

ENERĢLADVOKĀTA F. DŽ. DŽEIKOBSA [F. G. JACOBS] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 20. janvārī (1)

Lieta C-434/03

P. Charles un T. S. Charles-Tijmens

pret

Staatssecretaris van Financiën

1. Šajā lietā Nīderlandes *Hoge Raad* (Augstākā tiesa) lūdz Tiesai izskaidrot noteiktus tiesību normu aspektus, kas regulē priekšnodokļa atskaitēšanu, un atskaitēto summu korekcijas attiecībā uz ražošanas lūdzekļiem, kas daļēji tiek izmantoti ar nodokli apliekamam (2) darījumam un daļēji privātiem mērķiem.

2. Tā būs jānoskaidro, vai ar Kopienas tiesību normu ir saderīga valsts tiesību norma, kas šādas preces neatļauj pilnībā ietvert uzņēmējdarbības aktā, savukārt, lietojot tās privātiem vajadzībām, pielīdzina pakalpojumu sniegšanai par samaksu.

Kopienas tiesību normas PVN jomā

Pamata tiesību normas

3. PVN sistēmā būs jānoskaidro Pirmās PVN direktīvas (3) 2. pantā:

“Pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēji nodokli par patēriņu, kas būs tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pirms attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pirms tam, kad atņemtas dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.

Pievienotās vērtības nodokļa kopējā sistēmā piemēro lūdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot.”

4. Tādējādi šāds secīgi piemērotu un atskaitētu nodokļu sistēmu uzņēmējam nav jāmaksā PVN par precēm vai pakalpojumiem, ko viņš izmanto uzņēmējdarbības mērķiem. Tomēr pirms mazumtirdzniecības stadijas un attiecībā uz visiem darījumiem, kas neietilpst uzņēmējdarbībā,

PVN nav uzliekams vai atskaitīms.

5. Sestajā PVN direktīvā (4) ir iekļauts arī precīzs regulējums.

6. PVN piemērošanas joma ir noteikta 2. pantā, saskaņā ar kuru darījums, par kuriem maks PVN, ietver "preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par samaksu attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas" un preču ieviešanu.

7. Nodokļu maksātājs ir definēts 4. panta 1. punktā kā persona, kas veic saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Saskaņā ar 4. panta 2. punktu saimnieciskā darbība ir "visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības", kā arī "ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus".

8. Tiesību veikt atskaitījumu būtībā ir noteikta Sestās direktīvas 17. pantā. 17. panta 2. punkts nosaka: "Ja preces un pakalpojumus nodokļu 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 arī piegādājis vai sniegs cits nodokļu maksātājs [..]." Saskaņā ar 17. panta 1. punktu šīs tiesības rodas, kad atskaitīmais nodoklis kļūst iekasājams.

9. Tā kā tiesības veikt atskaitījumu rodas vienīgi attiecībā uz piegādēm, kas izmantotas ar nodokli apliekamiem darījumiem, tad šādas tiesības nerodas, ja piegādes izmantotas darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, t.i., tiem, kas īpaši uzskaitīti direktīvas 13. pantā, vai tiem darījumiem, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā – kas nav veikti par samaksu –, vai kurus nav veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas, un it īpaši veicot saimniecisko darbību 4. panta izpratnē.

"Jauktās" lietošanas problēmas

10. Vairākas tiesību normas regulē problēmjautājumu, kas var rasties saistībā ar faktu, ja ar nodokli apliekamas preces vai pakalpojumi, kas piegādāti nodokļu maksātājam, kāda iemesla dēļ tiek izmatoti daļēji, lai veiktu ar nodokli apliekamu darījumu, un daļēji citiem mērķiem. Ir skaidrs, ka šādā situācijā ir svarīgi noteikt atšķirību starp ar nodokli apliekamiem un citiem darījumiem un noteikt atbilstību starp priekšnodokļa atskaitījumiem un nodokļa uzlikšanu.

11. Pastāv divi "jauktās" izmantošanas veidi. No vienas puses, ir situācijas, kurās nodokļu maksātājs saņem piegādes, veicot uzņēmējdarbību, un izmanto tās daļēji uzņēmējdarbības vajadzībām un daļēji vajadzībām, kas nav saistītas ar uzņēmējdarbību. No otras puses, ir situācijas, kurās uzņēmums veic gan ar nodokli apliekamus, gan ar nodokli neapliekamus darījumus.

12. Pirmkārt, attiecībā uz privātiem mērķiem izmantotiem ražošanas līdzekļiem un tam pielīdzināmām situācijām Sestās direktīvas 5. panta 6. punktā ir noteikts: "Ja nodokļu maksātājs savam vai tās personas privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido tās uzņēmējdarbības ieguldīto līdzekļu daļu, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašāk, nozīmē, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tad tādā gadījumā, ja pievienotās vērtības nodoklis attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitīms, šādu lietojumu uzliko par piegādi par samaksu".

