

Apvienotās lietas C-538/08 un C-33/09

X Holding BV

pret

Staatssecretaris van Financiën

un

Oracle Nederland BV

pret

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

(Hoge Raad der Nederlanden un Gerechtshof Amsterdam līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu – Valsts tiesiskais regulējums, kas attiecībā uz atsevišķām preču un pakalpojumu kategorijām izslēdz tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Dalībvalstu iespēja saglabāt noteikumus par izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas pastāv Sestās PVN direktīvas spēkā stāšanās brīdī – Grozīšana pēc šīs direktīvas stāšanās spēkā

Sprieduma kopsavilkums

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

(Padomes Direktīvas 67/228 11. panta 4. punkts un Direktīvas 77/388 17. panta 6. punkts)

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

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

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

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

1. 11. panta 4. punkts Otrajā direktīvā 67/228 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, un 17. panta 6. punkts Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, ir interpretējami tādējādi, ka tie pieļauj tādus dalībvalsts tiesisko regulējumu nodokļu jomā, kas ir piemērojams Sestās direktīvas

spēk? stāšanās dien? un kas izslēdz pievienotās vārtības nodokļa atskaitīšanu attiecībā uz to izdevumu kategorijām, kuri saistīti, pirmkārt, ar “privāta transportlīdzekļa”, “maltību”, “dzīrienu” un “dzīvesvietas”, kā arī “atpūtas pasākumu” nodrošināšanu nodokļu maksātāja personāla locekļiem un, otrkārt, ar “darījuma dāvanu” vai “citu naudas prēmiju” pasniegšanu, ja šīs izdevumu kategorijas, kas ir izslēgtas no tiesību uz nodokļa atskaitījumu, minētajā tiesiskajā regulājumā ir noteiktas pietiekami precīzi. Priekšnoteikums iespējai, kas daļēbvalstī piešķirta Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļē, ir tāds, ka daļēbvalstī ir pietiekami mērķprecīz? to preču un pakalpojumu raksturs vai priekšmets, attiecībā uz kuriem tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir izslēgtas, lai nodrošinātu, ka šīs iespēja netiek izmantota, lai paredzētu vispārīgus izņēmumus no šīs sistēmas.

(sal. ar 44., 45. un 57. punktu un rezolūcijas daļas 1) punktu)

2. Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami daļēbvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādejādi, ka tas pieļauj tādus valsts tiesisko regulājumus, kas ir pieņemti pirms šīs direktīvas spēkā un kur? ir paredzēti, ka pievienotās vārtības nodokli, kas samaksāts, iegādājoties atsevišķas preces un pakalpojumus, kas daļēji tiek izmantoti privātiem mērķiem un daļēji – ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem, nodokļu maksātājs var atskaitīt nevis pilnībā, bet tikai proporcionāli izmantojumam ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem.

Kaut arī, ?emot vērā to, cik plaša ir iespēja, kas daļēbvalstī piešķirta minētajā tiesību normā, tās ir tiesīgas pilnībā saglabāt gadījumus, kad tiek izslēgtas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu attiecībā uz pietiekami precīzām izdevumu kategorijām, daļēbvalstī ar? ir lietderīgi paredzēt ierobežojumu tam, kādos gadījumos tiek izslēgtas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu attiecībā uz šādu izdevumu kategorijām, ja šāds tiesiskais regulējums atbilst Sestajā direktīvā izvirzītajam mērķim, kas ir atspoguļots tās 17. panta 2. punktā.

(sal. ar 59.–61. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

3. Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami daļēbvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādejādi, ka tas pieļauj, ka daļēbvalsts p?c šīs direktīvas spēkā izdara tādus grozījumus attiecībā uz izslēgšanu no nodokļa atskaitījuma, kura mērķis principā ir ierobežot tās piemērojamību, bet attiecībā uz kuru nevar izslēgt, ka atsevišķs gadījums un attiecībā uz konkrētu finanšu gadu tas paplašina šīs izslēgšanas piemērojamību grozītā režīma iepriekš noteiktā rakstura dēļ. Iespēja vien, ka šādas nelabvēlīgas sekas varētu rasties, nevar likt uzskatīt, ka šāds tiesiskais regulējuma grozījums ir pretrunā šīs direktīvas 17. panta 6. punktam, jo šis grozījums vispārīgi ir labvēlīgs nodokļu maksātājiem salīdzinājumā ar režīmu, kas bija spēkā iepriekš. Šajos apstākļos tas, ka apzināti pastāv šāds nošķirts vai ?rkārtas gadījums, neietekmē principu, saskaņā ar kuru grozījums valsts tiesiskajā regulājumā, kas pieņemts p?c Sestās direktīvas spēkā, ir sašaurinājis iepriekš pastāvušo izslēgšanas no tiesību uz nodokļa atskaitīšanu gadījumu piemērošanas jomu.

(sal. ar 70. un 71. punktu un rezolūcijas daļas 3) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2010. gada 15. apr?l? (*)

Sest? PVN direkt?va – Ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu – Valsts tiesiskais regul?jums, kas attiec?b? uz atseviš??m pre?u un pakalpojumu kategorij?m izsl?dz ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Dal?bvalstu iesp?ja saglab?t noteikumus par izsl?gšanu no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, kas past?v Sest?s PVN direkt?vas sp?k? st?šan?s br?d? – Groz?šana p?c š?s direkt?vas st?šan?s sp?k?

Apvienot?s lietas C?538/08 un C?33/09

par diviem l?gumiem sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko iesniegusi *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlande) (C?538/08) un *Gerechtshof Amsterdam* (N?derlande) (C?33/09) attiec?gi ar 2008. gada 14. novembra un 2009. gada 20. janv?ra l?mumiem, kuri Ties? sa?emti 2008. gada 4. decembr? un 2009. gada 26. janv?r?, tiesved?b?s

X Holding BV

pret

Staatssecretaris van Financiën (C?538/08)

un

Oracle Nederland BV

pret

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht?Gooi (C?33/09).

