

Lieta C-594/10

T. G. van Laarhoven

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden

līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu – Ierobežojums – Kustamā pašu, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, izmantošana nodokļu maksātāja privātā mājdzīvībai – Nodokļu režīms, ko piemēro par preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, izmantošanu nodokļu maksātāja privātā mājdzīvībai

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Ar nodokli apliekami darījumi – Nodokļa bāze – Nodokļu maksātāja veikta automašīnas, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, izmantošana gan uzņēmējdarbībai, gan privātā mājdzīvībai

(Padomes Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts un 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts)

Direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 95/7, 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar šīs pašas direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kas atļauj nodokļu maksātājam, kura vieglās pasažieru automašīnas tiek izmantotas gan uzņēmējdarbībai, gan privātā mājdzīvībai, vispirms veikt priekšnodokļa samaksātā pievienotās vērtības nodokļa tīrītāju un pilnīgu atskaitīšanu, bet attiecībā uz minēto transportlīdzekļu izmantošanu privātā mājdzīvībai pēc tam paredz katru gadu uzlikt nodokli, kura pamatā, nosakot attiecīgajai finanšu gadā maksājamo summu, kurai uzliek pievienotās vērtības nodokli, ir vienota ar šo izmantošanu saistīto izmaksu aprēķināšanas metode, ar kuru samērīgā veidā netiek ņemts vērā tās [šīs izmantošanas] reālais apmērs.

(sal. ar 38. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2012. gada 16. februārī (*)

Sest? PVN direkt?va – Ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu – Ierobežojums – Kustam? ?pašuma, kas veido uz??m?jdarb?bas akt?vu da?u, izmantošana nodok?u maks?t?ja priv?t?m vajadz?b?m – Nodok?u rež?ms, ko piem?ro par preces, kas veido uz??m?jdarb?bas akt?vu da?u, izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m

Lieta C?594/10

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlande) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2010. gada 29. oktobr? un kas Ties? re?istr?ts 2010. gada 17. decembr?, tiesved?b?

T. G. van Laarhoven

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (treš? pal?ta)

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

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

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

?emot v?r? rakstveida procesu un 2011. gada 10. novembra tiesas s?di,

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

- T. G. van Laarhoven – sav? v?rd?,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – C. Wissels un M. Bulterman, p?rst?ves,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – C. Murrell, p?rst?ve,
- Eiropas Komisijas v?rd? – L. Lozano Palacios un W. Roels, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2011. gada 8. decembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 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 (OV L 145, 1. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 17. panta 6. punktu.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp T. G. van Laarhoven un Staatssecretaris van Financiën (Finanšu ministrijas valsts sekret?rs) par pievienot?s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”), kas maks?jams par vieglo pasažieru automaš?nu, kas veido vi?a uz??m?jdarb?bas

akt?vu da?u, izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 2. pantam “[PVN] [...] ir j?maks? par pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas”.

4 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] par š?m prec?m ir piln?gi vai da??ji atskait?ms”.

5 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktam summa, kurai uzliek nodokli, ir “pieg?d?m, kas min?tas 6. panta 2. punkt?, pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodok?a maks?t?jam”.

6 Š?s pašas direkt?vas t?s redakcij?, kas izriet no t?s 28. panta g) apakšpunkta, 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;

[..].

6. Ne ilg?k k? ?etrus gadus no š?s direkt?vas sp?k? st?šan?s dienas Padome p?c Komisijas priekšlikumu 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?.

[..]”

7 Sest?s direkt?vas 20. panta 1. un 2. pant? ir paredz?ts:

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

a) ja šis atskait?jums bijis liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas;

b) ja p?c atmaks?šanas main?s faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskait?mo summu, it ?paši ja ir anul?ti pirkumi vai sa?emti cenu samazin?jumi; tom?r kori??šanu neveic dar?jumiem, kuri paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, un pien?c?gi pier?d?tai vai apstiprin?tai ?pašuma izn?cin?šanai, zudumam vai z?dz?bai, k? ar? pre?u izmantošanai, lai sniegtu mazas v?rt?bas d?vanas vai dotu paraugus, k? aprakst?ts 5. panta 6. punkt?. Tom?r dal?bvalstis var piepras?t korekcijas

dar?jumiem, kuri paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, k? ar? z?dz?bas gad?jum?.

2. Attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem kori??šana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kur? tie ir ieg?d?ti vai ražoti. Kori??šanu katru gadu veic tikai par vienu piektda?u no tiem uzlikt? nodok?a. Kori??šanu veic, balstoties uz sv?rst?b?m atskait?šanas ties?b?s n?kamajos gados attiec?b? pret atskait?šanas ties?b?m taj? gad?, kur? tie ir ieg?d?ti vai ražoti.

[..]"

N?derlandes tiesiskais regul?jums

8 1968. gada likuma "Par pievienot?s v?rt?bas nodokli" (*Wet op de omzetbelasting*, turpm?k tekst? – "likums "Par PVN") 2. pant? ir noteikts:

"No nodok?a, kas j?maks? par pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu, atskaita nodokli, kurš j?maks? par uz??m?jam paredz?tu pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu, par t? veiktu pre?u ieg?di Kopienas iekšien? un par tam paredz?tu pre?u ieviešanu."

9 Likuma "Par PVN" 15. pants ir formul?ts š?di:

"1. Š? likuma 2. pant? paredz?tais nodoklis, ko uz??m?js ir atskait?jis, atbilst:

a) nodoklim, kas ir iek?auts r??in?, kuru atbilstoši sp?k? esošaj?m ties?bu norm?m p?rskata period? ir sagatavojuši citi uz??m?ji attiec?b? uz pre?u pieg?d?m un pakalpojumiem, kas sniegti par labu uz??m?jam;

[..].

6. Ar ministrijas dekr?tu ir noteikti noteikumi attiec?b? uz nodok?a atskait?šanu gad?jumos, kad uz??m?js preces un pakalpojumus izmanto citiem, nevis ar nodokli apliekamu dar?jumu m?r?iem [..]. Ar ministrijas dekr?tu ir noteikti noteikumi attiec?b? uz nodok?a atskait?šanu gad?jumos, kad uz??m?js automaš?nu izmanto ar? priv?t?m vajadz?b?m. Šaj? kontekst? ir iesp?jams paredz?t, ka iz??mumi attiec?b? uz t?d?m prec?m, kuras uz??m?js ir izmantojis sav? uz??mum?, netiek ?emti v?r?.

[..]"

10 1968. gada l?muma "Par 1968. gada likuma par pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošanu" (*Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting*, turpm?k tekst? – "l?mums "Par PVN") kas pie?emts, ?stenojot min?t? likuma 15. panta 6. punktu, 15. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

"Nodoklis, kas uz??m?jam tiek uzlikts par t?das viegl?s pasažieru automaš?nas tur?šanu, ieskaitot ieg?di, kura uz??mum? tiek izmantota ar? citiem m?r?iem (izmantošana priv?t?m vajadz?b?m), vispirms tiek samazin?ts, it k? šis transportl?dzeklis b?tu izmantots vien?gi uz??mum?, [bet] p?c tam attiec?b? uz izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m gad? maks?jama nodoklis ir 12 % no t?du izmaksu summas, kuras attiec?b? uz ien?kuma nodokli tiek uzskat?tas par atskait?jumu, ja transportl?dzeklis attiec?b? uz šo nodokli ir bijis ietverts uz??muma akt?vos. Šaj? zi?? transportl?dzek?a izmantošana priv?t?m vajadz?b?m tiek noteikta, pamatojoties uz starp?bu starp kop?jo ar transportl?dzekli nobraukto kilometru skaitu taks?cijas period? un kop?jo kilometru skaitu, kuri veikt?s ien?kuma nodok?a iekas?šanas laik? nobraukti uz??muma vajadz?b?m. Šis nodoklis ir maks?jams budžeta gada p?d?j? taks?cijas period?."

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

11 *T. G. van Laarhoven* k? vien?gais sabiedr?bas dal?bnieks vada nodok?u konsult?ciju biroju. 2006. gad? divas viegl?s pasa?ieru automaš?nas sec?gi tika ietvertas uz??muma akt?vos. Abus transportl?dzek?us *T. G. van Laarhoven* izmantoja gan uz??m?jdarb?bai, gan priv?t?m vajadz?b?m.