13. Līdzīgi attiecībā uz pakalpojumiem 6. panta 2. punkts nosaka: "Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

a) gadījumā, kad nodokļa maksātājs savam vai tās personas privātajām vajadzībām 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 pievienot?s v?rt?bas nodoklis š?m prec?m ir piln?gi vai da??ji atskait?ms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodok?a maks?t?js sav?m vai sava person?la priv?t?m vajadz?b?m vai, plaš?k? noz?m?, citiem m?r?iem nek? savas uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m.

Dal?bvalstis var atk?pties no š? punkta noteikumiem, ja vien š?da atk?pe neizraisa konkurences novirzes.”

14. T?d?j?di šie divi noteikumi, no kuriem var atk?pties saska?? ar 6. panta 2. punktu, noz?m? – ja nodok?u maks?t?js uz??m?jdarb?bas ietvaros sa?em preces vai pakalpojumus, bet izmanto t?s m?r?im, kas nav saist?ts ar uz??m?jdarb?bu, un ir atskait?jis priekšnodokli par šim m?r?im sa?emtaj?m pieg?d?m, vi?am ir j?samaks? PVN par šo dar?jumu.

15. Š?dos gad?jumos summu, kurai uzliek nodokli, nosaka atbilst?gi 11. panta A. da?as 1. punktam, saska?? ar kuru t? ir:

“[..]

b) pieg?d?m, kas min?tas 5. panta 6. punkt? [..], šo vai l?dz?gu pre?u pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to pieg?des br?d?;

c) pieg?d?m, kas min?tas 6. panta 2. punkt?, pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodok?a maks?t?jam;

[..].”

16. Otrk?rt, Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkts regul? situ?cijas, kur?s nodok?u maks?t?js preces vai pakalpojumus izmanto gan dar?jumiem, par kuriem PVN ir atskait?ms, gan dar?jumiem, par kuriem nodoklis nav atskait?ms. Š?d?s situ?cij?s saska?? ar pirmo apakšpunktu “atskait?ma ir tikai t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a da?a, kas attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem”.

17. Saska?? ar otro apakšpunktu š? da?a galvenok?rt tiek noteikta saska?? ar 19. pantu, kas b?t?b? to defin? k? da?skaitli, ko veido dar?jumu, kas dod ties?bas veikt atskait?jumu, apgroz?jumu dalot ar kop?jo apgroz?jumu (5).

18. Turkl?t Sest?s direkt?vas 20. pants nosaka, ka priekšnodok?a atskait?jumu apm?rs ir j?kori??, ja nepieciešams:

“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 [..].

2. 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.

[..]

Nekustamam ?pašumam, kas ieg?d?ts k? ražošanas l?dzeklis, kori??šanas laiku var pagarin?t l?dz pat 20 gadiem.

[..]"

"P?rejas" ties?bu normas attiec?b? uz iz??mumiem ties?b?s veikt atskait?jumu

19. Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkts nosaka, ka Padome p?c Komisijas priekšlikuma vienpr?t?gi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskait?šana, bet preciz?, ka nodoklis nav atskait?ms par izdevumiem, kas nav stingri saist?ti ar uz??m?jdarb?bas nol?k? veiktiem izdevumiem, piem?ram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

20. Lai regul?tu situ?ciju l?dz Padomes l?muma pie?emšanai, 17. panta 6. punkta otrais apakšpunkts nosaka: "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?."

21. T? k? apl?kojam?s ties?bu normas faktiski nav pie?emtas, p?rejas noteikumi joproj?m ir piem?rojami.

22. Tieši pirms Sest?s direkt?vas st?šanas sp?k? tobr?d esošo dal?bvalstu (tai skait? N?derlandes) PVN ties?bu normu pamat? bija Otr? direkt?va (6). Š?s direkt?vas 11. pants cita starp? noteica:

"1. Ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto uz??muma vajadz?b?m, vi?am ir ties?bas atskait?t nodokli, kurš vi?am j?maks?:

a) pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas uzlikts par prec?m, kuras vi?am pieg?d?tas, vai pakalpojumiem, kas vi?am sniegti;

[..].

4. Noteiktas preces vai pakalpojumi var tikt izsl?gti no atskait?jumu sist?mas, ?paši tie, kas var tikt izmatoti piln?b? vai da??ji nodok?a maks?t?ja vai vi?a darbinieku priv?t?m vajadz?b?m." [Neofici?ls tulkojums]

23. T?d?j?di 11. panta 1. punkts bija Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta priekštecis (7), un 11. panta 4. punkta m?r?is bija l?dz?gs Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta m?r?im, kaut gan šie panti ir formul?ti daž?di.