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), E. Juh?ss [*E. Juhász*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un D. Šv?bi [*D. Šváby*],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?re M. Ferreira [*M. Ferreira*], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2009. gada 3. decembra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Oracle Nederland BV* v?rd? – H. Hops [*H. Hop*], *advocaat*, un P. Shreifers [*P. Schrijver*], *belastingadviseur*,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – K. M. Viselsa [*C. M. Wissels*] un M. de Mola [*M. de Mol*], k? ar? ?. de Fr?ss [*Y. de Vries*], p?rst?vji,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – O. Pacopulu [*O. Patsopoulou*], S. Trekli [*S. Trekli*] un V. Karra [*V. Karra*], k? ar? G. Konstantins [*G. Konstantinos*], p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas vārdā – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un V. Rols [*W. Roels*], pārstāvji,
noklausījies enerģētiskā advokāta secinājumus 2010. gada 28. janvārā tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 11. panta 4. punktu Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrajā direktīvā 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, 71, 1303. lpp.; turpmāk tekstā – “Otrā direktīva”), kā arī 6. panta 2. punktu un 17. panta 2. un 6. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 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”).

2 Šie līgumi ir iesniegti saistībā ar diviem strīdiem, pirmkārt, starp *X Holding BV* (turpmāk tekstā – “*X Holding*”) un *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts finanšu sekretārs) un, otrkārt, starp *Oracle Nederland BV* (turpmāk tekstā – “*Oracle*”) un *Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi* (Utrehtas Nodokļu pārvaldes inspektors, turpmāk tekstā – “inspektors”) par tiesību m uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitīšanu attiecībā uz atsevišķām izdevumu kategorijām.

Atbilstošās Kopienas tiesību normas

3 Otrās direktīvas 11. panta 1. punktā bija paredzēts:

“Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti uzņēmuma pašā vajadzībā, nodokļu maksātājs drīkst atskaitīt nodokli, kas tam ir jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas tam aprēķināts attiecībā uz tam piegādātajām precēm un tam sniegtajiem pakalpojumiem;

[..].”

4 Saskaņā ar šo pašā panta 4. punkta noteikumiem:

“No atskaitījumu režīma var izslēgt atsevišķas preces un atsevišķus pakalpojumus, it īpaši tos, ko pilnībā vai daļēji var izmantot tikai nodokļu maksātāja vai tā personāla privātajām vajadzībām.”

5 Sestās direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rēķojas;

[..].”

6 Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts ir formulēts šādi:

“Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

a) gadījumā, kad nodokļa maksātājs savam vai tās personāla privtajam vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja pievienotās vērtības nodoklis šim precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms,

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

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

7. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. un 6. punkta noteikumiem:

“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, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]

6. Ne ilgāk kā četrus gadus no šīs direktīvas spēkā stāšanās dienas Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas pievienotās vērtības nodokļa 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, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu likumos laikā, kad šī direktīva spēkā.

Atbilstošās valsts tiesību normas

8. 1968. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting* 1968, turpmāk tekstā – “PVN likums”) 2. pantā ir paredzēts:

“No nodokļa, kas jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, atskaita nodokli, kurš jāmaksā par uzņēmējam paredzētu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, par to veiktu preču iegādi Kopienas iekšienē un par tam paredzētu preču ieviešanu.”

9. Minētā likuma 15. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Šī likuma 2. pantā paredzētais nodoklis, ko uzņēmājs ir atskaitījis, atbilst:

a) nodoklim, kas ir iekavāts rēķinā, kuru atbilstoši spēkā esošajām tiesību normām pārskata periodā ir sagatavojuši citi uzņēmāji attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumiem, kas sniegti par labu uzņēmājam;

[..].”

10. Tā pašā likuma 16. panta 1. punktā ir paredzēts:

“15. panta 1. punkta pirmajā daļā paredzēto atskaitījumu atsevišķos gadījumos var pilnībā vai

da??ji izsl?gt ar kara?a dekr?tu, lai nov?rstu, ka preces un pakalpojumi, kas saist?ti ar luksusa izdevumiem, to personu vajadz?b?m, kas nav uz??m?jas [..], piln?b? vai da??ji ir atbr?voti no nodok?a.”

11 1968. gada dekr?ta par izsl?gšanu no ties?b?m uz apgroz?juma nodok?a atskait?šanu (*Besluit uitsluiting aftrekomzetbelasting* 1968, turpm?k tekst? – “PVN dekr?ts”), redakcij?, kas bija sp?k? no 1969. gada 1. janv?ra l?dz 1979. gada 31. oktobrim, 1. pant? bija noteikts:

“1. [PVN likuma] 15. panta 1. punkt? paredz?t? atskait?šana nav at?auta, ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti, lai:

[..]

b) pasniegtu dar?jumu d?vanas vai pieš?irtu citas naudas pr?mijas person?m, kuras, ja t?m b?tu j?maks? atbilstošais pievienot?s v?rt?bas nodoklis, nevar?tu atskait?t to piln?b? vai vismaz b?tisku t? da?u;

c) uz??m?ja person?lam nodrošin?tu malt?tes un dz?rienus, dz?vesvietu, atl?dz?bu nat?r?, iesp?ju piedal?ties sporta un atp?tas pas?kumos vai priv?tu transporta l?dzekli, vai citiem š? person?la priv?tas izmantošanas m?r?iem.

2. “Dar?jumu d?vanas” vai “citas naudas pr?mijas” noz?m? visus pakalpojumus, ko uz??m?js sniedzis savu dar?juma attiec?bu ietvaros vai k? d?vin?jumus citiem bez samaksas vai par samaksu, kas zem?ka nek? ieg?des vai ražošanas izmaksas vai – pakalpojumu gad?jum? – cena, kas par tiem maks?jama, atskaitot pievienot?s v?rt?bas nodokli.”