12 Min?taj? gad? *T. G. van Laarhoven* ar šiem transportl?dzek?iem priv?t?m vajadz?b?m nobrauca vair?k nek? 500 km. Sav? PVN deklar?cij? par laikposmu no 2006. gada 1. oktobra l?dz 31. decembrim, attiec?b? uz šo izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m un ?emot v?r? l?muma "Par PVN" 15. pantu, vi?š nor?d?ja EUR 538 k? maks?jamo š? nodok?a summu, un vi?š samaks?ja to.

13 Tom?r *T. G. van Laarhoven* iesniedza s?dz?bu, pieprasot min?t?s summas atmaksu. T? k? ar *Inspecteur* l?mumu š? s?dz?ba tika noraid?ta, vi?š šo l?mumu, ar kuru s?dz?ba tika noraid?ta, p?rs?dz?ja *Rechtbank te Breda* [Bredas ties?]. Ar 2008. gada 3. marta spriedumu *Rechtbank te Breda* atzina šo pras?bu par nepamatotu, un par šo spriedumu nodok?u maks?t?js iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Hoge Raad der Nederlanden* [N?derlandes Augst?kaj? ties?].

14 *Hoge Raad der Nederlanden*, pamatojoties uz Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punktu, uzskata, ka N?derlandes Karaliste ir pie??musi nodok?u tiesisko regul?jumu, kas ierobežo PVN atskait?šanu par vieglaj?m pasa?ieru automaš?n?m, kuras uz??m?js izmanto cit?m vajadz?b?m, kuras nav saist?tas ar š?s personas uz??m?jdarb?bu. Šaj? tiesiskaj? regul?jum?, kas ietverts likuma "Par PVN" 15. panta 6. punkt?, lasot to kopsakar? ar l?muma "Par PVN" 15. panta 1. punktu, ir paredz?ts, ka par š?du transportl?dzek?u ieg?di uzliktais PVN vispirms tiek atskait?ts t?, it k? tie tiktu izmantoti vien?gi uz??m?jdarb?bai. P?c tam uz??m?jam katru gadu ir j?maks? PVN par š?du izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m. Min?to summu apr??ina, pamatojoties uz nemain?gas izmaksu summas vienotu procentu likmi, un tiek uzskat?ts, ka ien?kuma nodok?a iekas?šanas vajadz?b?m š?s izmaksas nav bijušas uz??m?jdarb?bai. Š? nemain?g? summa tiek noteikta, pamatojoties uz cenr?d? nor?d?t?s cenas vai katra transportl?dzek?a v?rt?bas procentu?lo likmi.

15 Iesniedz?jtiesa ar? nor?da, ka p?c Sest?s direkt?vas st?šan?s sp?k? ir pie?emti daži groz?jumi, ar kuriem ir izdar?ti groz?jumi l?muma "Par PVN" 15. panta 1. punkt?. Pirmk?rt, iepriekš min?t? nemain?g? procentu?l? likme vair?kas reizes tika main?ta un, otrk?rt, ar nodokli apliekam? summa, kurai š? vienot? procentu?l? likme tiek piem?rota, ir tikusi palielin?ta. Šie min?t? l?muma groz?jumi visp?r esot negat?vi ietekm?juši nodok?a maks?t?ju attiec?b? uz v?r? ?emto summu par uz??muma akt?vos ietverta transportl?dzek?a izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m un t?d?j?di attiec?b? uz PVN atskait?jumu summu.

16 ?emot v?r? šos apsv?rumus, *Hoge Raad der Nederlanden* ir nol?musi aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Vai Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otr? da?a aizliedz groz?jumus t?d? atskait?jumu ierobežojumus nosakoš? tiesiskaj? regul?jum?, k?ds ir liet? apl?kotais tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru dal?bvalsts ir v?l?jusies izmantot šaj? noteikum? min?to iesp?ju atteikt (vai turpin?t atteikt) atskait?šanu attiec?b? uz noteikt?m prec?m un pakalpojumiem, ja šo groz?jumu rezult?t? liel?kaj? da?? gad?jumu no atskait?šanas izsl?gt? summa ir palielin?jusies, kam?r atskait?jumu ierobežojumus nosakoš? tiesisk? regul?juma galven? iecere un sist?ma ir palikušas nemain?gas?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai valsts tiesai būtu jāatturas piemērot atskaitījumu ierobežojumus nosakošo tiesisko regulējumu pilnībā vai arī pietiek ar to, ka tā atturas piemērot tiesisko regulējumu, ciktāl ar to ir palielināts Sestās direktivas spēkā stāšanās brīdī pastāvošais atteikuma vai ierobežojuma apjoms?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

17 Ir jāsecina, ka jautājums, kā to ir formulējusi iesniedzējtiesa, ir par Sestās direktivas 17. panta 6. punkta interpretāciju.