Attiec?g?s N?derlandes ties?bu normas

24. N?derland? PVN regul? 1968. gada *Wet op de Omzetbelasting* (Likums par apgroz?juma nodokli) un t? ieviešanas noteikumi *Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting*. Hoge Raad skaidro to piem?rošanu š?di:

25. Saska?? ar 1968. gada likuma 2. pantu un 15. panta 1. punktu uz??m?js var atskait?t PVN, kas tam ir bijis j?maks? par cita uz??m?ja pieg?d?taj?m prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem, ja š?s pieg?des ir izmantotas vi?a uz??m?jdarb?bai. T?d?j?di, ja preces vai pakalpojumi tiek izmantoti gan uz??m?jdarb?bai, gan citiem (?paši priv?tiem) m?r?iem, atskait?jumus nevar veikt tikt?l, cikt?l preces vai pakalpojumi izmantoti m?r?iem, kas nav saist?ti ar uz??m?jdarb?bu.

26. Likuma 15. panta 4. punkts nosaka, ka sam?rs, kad? preces vai pakalpojumus izmantos

uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m un k?d? citiem m?r?iem ir j?nosaka br?di, kad pieg?des s?k izmantot. *Uitvoeringsbeschikking* 12. panta 3. punkts, kas pamatots ar likuma 15. panta 6. punktu, nosaka, ka deklar?cij? par finanšu gada p?d?jo ar nodokli apliekamo periodu ir j?veic atskait?m? nodok?a p?rr??ins, pamatojoties uz kop?jiem finanšu gada datiem. Nek?da turpm?ka atskait?jumu p?rr??in?šana vai p?rskat?šana nav iesp?jama, un likums ar? neparedz turpm?ku nodok?a uzlikšanu pašpat?ri?am, k? tas ir noteikts Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkt?.

27. *Uitvoeringsbeschikking* noteikumi tika pie?emti 1969. gad?, lai ieviestu Otr?s PVN direkt?vas 11. panta 1. punktu. T?d?j?di tie pie?emti pirms Sest?s direkt?vas st?šan?s sp?k?, kas j?atceras, piem?rojot t?s 17. panta 6. punktu.

Fakti, tiesved?ba valsts ties? un prejudici?lie jaut?jumi

28. 1997. gada mart? P. ??rlzs [*P. Charles*] un T. S. ??rlza-Tijmensa [*T. S. Charles?Tijmens*] (turpm?k tekst? – “apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji”) kop?gi ieg?d?j?s br?vdienu bungalo N?derland?. To bija paredz?ts gan iz?r?t, gan izmantot priv?ti, un apskat?m? laika posm? tas t? ar? tika izmantots – l?dz 87,5 % apm?r? iz?r?ts un 12,5 % apm?r? izmantots priv?tos nol?kos.

29. Saska?? ar Kopienu un valsts ties?bu aktiem iz?r?šana ir ar nodokli apliekams dar?jums un apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji šaj? sakar? ir viena ar nodokli apliekama persona.

30. Sav? PVN deklar?cij? par 1997. gada otro ceturksni apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji vispirms veica atskait?jumu 87,5 % no PVN, kas vi?iem bija j?maks? par bungalo, atbilstoši kuram NLG 91 atmaksā tika pieš?irta ar 1997. gada 1. oktobra l?mumu. Tom?r vi?i nol?ma, ka vi?u samaks?tais priekšnodoklis bija atskait?ms 100 % apm?r?, un apstr?d?ja šo l?mumu, pieprasot papildu atmaksu NLG 13. Nodok?u inspektors atzina min?to iebildumu par nepie?emamu.

31. Apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji c?la pras?bu re?ion?laj? apel?cijas ties? *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* [Hertohenboshas ties?], kura apstiprin?ja 1997. gada 1. oktobra l?mumu. T? uzsv?ra, ka apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji lietoja bungalo ne tikai tiem pakalpojumiem saist?b? ar uz??m?jdarb?bu, kas ir apliekami ar PVN, bet ar? priv?t?m vajadz?b?m, un t?d?j?di vi?i nevar piln?b? atskait?t visu par bungalo samaks?to nodokli. T? ??ma v?r? to, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkts un 17. panta 2. punkts neaizliedz ierobežot ties?bas veikt atskait?jumus un saska?? ar 17. panta 6. punktu dal?bvalstis var saglab?t visus valsts ties?bu aktos noteiktos iz??mumus l?dz br?dim, kad š? direkt?va st?j?s sp?k?. T? k? attiec?gie N?derlandes ties?bu akti nav groz?ti kopš t? br?ža, nav šaubu, ka apl?kojamie ierobežojumi veikt atskait?jumu ir at?auti.

32. Lieta s?dz?bas turpm?kai izskat?šanai šobr?d atrodas tiesved?b? *Hoge Raad*, kas uzskata, ka divi s?dz?bas pamati saist?ti ar Kopienu ties?bu jaut?jumiem.