12 Min?t? dekr?ta 2. pant? bija paredz?ts:

“Ja uz??m?js ir izrakst?jis r??inu samaksai par pakalpojumu, kas ir paredz?ts 1. panta [1. punkta] b) vai c) apakšpunkt?, un par to ir j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis, atskait?jumu dr?kst veikt proporcionali nodok?a summai, kas ir j?maks? par šo pakalpojumu.”

13 T? paša dekr?ta 3. pant? bija noteikts:

“Ja kop?j?s ieg?des vai ražošanas izmaksas vai cena, kas, atskaitot pievienot?s v?rt?bas nodokli, j?maks? par visiem pakalpojumiem, kuri ir paredz?ti 1. panta [1. punkta] b) vai c) apakšpunkt? un kurus finanšu gada laik? uz??m?js sniedzis vienai un tai pašai personai, nep?rsniedz 250 [N?derlandes] flor?nus, attiec?gie pakalpojumi neietilpst š? dekr?ta piem?rošanas jom?.”

14 Lai ieviestu ?pašu rež?mu attiec?b? uz malt?šu un dz?rienu nodrošin?šanu, no 1980. gada 1. janv?ra PVN dekr?ts tika groz?ts, bet p?r?jie min?t? dekr?ta noteikumi palika nemain?gi.

15 T?d?j?di no 1980. gada 1. janv?ra malt?šu un dz?rienu nodrošin?šana bija izsl?gta no PVN dekr?ta 1. panta 1. punkta c) apakšpunkta. Tika iek?auts jauns 3. pants, kur? bija paredz?ts, ka PVN nevar atskait?t par malt?šu un dz?rienu nodrošin?šanu. Bijušaj? š? dekr?ta 3. pant?, kas k?uva par 4. pantu, min?t? summa no NLG 250 tika palielin?ta l?dz NLG 500.

16 L?dz ar to PVN dekr?ta 3. un 4. pants bija formul?ti š?di:

“3. pants

“1. Ja preces un pakalpojumus uz??m?js izmanto, lai savam person?lam pied?v?tu malt?tes un dz?rienus, un ja par to viš? izraksta r??inu par summu, kas maz?ka par 2. punkt? noteikto summu, atskait?jumu neveic par summu, kura nep?rsniedz 6 % no starp?bas starp šo summu un

r??in? nor?d?to summu.

2. Š? panta 1. punkt? paredz?t? summa atbilst malt?tes un dz?rienu ieg?des izmaks?m, atskaitot pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas palielin?ta par 25 %. Ja uz??m?js pats ir saražojis malt?ti un dz?rienus, malt?tes un dz?rienu ieg?des izmaksu rašan?s viet? ir j??em v?r? izmantoto izejvielu ieg?des izmaksas.”

4. pants

“1. Ja kop?j?s ieg?des vai ražošanas izmaksas vai cena, kas, atskaitot pievienot?s v?rt?bas nodokli, j?maks? par visiem pakalpojumiem, kuri ir paredz?ti 1. panta 1. punkta b) vai c) apakšpunkt? un kurus finanšu gada laik? uz??m?js sniedzis vienai un tai pašai personai, un ja 3. panta 1. punkt? paredz?t? starp?bas da?a, kas attiecas uz min?to personu, nep?rsniedz 500 [N?derlandes] flor?nus, attiec?gie pakalpojumi un š? min?t? starp?bas da?a netiek ?emta v?r? š? dekr?ta piem?rošanai.

2. Lai apr??in?tu 1. punkt? paredz?to kop?jo summu, 3. panta 1. punkt? paredz?t? starp?ba netiek ?emta v?r?, ja attiec?b? uz malt?tes un dz?rienu nodrošin?šanu uz??m?ja person?lam atskait?jums bijis izsl?gts, pamatojoties uz 3. pantu.”

Pamata pr?vas un prejudici?lie jaut?jumi

Lieta C?538/08

17 Laika posm? no 1997. gada 1. janv?ra l?dz 1999. gada 31. decembrim *X Holding* no automaš?nu izplat?t?jiem nopirka 34 viegl?s automaš?nas. Tas automaš?nas patur?ja ?su laika posmu, lai p?c tam t?s p?rdotu.

18 *X Holding* atskait?ja visu PVN, kas bija iek?auts t? r??in?, ieg?d?joties š?s automaš?nas. Iesniedzot deklar?ciju, tas samaks?ja PVN par katras automaš?nas pieg?di.

19 2001. gada 10. j?lij? tika uzs?kta izmekl?šana par to, vai ir pareizas PVN deklar?cijas, ko *X Holding* iesniedzis attiec?go gadu laik?. 2002. gada 13. novembra zi?ojum? finanšu inspekcija secin?ja, ka liel?k? da?a ieg?d?to automaš?nu netika izmantotas uz??muma vajadz?b?m un ka *X Holding* l?dz ar to nepamatoti bija atsaucies uz ties?b?m atskait?t iepriekš samaks?to PVN. L?dz ar to tika sagatavots pazi?ojums par maks?jam? PVN apm?ru par summu NLG 887 852 (EUR 402 889).

20 *X Holding* par šo l?mumu iesniedza s?dz?bu. Veicot atk?rtotu p?rbaudi šaj? sakar?, finanšu inspekcija uzskat?ja, ka 4 no 34 automaš?n?m tika ieg?d?tas un izmantotas uz??mum? tikai ar uz??m?jdarb?bu saist?tiem m?r?iem. Šajos apst?k?os iepriekš samaks?t? PVN atskait?šana tika atz?ta attiec?b? uz šo ?etru automaš?nu ieg?di. L?dz ar to pazi?ojum? par maks?jam? PVN apm?ru paredz?t? summa tika samazin?ta, sasniedzot NLG 856 605 (EUR 388 710).