18 Valsts tiesa atsaucas uz minēto Sestās direktivas noteikumu, jo tā uzskata, ka pamatlietā aplūkotais Nīderlandes nodokļu tiesiskais regulējums, t.i., lēmuma “Par PVN” 15. panta 1. punkts, ir norma, kas ierobežo tiesības atskaitīt PVN, kuru attiecīgais nodokļu maksātājs ir samaksājis kā priekšnodokli, iegādājoties vieglo pasažieru automašīnu, kura ir ietverta uzņēmuma aktīvos, bet kura tiek izmantota arī šā nodokļu maksātāja privātā vajadzībā.

19 Attiecībā uz šo apsvērumu un ņemot vērā faktu, ka pamatlietā aplūkotais nodokļu tiesiskais regulējums kopš Sestās direktivas stāšanās spēkā Nīderlandes Karalistē ir ticis vairākas reizes grozīts, iesniedzējtiesa šaubas par lēmuma “Par PVN” 15. panta 1. punkta atbilstību šīs direktivas 17. panta 6. punktam.

20 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka ar Sestās direktivas 17. panta 6. punkta otro daļu, kura ir atkāpes norma, dalībvalstīm ir jāauts saglabāt savus tiesību aktus par izņēmumiem no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kuri bija spēkā Sestās direktivas spēkā stāšanās laikā, līdz tam laikam, kad Padome pieņem šā panta 6. panta pirmajā daļā paredzētos noteikumus (skat. 2001. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-345/99 Komisija/Frāncija, *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).

21 Iesniedzējtiesas skatījumā ar secīgi izdarītajiem Nīderlandes nodokļu tiesiskā regulējuma grozījumiem varēja tikt radīts vēl nozīmīgāks tiesību uz [nodokļa] atskaitīšanu ierobežojums nekā tas, kurš izriet no noteikumiem, kuri bija piemērojami Sestās direktivas spēkā stāšanās laikā, jo ar šādu ierobežojumu var tikt pārsniegtas dalībvalstīm atbilstoši minētā 17. panta 6. punkta otrajai daļai piešķirtās iespējas.

22 Tomēr ir svarīgi ievērot, ka saskaņā ar lēmuma “Par PVN” 15. panta 1. punkta pirmo teikuma pirmo daļu nodoklis, kas samaksāts, iegādājoties vieglo pasažieru automašīnu, kura tiek izmantota citiem, ar uzņēmējdarbību nesaistītiem, mērķiem, ir atskaitāms tālīt un pilnībā tā, it kā minētais transportlīdzeklis būtu izmantots vienīgi uzņēmējdarbībai. Tikai pēc tam par transportlīdzekļa izmantošanu privātā vajadzībā, piemērojot iepriekš minētā teikuma otro daļu, ir maksājams vienotas likmes nodoklis.

23 Līdz ar to iepriekš minētajā 15. panta 1. punktā ir nošķirtas priekšnodokļa samaksātā PVN tālītāja un pilnīga atskaitīšana un vēl kā nodokļa aprēķināšana par transportlīdzekļa izmantošanu privātā vajadzībā, t.i., saistībā ar attiecīgā uzņēmēja ienākuma nodokļa aprēķināšanu par attiecīgā finanšu gada pēdējā taksācijas periodu.

24 Līdz ar to pamatlietā aplūkojamais nodokļu režīms nekādā ziņā neliedz tiesības uz PVN atskaitīšanu tādas viegls pasažieru automašīnas iegādes gadījumā, kuru uzņēmājs izmanto gan uzņēmējdarbībai, gan privātā vajadzībā, un līdz ar to tas nav kvalificējams kā

ierobežojums tiesībām atskaitīt, iegādājoties šo transportlīdzekli, samaksājot PVN.