33. Pirmk?rt, apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji pauž viedokli, ka da??js ties?bu veikt atskait?jumu iz??mums neatbilst Sestajai direkt?vai. No 6. panta 2. punkta izriet, ka bungalo lietošana priv?t?m vajadz?b?m ir ar nodokli apliekama darb?ba, jo vi?i ir izv?l?jušies bungalo piln?b? iek?aut uz??muma kapit?l?. T?d?j?di saska?? ar 17. panta 2. punktu vi?iem ir ties?bas atskait?t priekšnodokli piln? apjom?.

34. Otrk?rt, vi?i apstr?d *Gerechtshof* sniegto Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta v?rt?jumu. Br?d?, kad š? direkt?va st?j?s sp?k?, N?derlandes ties?bu akti neparedz?ja t?du iz??mumu no ties?b?m veikt atskait?jumu, k?du to nosaka š? ties?bu norma, iz?emot attiec?b? uz transportl?dzek?iem. 17. panta 6. punkts attiecas vien?gi uz t?da veida iz??mumiem, kas nor?d?ti Otr?s PVN direkt?vas 11. panta 4. punkt?, t.i., kas saist?ti ar “noteikta veida prec?m un pakalpojumiem”. Da??js iz??mums no ties?b?m veikt atskait?jumu, kas noteikts 1968. gada

likum?, netika pamatots ar šo ties?bu normu un nav š?da rakstura iz??mums. Attiec?b? uz t?da veida prec?m k? min?tais bungalos ties?bu akti neparedz?ja iz??mumus no ties?b?m veikt atskait?jumu, k? tas noteikts Otr?s direkt?vas 11. panta 4. punkt?, t?d?j?di Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punktu nenostiprina k? likum?gu da??ju iz??mumu no ties?b?m veikt atskait?jumu.

35. Sal?dzinot attiec?gos Kopien? un valsts ties?bu aktus, *Hoge Raad* uzskata, ka abu ties?bu aktu m?r?is ir viens un tas pats un tiem var b?t vien?das sekas, un ka tikt?l, cikt?l nerodas konkurences izkrop?ojumi, jebkuras atš?ir?bas var uzskat?t par atk?p?m, kas at?autas Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkt?.

36. Tom?r t? uzsver, ka sekas ne vienm?r ir vienas un t?s pašas. *Saska??* ar Sesto direkt?vu nodok?u maks?t?jam ir ties?bas veikt t?l?t?ju atskait?jumu piln? apm?r?, neveicot korekcijas saist?b? ar mantas lietošanu priv?tos nol?kos, kam?r š?da lietošana nav notikusi. *Saska??* ar N?derlandes ties?bu aktiem turpm?kais lietošanas priv?tiem nol?kiem apm?rs ir j?nosaka pirmaj? gad?, atskait?šanu veic *saska??* ar t?d?j?di noteikto lietošanas sam?ru un ties?bu normas nenosaka iesp?ju veikt korekciju, ja lietošanas ilgums atš?iras turpm?kos gados. Nodok?u maks?t?js ieg?s nepamatotas priekšroc?bas, ja turpm?kos gados palielin?sies lietošana t? priv?t?m vajadz?b?m, un joproj?m nav meh?nisma, lai nov?rstu š?da veida manipul?cijas un iesp?jamos konkurences izkrop?ojumus. Turpretim, samazinoties lietošanas apm?ram priv?t?m vajadz?b?m, nepamatots PVN j?maks? nodok?u maks?t?jam.

37. *Hoge Raad* t?d?j?di uzdod Tiesai prejudici?lu jaut?jumu, vai š?ds aprakst?tais tiesiskais rež?ms, kas past?v?ja v?l pirms Sest?s direkt?vas pie?emšanas un

- kas ne?auj piln?b? iek?aut uz??muma kapit?l? ražošanas l?dzekli vai tam piel?dzin?mu l?dzekli vai piel?dzin?mu pakalpojumu, ja pirc?js šo preci vai šo pakalpojumu lieto gan uz??muma vajadz?b?m, gan ar uz??mumu nesaist?tos nol?kos (un it ?paši priv?t?m vajadz?b?m),
- kas l?dz ar to ne?auj nekav?joties un piln?b? atskait?t nodokli, ko iek?auj r??in? par š?s preces vai š? pakalpojuma ieg?di, un
- kas neparedz PVN iekas?šanu Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?, ir sader?gs ar Sesto direkt?vu un it ?paši ar t?s 17. panta 1., 2. un 6. punktu, un ar 6. panta 2. punktu?

38. Rakstveida apsv?rumus iesniedza N?derlandes vald?ba un Komisija, kas abas kop? ar apel?cijas s?dz?bas iesniedz?jiem pamata liet? un V?cijas vald?bu atbild?ja uz diviem Tiesas rakstveid? uzdotajiem jaut?jumiem. Tiesas s?d? mutiski viedokli pauda apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ji, V?cijas un N?derlandes vald?ba un Komisija.