21 *X Holding* par šo l?mumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamas Apel?cijas tiesa). Atz?stot, ka 30 automaš?nas, attiec?b? uz kur?m bija izdots pazi?ojums par maks?jam? PVN apm?ru, tika izmantotas gan ar uz??m?jdarb?bu saist?tiem, gan priv?tiem m?r?iem, *Gerechtshof Amsterdam* šo apel?cijas s?dz?bu noraid?ja.

22 *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa), kur? tika iesniegta kas?cijas s?dz?ba par *Gerechtshof Amsterdam* spriedumu, nor?d?ja, ka Otr?s direkt?vas 11. panta 4. punkts ??va dal?bvalst?m no atskait?jumu rež?ma izsl?gt atseviš?as preces un pakalpojumus, it ?paši tos, ko piln?b? vai da??ji var izmantot tikai nodok?u maks?t?ja vai t? person?la priv?taj?m vajadz?b?m. L?dz ar to šaj? ties?bu norm? dal?bvalst?m bija at?auts no min?t? rež?ma izsl?gt

dažas vieglo automašņu kategorijas, bet nebija atļauts no tās izslēgt visas šīs preces, ja tās tiek izmantotas nodokļu maksātāja privtajām vajadzībām. Tādējādi šī iespēja attiecas tikai uz izslēgšanu attiecībā uz tām izdevumu kategorijām, kas definētas, atsaucoties uz preces vai pakalpojuma raksturu, nevis atsaucoties uz izmantojuma veidu vai uz izmantošanas kārtību.

23 *Hoge Raad der Nederlanden* norādīja, ka PVN deklarētā 1. panta 1. punkta c) apakšpunktā iekļautais atskaitījuma ierobežojums attiecas arī uz precēm un pakalpojumiem, kas izmantotas "citiem privātiem [uzņēmuma] personāla mērķiem" un algu izmaksai natūrā. Šis ierobežojums kopumā neesot pietiekami precīzs un esot pārāk plašs, jo tas attiecas uz visām precēm, kas paredzētas privātai izmantošanai. Tomēr minētajā tiesību normā precīzāk esot definētas atsevišķas preču un pakalpojumu kategorijas, it īpaši preces un pakalpojumi, ko izmanto, lai uzņēmuma personālam nodrošinātu privātu transporta līdzekli.

24 Šajā kontekstā *Hoge Raad der Nederlanden* apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

"1) Vai Otrās direktīvas 11. panta 4. punkts un Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējami tādējādi, ka dalībvalsts, kas ir valstis, izmantot šajos pantos sniegto iespēju izslēgt (turpināt izslēgt) no nodokļu atskaitīšanas izdevumu kategorijas, kuras atbilst formulījumam "nodrošināt privātu transporta līdzekli", ir izpildījušas nosacījumu, ka ir jānorāda pietiekami konkrēti noteikta preču un pakalpojumu kategorija?

2) Ja uz pirmo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši, vai Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts un 17. panta 2. un 6. punkts pieļauj tādā valsts tiesību normā, kāda tiek aplūkota un kas pieņemta pirms šīs direktīvas stāšanās spēkā, un kurā paredzēts, ka nodokļu maksātājs nevar pilnībā atskaitīt PVN, kas samaksāts brīdī, kad iegādātas atsevišķas preces vai pakalpojumi, kuri daļēji tiek izmantoti arī uzņēmējdarbības saistītiem mērķiem un daļēji – personāla privātiem mērķiem, bet var to atskaitīt tikai tādā mērķī, kādā PVN ir saistīts ar izmantošanu ar uzņēmējdarbības saistītiem mērķiem?"

Lieta C-33/09

25 2005. gada maijā *Oracle* par samaksu nodrošināja maltītes un dzērienus savam personālam. Turklāt tā iegādājās kāda diskžokeja pakalpojumus personāla svētkiem un lika sameklēt dzēvesvietu vienam no saviem darbiniekiem. Minētā sabiedrība kā darījuma dāvanu piedāvāja arī golfa abonementu uzņēmumam nepiederošam trešam personam. Turklāt tā dažu savu darbinieku rīcībā nodeva automašīnas, kas tai piederēja pašai vai kas bija iegūtas tās ēmētā līzings, daļēji par atlīdzību.

26 PVN deklarācijā par 2005. gada maiju *Oracle* kā neatskaitāmu norādīja PVN summu EUR 62 127 apmērā, kaut gan kopējā summa, ko tā bija samaksājusi kā šo nodokli par šo pašu mēnesi, bija EUR 9 768 326.

27 Minētā summa EUR 62 127 apmērā attiecas uz šādiem posteņiem:

- automašīnu līzings
- bez darbinieka iemaksas EUR 8480
- ar darbinieka iemaksu EUR 41 520
- savas automašīnas EUR 306

- mobilie t?lru?i EUR 6358
- ?din?šana EUR 3977
- izklaide EUR 850
- izmitin?šana EUR 380
- dar?juma d?vanas EUR 256.

28 P?c tam *Oracle* iesniedza s?dz?bu, apgalvojot, ka paties?b? tai bija ties?bas atskait?t PVN, kas attiecas uz šiem izdevumiem.

29 Inspektors šo s?dz?bu noraid?ja k? nepamatotu.

30 *Oracle* par šo l?mumu iesniedza pras?bu *Rechtbank te Haarlem* (H?rlemas tiesa).

31 Min?t? tiesa atzina, ka inspektors bija nepareizi noraid?jis iepriekš samaks?t? PVN atskait?šanu saist?b? ar izdevumiem par mobilajiem t?lru?iem, izdevumiem par nekustamo ?pašumu kurt?žu un maks?jumiem par golfa abonementu, ?emot v?r?, ka tie neatbilst pietiekami konkr?tiem atskait?šanas ierobežojumiem. Savuk?rt š? tiesa uzskat?ja, ka citas neatskait?mo izdevumu kategorijas bija pietiekami konkr?tas un ka l?dz ar to inspektors pamatoti bija atteicies atskait?t iepriekš samaks?to PVN attiec?b? uz attiec?gajiem poste?iem.