25 Iepriekš minēto režīmu var uzskatīt par atbilstošu Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, saskaņā ar kuru gadījumā, kad ražošana līdzekli lieto gan uzņēmējdarbā, gan privātā vajadzībā, nodokļu maksātājs saistīts ar PVN var izvairīties, vai pilnībā iekaut šo mantu sava uzņēmuma aktīvos, vai arī to pilnībā saglabāt savā pašumā, tādējādi to pilnībā izslēdzot no PVN sistēmas, vai arī iekaut to uzņēmuma aktīvos tiktāl, ciktāl to faktiski lieto uzņēmējdarbā (skat. 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-434/03 *Charles un Charles-Tijmens*, Krājums, I-7037. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-72/05 *Wollny*, Krājums, I-8297. lpp., 21. punkts).

26 Ja nodokļu maksātājs ražošana līdzekli, ko vienlaicīgi lieto uzņēmējdarbā un privātā vajadzībā, izvēlas uzskatīt par uzņēmuma pašumu, par šīs preces iegādi priekšnodokļa maksājuma PVN principā ir pilnībā un tādēļ atskaitāms (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Charles un Charles-Tijmens*, 24. punkts, kā arī lietā *Wollny*, 22. punkts).

27 Tomēr šādā gadījumā tiesības pilnībā un tādēļ atskaitīt PVN, kas samaksāts, iegādājoties transportlīdzekli, rada atbilstošu pienākumu maksāt PVN par uzņēmuma mantas izmantošanu privātā vajadzībā (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Charles un Charles-Tijmens*, 30. punkts, kā arī *Wollny*, 24. punkts). Šajā nolūkā Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā preces izmantošana privātiem mērķiem tiek pielīdzināta pakalpojumu sniegšanai, ko veic par atlīdzību, tādēļ nodokļu maksātājam atbilstoši tās pašas direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam ir pienākums samaksāt PVN par izmaksām attiecībā uz šo izmantošanu (skat. 2003. gada 8. maija spriedumu lietā C-269/00 *Seeling, Recueil*, I-4101. lpp., 42. un 43. punkts).

28 Tā, šādos apstākļos un ņemot vērā trijos iepriekš minētajos punktos aplūkoto judikatūru, iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi ir jāsaprot tādējādi, ka to mērķis ir noskaidrot, kā ir jāinterpretē Sestās direktīvas noteikumi par nodokļu režīmu, ko piemēro par uzņēmuma kapitālā ietilpstošas pasažieru automašīnas izmantošanu privātā vajadzībā.

29 Tas, ka valsts tiesa, formāli izsakoties, prejudiciālos jautājumus ir formulējusi, atsaucoties uz Sestās direktīvas noteikumu, kurš ir piemērojams attiecībā uz dažādiem gadījumiem, neliedz Tiesai sniegt šai tiesai visus interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izspriežot iztiesājamo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa savu jautājumu formulējumu uz tiem ir atsaukusies (šajā ziņā skat. 2010. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-368/09 *Pannon Gép Centrum*, Krājums, II-7467. lpp., 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

Par prejudiciālajiem jautājumiem

30 ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāuzskata, ka ar šiem diviem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopsakarā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar šīs direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kas nodokļu maksātājam, kura pasažieru automašīnas tiek izmantotas gan uzņēmējdarbā, gan privātā vajadzībā, vispirms atļauj veikt priekšnodokļa samaksātā PVN tādējādi un pilnāgu atskaitēšanu, bet attiecībā uz minēto transportlīdzekļu izmantošanu privātā vajadzībā pēc tam tas paredz katru gadu uzlikt nodokli, kura pamatā, nosakot attiecīgajai finanšu gadā maksājamo summu, kurai uzlikt PVN, ir vienota ar šo izmantošanu saistīto izmaksu aprēķināšanas metode.

31 Attiecībā uz minēto nodokļu režīmu, kā arī uz to, kas ir minēts šajā sprieduma 27. punktā, Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka nodoklis ir jāuzliet, ņemot par pamatu pilnas attiecīgā pakalpojuma sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam (skat.

iepriekš minēto spriedumu lietā *Charles un Charles-Tijmens*, 25. punkts, kā arī 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā *C-460/07 Puffer*, Krājums, I-3251. lpp., 41. punkts).

32 Lai, vadoties no iepriekš minētā, būtu iespējams sniegt iesniedzējtiesai lietderīgus norādījumus, ir jāinterpretē minētā 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā ietvertais jēdziens “pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam”.