V?rt?jums

39. T? k? *Hoge Raad* Tiesai uzdotie jaut?jumi un iesniegtie apsv?rumi rada virkni jaut?jumu, kuru savstarp?j? sakar?ba nav vienk?rša, ?ss p?rskats par veidu, k?d? es tos gatavojos apl?kot, šaj? posm? var b?t noder?gs.

40. P?c tam, kad vispirms tiks noskaidrotas attiec?go N?derlandes ties?bu aktu (8) ?patn?bas, es apl?košu Tiesas judikat?r? izvirz?to pras?bu, *saska??* ar kuru nodok?u maks?t?jam ir j?b?t ties?gam iek?aut t? uz??muma ?pašum? ražošanas l?dzekli, kas da??ji tiek izmantots priv?t?m vajadz?b?m (9). Tas savuk?rt noved pie Sest?s direkt?vas vair?ku attiec?go meh?nismu anal?zes (10) un 6. panta 2. punkta p?d?j? teikum? noteikt?s atk?pes piem?rošanas jomas anal?zes (11), vienlaic?gi izsverot šo meh?nismu iedarb?bu, kas atkar?ga no t?, vai preces ir iek?autas

uz??muma akt?vos vai ir priv?t?pašums (12). It ?paši es sal?dzin?šu sekas, no vienas puses, pre?u neiek?aušanai uz??m?jdarb?bas akt?vos un, no otras puses, to iek?aušanai, ja to izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m neuzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu (13). Visbeidzot, es apskat?šu 17. panta 6. punkt? noteikto dal?bvalstu ties?bu apjomu saglab?t iepriekš past?vošu ties?bu aktu sp?k? esam?bu (14).

Izv?les iesp?ja saska?? ar N?derlandes ties?bu aktiem

41. Vispirms N?derlandes vald?ba noliedz, ka saska?? ar N?derlandes ties?bu aktiem nodok?u maks?t?js, sa?emot ražošanas l?dzek?us, ko lieto gan uz??m?jdarb?bas, gan priv?t?m vajadz?b?m, nevar izv?l?ties iek?aut tos piln?b? uz??m?jdarb?bas akt?vos. T? ir iesniegusi informat?v? izdevuma kopiju, kur? iek?auts Valsts Finanšu sekret?ra 2002. gada 27. novembra l?mums, ar kuru izv?les iesp?jam?ba ir apstiprin?ta. Tiesas s?d? apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ju p?rst?vis apstr?d?ja šo apgalvojumu, un N?derlandes vald?ba atk?rtoja, ka izv?le ir iesp?jama saska?? ar administrat?vu ties?bu normu.

42. Tiesai nav ties?bu interpret?t N?derlandes ties?bu aktus. T? pamatojas uz iesniedz?jtiesas sniegto atzinumu par valsts ties?bu aktiem. *Hoge Raad* jaut?jums ir skaidri sasit?ts ar tiesisko situ?ciju, "kas ne?auj piln?b? iek?aut uz??muma kapit?l? ražošanas l?dzekli [...] ja pirc?js šo preci [...] lieto gan uz??muma vajadz?b?m, gan ar uz??mumu nesaist?tos nol?kos (un it ?paši priv?t?m vajadz?b?m)".

43. Tom?r ir j?atz?m?, ka:

– N?derlandes vald?ba atsaucas uz administrat?vu l?mumu, un Tiesa atk?rtoti ir nor?d?jusi, ka jebkuras neatbilst?bas starp valsts ties?bu aktiem un Kopienu ties?bu aktiem ir j?nov?rš ar saistošu valsts ties?bu normu pal?dz?bu, kur?m ir t?ds pats juridiskais sp?ks k? attiec?gajam ties?bu aktam (15);

– attiec?gais administrat?vais l?mums tika pie?emts 2002. gad?, ta?u valsts tiesas tiesved?b? esoš?s lietas apst?k?i radušies 1997. finanšu gad?;

– L?mums skaidri nosaka – ja nodok?u maks?t?js izv?las piln?b? iek?aut ražošanas l?dzek?us uz??m?jdarb?bas akt?vos, atskait?jumu var veikt tikt?l, cikt?l precī izmanto ar uz??m?jdarb?bu saist?tiem m?r?iem, un šis iz??mums ir pamatots ar Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punktu, un

– iesp?ja izdar?t s?kotn?jo izv?li šaj? sakar? neietver iesp?ju veikt turpm?kas korekcijas, pamatojoties uz lietošanas izmai??m.

N?derlandes sist?mas apstr?d?t?s ?patn?bas

44. Ir skaidrs, ka aprakst?t? sist?ma atš?iras no meh?nisma, ko paredz Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkts. Abu m?r?is galvenok?rt ir viens un tas pats, ta?u k? skaidro *Hoge Raad*, to sekas praks?, iesp?jams, atš?iras, it ?paši, ja ražošanas l?dzek?u, kas ieg?d?ti izmantošanai gan priv?t?m, gan uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m, izmantošanas apjoms priv?t?m vajadz?b?m laiku pa laikam main?s.