32 Gan *Oracle*, gan inspektors par šo spriedumu iesniedza apel?cijas s?dz?bas *Gerechtshof Amsterdam*.

33 Min?taj? ties? *Oracle* ?paši apgalvoja, ka piem?rojamie str?d?g? valsts tiesisk? regul?juma noteikumi, kuri izsl?dz vai ierobežo ties?bas atskait?t PVN, kas bija j?maks? par pamata liet? apl?kojamaj?m prec?m un pakalpojumiem, neatbilst Otr?s direkt?vas 11. panta 4. punktam un Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punktam. Savuk?rt inspektors nor?d?ja, ka atteikšan?s atskait?t PVN ir pamatota ar ties?bu normu, kas N?derland? saska?? ar iesp?ju, kura dal?bvalst?m sniegta Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkt? un kas joproj?m ir piem?rojama, tika ieviesta pirms Sest?s direkt?vas st?šan?s sp?k?.

34 Šajos apst?k?os *Gerechtshof Amsterdam* aptur?ja tiesved?bu un uzdeva Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai Otr?s direkt?vas 11. panta 4. punkts un Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka dal?bvalsts, kas ir v?l?jusies izmantot šajos pantos sniegto iesp?ju izsl?gt (turpin?t izsl?gt) no nodok?u atskait?šanas izdevumu kategorijas, kas ir formul?tas [š?di]:

- “malt?šu un dz?rienu nodrošin?šana uz??m?ja person?lam”;
- “dar?juma d?vanas vai citas d?vanas, kas pasniegtas person?m, kuras nevar?tu atskait?t visu to nodokli vai b?tisku t? da?u, kas ir vai tiktu iek?auts to r??in?”;
- “dz?vesvietas nodrošin?šana uz??m?ja person?lam”;
- “izklaides nodrošin?šana uz??m?ja person?lam”,

ir izpild?jusi nosac?jumu pietiekami konkr?ti izraudz?ties noteiktas pre?u un pakalpojumu kategorijas?

2) Ja uz pirmo jautājumu saistībā ar vienu no minētajām kategorijām ir jāsniiedz apstiprinoša atbilde, vai Sestās direktivas 6. panta 2. punkts, kā arī 17. panta 2. un 6. punkts pieļauj tādā valsts tiesību normu kā apstrādātā tiesību norma, kas tika pieņemta pirms šīs direktivas stāšanās spēkā un kurā paredzēts, ka nodokļu maksātājs nevar pilnībā atskaitīt PVN, kurš samaksāts brīdī, kad tika veikta atsevišķu preču un pakalpojumu iegāde, ja par šo iegādi tika iekasāta samaksa, par kuru jāmaksā PVN, bet var to atskaitīt tikai tās nodokļa summas apmērā, kas bija jāmaksā par šo pakalpojumu?

3) Ja nosacījums, ka pietiekami konkrēti ir jāizraugās noteikta preču un pakalpojumu kategorija, ir izpildīts saistībā ar "maltīšu un dzērienu nodrošināšanu", vai Sestās direktivas 17. panta 6. punkts aizliedz izdarīt tādā grozījumu attiecībā uz izslēgšanu no nodokļa atskaitījumam, kura mērķis principā ir ierobežot tās piemērojamību, bet attiecībā uz kuru nevar izslēgt, ka atsevišķā gadījumā un attiecībā uz konkrētu finanšu gadu tas paplašina šīs izslēgšanas piemērojamību grozītā režīma iepriekš noteiktā rakstura dēļ?"

35 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2009. gada 17. jūnija rīkojumu lietās C-538/08 un C-33/09 tika apvienotas mutvārdu procesa un sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu, kas uzdots katrā no abām lietām

36 Uzdodot šos jautājumus, iesniedzējtiesas būtībā vēlas uzzināt, vai Otrās direktivas 11. panta 4. punkts un Sestās direktivas 17. panta 6. punkts atļauj dalībvalstij no tiesībām uz iepriekš samaksāta PVN atskaitīšanu izslēgt zināmu skaitu preču un pakalpojumu, kas uzskaitīti valsts tiesiskajā regulājumā, tātad šīs regulējums ir piemērojams no Sestās direktivas stāšanās spēkā.

37 Lai atbildētu uz minētajiem jautājumiem, vispirms ir jāatgādina, ka Sestās direktivas 6. panta 2. punktā paredzēts tiesības uz nodokļa atskaitīšanu kā PVN mehānisma sastāvdaļa ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un tās principā nav ierobežojamas (skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfriša* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts, un 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-409/99 *Metropol* un *Stadler*, *Recueil*, I-81. lpp., 42. punkts, kā arī 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-465/03 *Kretztechnik*, Krājums, I-4357. lpp., 33. punkts).

38 Tomēr principu par tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu mazina atkāpes norma, kas noteikta Sestās direktivas 17. panta 6. punktā, it īpaši šī punkta otrajā daļā. Tos tiesību aktus jautājumā par izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas ir spēkā Sestās direktivas spēkāstāšanās dienā, dalībvalstis drīkst saglabāt spēkā līdz brīdim, kad Padome pieņem šādu pantā paredzēto noteikumu (skat. 2001. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-345/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I-4493. lpp., 19. punkts, kā arī 2008. gada 11. decembra spriedumu lietā C-371/07 *Danfoss* un *AstraZeneca*, Krājums, I-9549. lpp., 28. punkts).

39 Tomēr, tātad kā nevienam no Komisijas priekšlikumiem, ko tā iesniedza Padomei saskaņā ar Sestās direktivas 17. panta 6. punkta pirmo daļu, Padome nav pieņēmusi, dalībvalstis savus jau iepriekš pieņemtos tiesību aktus jautājumā par izslēgšanu no tiesībām uz PVN atskaitīšanu drīkst paturēt spēkā līdz brīdim, kad Savienības likumdevējs izstrādās kopēju atbrīvojumu režīmu un tādējādi stenokāpenisku valsts tiesību aktu saskaņošanu PVN jomā. Tādējādi Savienības tiesībās līdz pat šim brīdim nav noteikumu, kuros būtu uzskaitīti izdevumi, attiecībā uz kuriem nepastāv tiesības uz PVN atskaitīšanu (skat. 2005. gada 8. decembra spriedumu lietā C-280/04 *JyskeFinans*, Krājums, I-10683. lpp., 23. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Danfoss*

un AstraZeneca, 29. punkts).