33 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāatgādina, kā to savu secinājumu 28. un 29. punktā ir arī paudusi Enerģiadvokāte, ka kaut arī dalībvalstīm ir zināma rēķināšanas brīvība, izvēloties attiecīgās izmaksu summas noteikšanas principus, šāda rēķināšanas brīvība zināmā mērā atļauj vienotas aprēķināšanas metodes, tomēr ir jābūt garantētam, ka nodokļu maksātājam maksājamo PVN aprēķināšanas noteikumu iespējama vienadošana atbilst it paši samērīguma principam tādā ziņā, ka šādi vienotai aprēķināšanai ir noteikti jābūt proporcionāli attiecīgās preces privātās izmantošanas apmēram.

34 Faktiski, izmantojot šādu rēķināšanas brīvību, dalībvalstīm ir jāņem vērā Sestās direktivas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta pamatā esošais mērķis – noteikt summu, kurai uzliek nodokli atbilstoši šo prešu privātās izmantošanas apmēram.

35 Otrkārt, nosakot to izmaksu summu, kuras radušās nodokļu maksātājam, ir jānovērš, ka nodokļu maksātājam, kurš savam uzņēmumam piederošu preci izmanto arī privātā mājdzīvībā, tiek radīta nepamatota ekonomiska priekšrocība salīdzinājumā ar gala patērētāju, kas izriet no fakta, ka šīs nodokļu maksātājs ir veicis PVN atskaitījumu, uz kuriem tam nav bijis tiesību (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wollny*, 35. punkts).

36 Šādos apstākļos valsts tiesai, kura vienīgā ir kompetenta interpretēt valsts tiesību aktus, ņemot vērā Tiesas tirdzniecībā sniegtos elementus, ir jānovērt, vai PVN summas, kurai uzliek nodokli, kas jāmaksā sakarā ar uzņēmuma kapitāla ietilpstošās preces izmantošanu privātā mājdzīvībā, aprēķināšanas noteikumi, kuri ir paredzēti Nīderlandes nodokļu tiesiskajā regulājumā, var tikt uzskatīti par atbilstošiem jēdzienam “pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam” Sestās direktivas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

37 Šim nolīkam iesniedzējtiesas pienākums ir interpretēt valsts tiesības cik vien iespējams saskaņā ar minēto Sestās direktivas noteikuma tekstu un mērķi, lai sasniegtu tajā noteiktos rezultātus, dodot priekšroku tādai valsts tiesību normu interpretācijai, kas vislielākajā mērā atbilst šim mērķim, lai līdz ar to rastu ar minētās direktivas noteikumiem saderīgu risinājumu, un pēc vajadzības atstājot nepiemērotu jebkuru pretēju valsts tiesību noteikumu (skat. 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā *C-414/07 Magoora*, Krājums, I-10921. lpp., 44. punkts un tajā minēto judikatūru).

38 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktivas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar šīs pašas direktivas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tirdzniecībā, ka tam pretrunā ir valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kas atļauj nodokļu maksātājam, kura pasažieru automašīnas tiek izmantotas gan uzņēmējdarbībai, gan privātā mājdzīvībā, vispirms veikt priekšnodokļa samaksu PVN tirdzniecībā un pilnīgu atskaitīšanu, bet attiecībā uz minēto transportlīdzekļu izmantošanu privātā mājdzīvībā pēc tam tas paredz katru gadu uzlikt nodokli, kura pamatā, nosakot attiecīgajā finanšu gadā maksājamo summu, kurai uzliek PVN, ir vienota ar šo izmantošanu saistīto izmaksu aprēķināšanas metode, ar kuru samērīgā veidā netiek ņemts vērā šīs izmantošanas reālais apmērs.

Par tiesīšanās izdevumiem

39 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanās izdevumiem. Tiesīšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesīšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar šīs pašas direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kas atļauj nodokļu maksātājam, kura vieglās pasažieru automašīnas tiek izmantotas gan uzņēmējdarbībai, gan privātā mājdzīvē, vispirms veikt priekšnodokļa samaksātā pievienotās vērtības nodokļa tēlējumu un pilnāgu atskaitīšanu, bet attiecībā uz minēto transportlīdzekļu izmantošanu privātā mājdzīvē pēc tam tas paredz katru gadu uzlikt nodokli, kura pamatā, nosakot attiecīgajai finanšu gadā maksājamo summu, kurai uzliek PVN, ir vienota ar šo izmantošanu saistīto izmaksu aprēķināšanas metode, ar kuru samērīgā veidā netiek ņemts vērā šīs izmantošanas reālais apmērs.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.