45. Tiesai ir j?izlemj, vai N?derlandes sist?mas ?patn?bas tom?r var b?t sader?gas ar Sest?s direkt?vas norm?m.

46. ?patn?bas, uz kur?m nor?da *Hoge Raad* sav? jaut?jum?, ir š?das: i) ražošanas l?dzek?us, ko izmanto gan uz??m?jdarb?bas, gan ar to nesaist?tiem m?r?iem, nevar piln?b? iek?aut uz??m?jdarb?bas akt?vos, t?d?j?di ii) par š?diem l?dzek?iem samaks?tais priekšnodoklis nevar

tikt atskaitīts pilnībā un iii) nav tiesību normu, kas noteiktu, ka PVN var uzlikt, ja tos izmanto privātm vajadzībām. Otrā un trešajā patībā tieši un automātiski izriet no pirmās, bet es vēl los papildināt tās ar vēl vienu būtisku iezīmi, kas nav tik acīmredzama, kā tās, kurām *Hoge Raad* pievērš uzmanību savā pamatojumā: iv) tikt dzirdēts ir noteikts preces lietojuma samērā uzņēmējdarbības vai privātm vajadzībām, šo samēru pēc pirmā gada beigām vairs nevar koriģēt.

Prasība par izvēles iespējām esamību

47. Tiesa atkārtoti ir atzinusi, ka “nodokļa maksātājs, piemērojot Sesto direktīvu, var izvēlēties iekāut vai neiekāut tās uzņēmuma pašumā preces daļu, kura netiek izmantota tās privātm vajadzībām” (16).

48. Līdz ar to, tādēļ tas nav iespējams saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem, šīs normas nav saderīgas ar direktīvu.

49. Tomēr Nīderlandes valdība norāda, ka, no vienas puses, tiesību normas ievēro Sesto direktīvas 17. panta 2. punkta prasības, kas nosaka, ka var netikt atzīti ar tādām piegādēm saistītie atskaitījumi, kuras nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, ko neapliek ar nodokli, no otras puses, 6. panta 2. punkta mērķi nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi pret nodokļu maksātāju un gala patērētāju (17). Tāpat kā Komisija, tā uzskata, ka jebkura Nīderlandes tiesību aktu novirze no 6. panta 2. punkta ir atļauta, ievērojot šā punkta pārdēļā teikuma noteikto iespēju atkāpties (18). Tiesas sēdē Vācijas valdība paši lūdz Tiesu pārskatīt judikatūru, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam visos gadījumos ir jāparedz izvēles tiesības precīzi iekāut uzņēmējdarbības aktīvos.

50. Tādējādi ir vēlams apskatīt šo jautājumu sīkāk.

Attiecīgās problēmas un risinājumi PVN direktīvu sistēmā

51. PVN direktīvu izveidotajā sistēmā neapšaubāmi, no vienas puses, priekšnodoklis par piegādēm, kuras nodokļu maksātājs izmanto savas ar nodokli apliekamās uzņēmējdarbības vajadzībām, ir atskaitāms, bet, no otras puses, par gala patērētāju privātm vajadzībām ir pilnībā jāmaksā nodoklis.

52. Priekšnodokļa atskaitīšana ir saistīta ar darījumiem, kuru rezultātā tiek saņemts nodoklis, proti, ja nodokļu maksātājs izmanto piegādes darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, nevar tikt uzlikts nodoklis piegādēm un attiecīgi nevar tikt atskaitīts priekšnodoklis.

53. Grūtības var rasties, ja piegāžu izmantošanas veidi pārklājas vai sakrīt.

54. Sesto direktīva piedāvā divus veidus, kā izvairīties no šādām grūtībām, tomēr to piemērošanas apstākļi atšķiras un tie nav vienkārši savstarpēji aizstājami.

55. Pirmais veids attiecas uz situāciju, kurā nodokļu maksātājs kā privātpersona lieto preces vai pakalpojumus, kuri sākotnēji tika paredzēti ar nodokli apliekamām uzņēmējdarbības vajadzībām un attiecībā uz kuriem sākotnēji tika veikts priekšnodokļa atskaitījums. Saskaņā ar lielā mērā paralēlajām, no vienas puses, 5. panta 6. punkta normām, kas attiecas uz preču gala patērētāju, un, no otras puses, 6. panta 2. punkta normām, kas, lūdzot, kā šajā situācijā, attiecas uz pakalpojumiem, uzskatāms, ka nodokļu maksātājs rīkojas divējādi – gan kā uzņēmājs, kas veic piegādi, gan kā privātais pircējs, tādējādi viņam ir jāņem vērā PVN, ko uzliek šādam “darījumam”.