40 Tiesa tomēr ir atzinusi, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts nozīmē, ka izslēgšanas gadījumi, ko dalībvalstis drīkst saglabāt saskaņā ar šo tiesību normu, bija likumīgi atbilstoši Otrajai direktīvai, kura bija spēkā pirms Sestās direktīvas (skat. 1999. gada 5. oktobra spriedumu liet. C-305/97 *Royscot u.c., Recueil*, I-6671. lpp., 21. punkts).

41 Šajā ziņā Otrās direktīvas 11. panta, ar 1. punktu ieviešot tiesības uz nodokļu atskaitījumu, 4. punkts bija paredzēts, ka dalībvalstis var izslēgt no atskaitījumu sistēmas atsevišķas preces un atsevišķus pakalpojumus, it īpaši tos, kurus pilnībā vai daļēji var lietot nodokļu maksātāja vai tā personāla privtajam vajadzībām.

42 Minētais noteikums tādēļ nepiešķir dalībvalstīm absolūtu diskrecionāru varu izslēgt visas vai gandrīz visas preces un pakalpojumus no sistēmas, kas piešķir tiesības veikt nodokļa atskaitījumu, un tādēļ padarīt bezmērķīgu Otrās direktīvas 11. panta 1. punkta noteikto režīmu burtiski (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Royscot u.c.*, 24. punkts).

43 Līdz ar to, ņemot vērā šauro interpretāciju, kas tai kā atkāpes ietverošai normai ir piešķirama, nevar uzskatīt, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu dalībvalstīm būtu atļauts saglabāt ierobežojumu tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kas vispārējā veidā attiektos uz jebkādām izdevumiem, kuri saistīti ar preču iegādi, neatkarīgi no to veida vai mēra (skat. 2009. gada 23. aprīļa spriedumu liet. C-74/08 *PARATAutomotiveCabrio*, Krājums, I-3459. lpp., 28. punkts).

44 No iepriekš izklāstītā izriet, ka priekšnoteikums iespējai, kas dalībvalstīm piešķirta Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā, ir tāds, ka dalībvalstīm ir pietiekami mērķi joprojām precīzi to preču un pakalpojumu raksturs vai priekšmets, attiecībā uz kuriem tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir izslēgtas, lai nodrošinātu, ka šā iespēja netiek izmantota, lai paredzētu vispārīgus izņēmumus no šīs sistēmas (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *PARATAutomotive Cabrio*, 29. punkts).

45 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai izdevumu kategorijas, kas tikušas izslēgtas no tiesībām uz nodokļa atskaitījumu un kas ir paredzētas pamata lietās strādājamās valsts tiesību normās, ir noteiktas pietiekami precīzi.

46 Pirmkārt, attiecībā uz izdevumiem, uz kuriem attiecas pirmais jautājums liet. C-538/08, proti, izdevumiem par vienu no PVN dekrēta 1. panta 1. punkta c) apakšpunkta paredzētajām darbībām, šajā gadījumā precīzi vai pakalpojumiem, ko uzņēmums izmanto, lai savam personālam nodrošinātu "privtu transporta līdzekli", ir jānorāda, ka šā pasākuma darbību kategorija attiecas uz precīzi un pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti, lai nodrošinātu privtu transporta līdzekli, kā arī uz transporta līdzekļa nodrošināšanu, lai nodokļu maksātāja personāla locekļus pārvietotu no viņu dzīvesvietas uz viņu darba vietu.

47 Šādu darbību specifiskās pazīmes ir jāuzskata par pietiekami precīzu to preču un pakalpojumu rakstura un priekšmeta aprakstu, uz kuriem tās attiecas, ņemot vērā prasības, kas paredzētas judikatūrā, kura attiecas uz Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta paredzēto atkāpes režīmu.

48 Otrkārt, ir jānovērtē, vai arī tādus izdevumus, uz kuriem attiecas pirmais jautājums liet. C-33/09, var uzskatīt par atbilstošiem minētajām prasībām.

49 Šajā gadījumā runa ir par "maltīšu" un "dzīrienu" nodrošināšanu uzņēmāja personālam, "dzīvesvietas" nodrošināšanu šā personāla locekļiem, "darījuma dāvanu" vai "citu naudas

pr?miju" pieš?iršanu atseviš?os gad?jumos, k? ar? iesp?ju min?tajam person?lam piedal?ties "sporta un atp?tas pas?kumos".

50 ?emot v?r? iepriekš min?taj? judikat?r? paredz?t?s pras?bas, t?du izdevumu kategorijas, kas attiecas uz malt?šu un dz?rienu, k? ar? dz?vesvietas nodrošin?šanu, ir j?uzskata par pietiekami prec?zi noteikt?m.

51 K? preciz? *Gerechtshof Amsterdam*, "malt?šu un dz?rienu" kategorija attiecas uz p?rtikas produktiem, k? ar? uz prec?m un pakalpojumiem, kas izmantoti to ražošanai un sagatavošanai. Cita izdevumu kategorija, proti, t?, kas attiecas uz dz?vesvietas nodrošin?šanu, k? nor?da min?t? tiesa, ietver dz?vesvietas nodrošin?šanu uz??m?ja person?la locek?iem, k? ar? izmaksas, kas raduš?s, izmantojot a?ent?ras vai kurt?žas pakalpojumus, lai ?stenotu š?du dz?vesvietas nodrošin?šanu.

52 ?emot v?r? iepriekš min?t?s pras?bas, kategorijas, kas attiecas uz "iesp?ju piedal?ties sporta un atp?tas pas?kumos", k? ar? uz "dar?juma d?van?m" vai "cit?m naudas pr?mij?m", ar? ir j?uzskata par pietiekami prec?zi noteikt?m.

53 "Dar?juma d?vanu" kategorija ir preciz?ta PVN dekr?ta 1. panta 2. punkt?, saska?? ar kuru ar "dar?juma d?van?m" vai "cit?m naudas pr?mij?m" j?saprot pakalpojumi, ko uz??m?js sniedzis "saist?b? ar t? dar?jumu attiec?b?m vai k? d?vin?jumus cit?m person?m".

54 T?pat ar? kategorij?, ko veido "atp?tas pas?kuma pied?v?šana uz??m?ja person?lam", ietilpst ierobežots skaits pre?u un pakalpojumu. T?s var identific?t, ?emot v?r? ierasto uz??mumu praksi, ko tie izmanto, lai sekm?tu sava person?la motiv?ciju.

55 Šo interpret?ciju turkl?t apstiprina Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta pirm?s da?as otrais teikums, saska?? ar kuru, Padomei ?stenojot likumdošanas darb?bu attiec?gaj? jom?, no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu katr? zi?? tiek izsl?gti izdevumi, kas piln?b? nav saist?ti ar uz??m?jdarb?bu, piem?ram, luksusa izdevumi, izklaides vai p?rst?vniec?bas izdevumi.

56 L?dz ar to visas iepriekš apl?kot?s izdevumu kategorijas ir j?uzskata par t?d?m, kas atbilst Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkt? paredz?tajam atk?pes rež?mam.

57 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz pirmo ab?s liet?s uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka Otr?s direkt?vas 11. panta 4. punkts un Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka tie pie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu nodok?u jom?, kas izsl?dz PVN atskait?šanu attiec?b? uz to izdevumu kategorij?m, kuri saist?ti, pirmk?rt, ar "priv?ta transportl?dzek?a", "malt?šu", "dz?rienu" un "dz?vesvietas", k? ar? "atp?tas pas?kumu" nodrošin?šanu nodok?u maks?t?ja person?la locek?iem un, otrk?rt, ar "dar?juma d?vanu" vai "citu naudas pr?miju" pasniegšanu.

Par otro jaut?jumu, kas uzdots katr? no ab?m liet?m

58 T? k? uz pirmo ab?s liet?s uzdoto jaut?jumu ir sniegta apstiprinoša atbilde, ab?s liet?s vien?di ir j?p?rbauda, vai Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkts un 17. panta 2. un 6. punkts pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kas pie?emts pirms š?s direkt?vas st?šan?s sp?k? un kur? paredz?ts, ka PVN, kas samaks?ts, ieg?d?joties preces vai pakalpojumus, kuri ietilpst vien? no kategorij?m, kas tiek apl?kotas pamata pr?v?, un kuri da??ji tiek izmantoti priv?tiem m?r?iem un da??ji – ar uz??m?jdarb?bu saist?tiem m?r?iem, nodok?u maks?t?js var atskait?t nevis piln?b?, bet tikai proporcion?li izmantojumam ar uz??m?jdarb?bu saist?tiem m?r?iem.

59 Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, ir j?nor?da, ka, kaut ar?, ?emot v?r? to, cik plaša ir iesp?ja,

kas dalībvalstīm piešķirta Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā, tās ir tiesīgas pilnībā saglabāt gadījumus, kad tiek izslēgtas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu attiecībā uz pietiekami precīzām izdevumu kategorijām, dalībvalstīm arī ir lietderīgi paredzēt ierobežojumu tam, kādos gadījumos tiek izslēgtas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu attiecībā uz šādu izdevumu kategorijām.

60 Šāds tiesiskais regulējums atbilst Sestajā direktīvā izvirzītajam mērķim, kas ir atspoguļots tās 17. panta 2. punktā.

61 Līdz ar to uz otro abās lietās uzdoto jautājumu ir jāatbild tāt, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādus valsts tiesisko regulējumu, kas ir pieņemti pirms šīs direktīvas stāšanās spēkā un kurā ir paredzēts, ka PVN, kas samaksāts, iegādājoties atsevišķas preces un pakalpojumus, kas daļēji tiek izmantoti privātiem mērķiem un daļēji – ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem, nodokļu maksātājs var atskaitīt nevis pilnībā, bet tikai proporcionāli izmantojumam ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem.

Par trešo jautājumu, kas uzdots lietā C-33/09

62 Tātāt kā uz pirmo jautājumu, kas uzdots lietā C-33/09, ir sniegta apstiprinoša atbilde attiecībā uz to preču un pakalpojumu kategoriju, kas saistītas ar “maltīšu un dzērienu nodrošināšanu”, ir jāizskata trešais šajā lietā uzdots prejudiciālais jautājums.

63 Uzdodot šo pārdējo jautājumu, *Gerechtshof Amsterdam* jautā, vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts pieļauj, ka dalībvalsts pāc minētās direktīvas stāšanās spēkā izdara tādus grozījumus attiecībā uz izslēgšanu no nodokļa atskaitījuma, kura mērķis principā ir ierobežot tās piemērojamību, bet attiecībā uz kuru nevar izslēgt, ka atsevišķi gadījumi un attiecībā uz konkrētu finanšu gadu tas paplašina šīs izslēgšanas piemērojamību grozītā režīma iepriekš noteiktā rakstura dēļ.

64 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jānorāda, ka tas attiecas tikai uz pašu situāciju, kas saistīta ar to izdevumu kategorijas daļēju izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas attiecas uz “maltīšu un dzērienu nodrošināšanu [uzņēmēja personālam]”, kā tas ir paredzēts PVN dekrēta 1. panta 1. punkta c) apakšpunktā.

65 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka PVN dekrēts saistībā ar šo izdevumu kategoriju pāc Sestās direktīvas stāšanās spēkā ir grozīts.