56. Otrais veids ir 17. panta 5. punkts un 19. pants noteiktā proporcionālā atskaitījumu sistēmā gadījumiem, ja uzņēmējdarbības rezultātā tiek veikti gan ar nodokli apliekami, gan neapliekami

darījumi. Pamatnoteikums ir tāds, ka atskaitīms ir finanšu gadā aprēķinātais priekšnodokļa daļskaitlis, ko veido, ar nodokli apliekamo rēķino darījumu neto vērtību dalot ar visu uzņēmuma rēķino darījumu neto vērtību.

57. 20. pants turklāt nosaka, ka atskaitījumi ir jākorrigē, ja *inter alia* mainās faktori, kas tika izmantoti, aprēķinot atskaitījumu apmēru. Šādu izmaiņu iespējama ir svarīga to ražošanas līdzekļu gadījumos, kurus bieži izmanto vairākus gadus, kuru laikā to izmantošanas mērī var mainīties. Tādējādi ir noteikts piecu gadu korekcijas periods, kuru iespējams pagarināt līdz 20 gadiem nekustamā pašuma gadījumā, ar mainīgiem atskaitījumiem, kas svārstās visa perioda laikā (19).

58. Ir lietderīgi salīdzināt izvirzītās divu sistēmu pazīmes.

59. Pirmkārt, abas sistēmas piemēro tikai tad, ja ar nodokli apliekamas piegādes tiek saņemtas, veicot uzņēmējdarbību. 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts attiecas uz precēm, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai uzņēmuma sniegtajiem pakalpojumiem. 17. panta 5. punkts attiecas uz precēm vai pakalpojumiem, ko izmanto nodokļu maksātājs gan ar nodokli apliekamiem, gan ar nodokli neapliekamiem, proti, no nodokļa atbrīvotiem, darījumiem. Nevienu, ne otru noteikumu nevar piemērot, ja nodokļu maksātājs saņem preces kā privātpersona, ne arī, ja tas izmanto darījumiem, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā. Šādos gadījumos priekšnodoklis nekad nav atskaitīms, un šie darījumi netiek iekļauti atskaitījumu daļas aprēķinā (20). Turklāt, pat ja nodokļu maksātājs iekļautu tās uzņēmējdarbības aktīvos preces, kuras šī persona iegādājusies privātpersonas statusā, šis darījums neietilpst PVN piemērošanas jomā, jo nodokļu maksātājs nerēķina "kā tas", bet gan kā privātpersona.

60. Otrkārt, abas sistēmas ir veidotas, lai nodrošinātu atbilstību starp priekšnodokļa atskaitījumiem un nodokļa uzlikšanu, bet rezultātā katrā darbojas kā otras sistēmas spoguļattēls. 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts nosaka, ka, ja ir atskaitīts priekšnodoklis, ar nodokli ir jāapliek darījumi, kas citos gadījumos – tā kā tie nav veikti par samaksu – neietilptu PVN piemērošanas jomā. 17. panta 5. punkts nosaka, ka, ciktāl darījumu, kas ir atbrīvoti no nodokļa, nevar aplikt ar nodokli, tiktāl atbilstošo priekšnodokļa atskaitījumu neveic. Tādējādi, ja abas sistēmas kaut kādā veidā pārklājas, vispirms ir jāpiemēro 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts, lai izmantošana privātos nolūkos kļūst par ar nodokli apliekamu darījumu, bet pēc tam visus ar nodokli apliekamos rēķino darījumus ir jāapkopo un, piemērojot 17. panta 5. punktu, jānoskaidro no darījumiem, kas atbrīvoti no nodokļa.

61. Visbeidzot, abas sistēmas atļauj korekcijas mainīgos apstākļos, lai gan katrā gadījumā mehānisms ir atšķirīgs. 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta gadījumos korekcijas faktiski tiek veiktas automātiski, jo nodokli uzliek patērētāja rašanās brīdī. 17. panta 5. punkta gadījumā tiesības uz atskaitījumiem aprēķina, pamatojoties uz finanšu gada darījumiem, kas tādējādi katru gadu var atšķirties, un 20. pants papildus nosaka vairāku gadu korekcijas periodu ražošanas līdzekļiem.

6. panta 2. punktā noteiktās atkāpes iespējamas apjomā

62. 6. panta 2. punkts nosaka vairākas tādu "darījumu" kategorijas, kuri uzskatāmi par pakalpojumu sniegšanu par samaksu, lai arī tos parasti nesniedz par samaksu, kas tādējādi neiekļautos PVN piemērošanas jomā.

63. 6. panta 2. punkta pēdējais teikums atļauj daļēbvalstī "atkāpties no šī punkta noteikumiem", ja tas neizraisa konkurences izkropojumus.

64. Uzskatu, ka šīs pilnvaras ietver tikai daļēbvalstu tiesības attiecīgās darījumu kategorijas

piln?b? vai da??ji piel?dzin?t pakalpojumu sniegšanai par samaksu, kas t?d?j?di neietilpst PVN piem?rošanas jom?. Š?s pilnvaras neat?auj dal?bvalst?m Sest?s direkt?vas normas papildin?t vai aizst?t ar cit?m.