66 Kā norādījis *Gerechtshof Amsterdam*, šīs grozījuma tiesiskajā regulājumā sekas bija tādas, ka tika samazināta izslēgšanas no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu piemērojamība attiecībā uz minēto izdevumu kategoriju.

67 Attiecībā uz šāda tiesiskā regulējuma grozījuma saderību ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu Tiesa ir atzinusi, ka tiktāl, ciktāl dalībvalsts groza pastāvošo izņēmumu piemērošanas jomu pāc šīs direktīvas spēkā stāšanās, to sašaurinot, un tajā pašā laikā šo tiesisko regulējumu tuvina šīs direktīvas mērķim, ir jāuzskata, ka uz šo tiesisko regulējumu attiecas atkāpe, kas ir paredzēta minētās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā, un ar to netiek pārņemtas tās 17. panta 2. punktā noteiktās prasības (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Frāncija, 22. punkts; lietā *Metropol* un *Stadler*, 45. punkts, kā arī lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, 32. punkts).

68 Attiecībā uz iespēju, – kuru ir norādījis *Gerechtshof Amsterdam*, bet attiecībā uz kuru ir skaidrs, ka tai nav nozīmes pamata lietā, – ka grozītais režīms par daļēju izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kam piemīt iepriekš noteikts raksturs un kas ieviests pāc Sestās direktīvas stāšanās spēkā, izņēmuma gadījumā varētu izraisīt rezultātu, kas ir

labv?l?g?ks par to, kurš past?v atbilstoši iepriekš?jam rež?mam, ?emot v?r? ?pašo jaun? rež?ma piem?rošanas k?rt?bu, ir j?uzskata, ka šis apst?klis nenoz?m? iepriekš min?taj? judikat?r? izkl?st?t? interpret?cijas principa apšaub?šanu.

69 K? *Gerechtshof Amsterdam* ir preciz?jusi, š?da situ?cija var?tu rasties tikai tad, ja nodok?u maks?t?js pied?v?tu malt?ti un dz?rienus sava person?la locek?iem, nepiedaloties ne to sagatavošan?, ne ar? pat?ri?a sekm?šan?, p?rsniedzot konkr?tu robežu uz vienu person?la locekli vien? un taj? paš? finanšu gad?.

70 K? ?ener?ladvok?ts nor?d?jis secin?jumu 86. punkt?, iesp?ja vien, ka š?das nelabv?l?gas sekas var?tu rasties, nevar likt uzskat?t, ka š?ds tiesisk? regul?juma groz?jums, kas veikts p?c Sest?s direkt?vas st?šan?s sp?k?, ir pretrun? t?s 17. panta 6. punktam, jo šis groz?jums visp?r?gi ir labv?l?gs nodok?u maks?t?jiem sal?dzin?jum? ar rež?mu, kas bija sp?k? iepriekš. Šajos apst?k?os tas, ka apzin?ti past?v š?ds noš?irts vai ?rk?rtas gad?jums, neietekm? principu, saska?? ar kuru groz?jums valsts tiesiskaj? regul?jum?, kas pie?emts p?c Sest?s direkt?vas st?šan?s sp?k?, ir sašaurin?jis iepriekš past?v?jušo izsl?gšanas no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu gad?jumu piem?rošanas jomu.

71 L?dz ar to Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas pie?auj, ka dal?bvalsts p?c š?s direkt?vas st?šan?s sp?k? attiec?b? uz izsl?gšanu no nodok?a atskait?juma izdara groz?jumu, kura m?r?is princip? ir ierobežot t?s piem?rojam?bu, bet attiec?b? uz kuru nevar izsl?gt, ka atseviš?? gad?jum? un attiec?b? uz konkr?tu finanšu gadu tas paplašina š?s izsl?gšanas piem?rojam?bu groz?t? rež?ma iepriekš noteikt? rakstura d??.

Par ties?šan?s izdevumiem

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

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

1) **11. panta 4. punkts Padomes 1967. gada 11. apr??a Otraj? direkt?v? 67/228/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?j?s pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?mas strukt?ra un piem?rošanas k?rt?ba, un 17. panta 6. 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, ir interpret?jami t?d?j?di, ka tie pie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu nodok?u jom?, kas izsl?dz pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šanu attiec?b? uz to izdevumu kategorij?m, kuri saist?ti, pirmk?rt, ar “priv?ta transportl?dzek?a”, “malt?šu”, “dz?rienu” un “dz?vesvietas”, k? ar? “atp?tas pas?kumu” nodrošin?šanu nodok?u maks?t?ja person?la locek?iem un, otrk?rt, ar “dar?juma d?vanu” vai “citu naudas pr?miju” pasniegšanu;

2) **Sest?s direkt?vas 77/388 17. panta 6. punkts** ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kas ir pie?emts pirms š?s direkt?vas st?šan?s sp?k? un kur? paredz?ts, ka pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas samaks?ts, ieg?d?joties atseviš?as preces un pakalpojumus, kas da??ji tiek izmantoti priv?tiem m?r?iem un da??ji – ar uz??m?jdarb?bu saist?tiem m?r?iem, nodok?u maks?t?js var atskait?t nevis piln?b?, bet tikai proporcion?li izmantojumam ar uz??m?jdarb?bu saist?tiem m?r?iem;

3) **Sest?s direkt?vas 77/388 17. panta 6. punkts** ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas pie?auj, ka dal?bvalsts p?c š?s direkt?vas st?šan?s sp?k? izdara t?du groz?jumu attiec?b? uz izsl?gšanu no nodok?a atskait?juma, kura m?r?is princip? ir ierobežot t?s piem?rojam?bu,

bet attiecībā uz kuru nevar izslēgt, ka atsevišķi gadījumi un attiecībā uz konkrētu finanšu gadu tas paplašina šīs izslēgšanas piemērojamību grozītā režīma iepriekš noteiktā rakstura dēļ.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.