65. Š?ds viedoklis izriet no normas teksta, un to apstiprina Tiesas spriedums liet? *Cookie's World* (21).

66. L?dz ar to 6. panta 2. punkta p?d?jais teikums nedod ties?bas dal?bvalst?m atteikt nodok?u maks?t?jiem iesp?ju izv?l?ties iek?aut to uz??m?jdarb?bas akt?vos preces, kas tiek izmantotas gan uz??m?jdarb?bas, gan priv?t?m vajadz?b?m.

67. No otras puses, tas dod t?m ties?bas š?du pre?u bezmaksas lietošanu uzskat?t par bezmaksas pieg?di, ko t?d?j?di neapliek ar nodokli, kas nedod ties?bas atskait?t priekšnodokli, kurš samaks?ts par preci priv?tai lietošanai.

68. Tom?r ir j?izsaka tr?s turpm?k?s piez?mes attiec?b? uz šo jaut?jumu.

69. Pirmk?rt, kaut gan 6. panta 2. punkta p?d?jais teikums nedod ties?bas dal?bvalst?m atteikt nodok?u maks?t?jiem iesp?ju izv?l?ties iek?aut savu uz??mumu akt?vos preces, kas tiek izmantotas gan uz??m?jdarb?bas, gan priv?t?m vajadz?b?m, tas, t?pat k? jebkurš cits š? punkta fragments, ar? ?paši neliedz t?m š?di r?koties. 6. panta 2. punkt? vienk?rši apl?kota situ?cija, kad preces jau ir iek?autas uz??muma akt?vos un p?c tam tiek izmantotas priv?t?m vajadz?b?m.

70. Otrk?rt, ja preces nav iek?autas nodok?u maks?t?ja uz??muma akt?vos, t?s visp?r neietilpst PVN piem?rošanas jom?, t?d?j?di uz t?m neattiecas ne 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts, ne 17. panta 5. punkts.

71. Trešk?rt, ja dal?bvalsts atk?pjas no 6. panta 2. punkta, uzskatot dažus vai visus uzskait?tos pakalpojumus par t?diem, kas sniegti bez maksas un kas t?d?j?di neietilpst PVN piem?rošanas jom?, izrietoš?s sekas zin?m? m?r? ir sal?dzin?mas ar t?m, kas rodas, izsl?dzot preces vai pakalpojumus no uz??muma akt?viem: nodok?a maks?t?jam nav ties?bu atskait?t priekšnodokli, bet apl?kojamie dar?jumi ir ar? izsl?gti no atskait?jumu da?as apr??ina, piem?rojot 17. panta 5. punktu.

72. T?d?j?di ir v?lams apskat?t s?k?k pre?u, kas tiek izmantotas gan uz??m?jdarb?bas, gan priv?t?m vajadz?b?m, iek?aušanas sekas, no vienas puses, uz??m?jdarb?bas akt?vos un, no otras puses, priv?t? ?pašum?.

Pre?u iek?aušanas uz??muma akt?vos vai priv?t? ?pašum? sekas

73. Ja preces sa?em k? nodok?u maks?t?ja uz??muma akt?vu da?u, t?s ieg?stot samaks?tais PVN ir atskait?ms nekav?joties, ja vien t?s piln?b? vai da??ji netiek izmantotas ar nodokli neapliekamiem dar?jumiem. Ja t?s piln?b? tiek izmantotas š?di, nek?di atskait?jumi nav iesp?jami. Ja t?s da??ji tiek izmantotias š?di, 17. panta 5. punkts nosaka atskait?jumu da?u. Šaj? apr??in? priekšnodoklis paliek atskait?ms, ja turpm?k? izmantošana ir saist?ta ar lietošanu priv?tos nol?kos un ir aplikta ar nodokli saska?? ar 5. panta 6. punktu un 6. panta 2. punktu.

74. Situ?cij?, kas min?ta k? p?d?j?, lai ar? izmantošana priv?tos nol?kos tiek aplikta ar PVN, t?pat k? tas ir jebkura cita priv?ta pat?r?t?ja gad?jum?, nodok?u maks?t?js var ieg?t noteiktas nodok?a priekšroc?bas no 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta piem?rošanas, jo *inter alia*:

- atskaitījums tiek veikts nekavējoties, turpretim aplikšana ar nodokli ir atlikta un sadalīta posmos visā izmantošanas privātiem nolūkiem laikā, nodrošinot iespējamo naudas plūsmas priekšrocību;
- PVN tiek uzlikts izmantoto preču vai pakalpojumu pašizmaksai, kas, iespējams, ir zemāka nekā cena, par kuru tos var iegūt privātpersona no cita uzņēmuma;
- tās kārtošanas līdzekļu, tai skaitā nekustamo īpašuma, gadījumā nodokļu maksātāja sniegtā preču vai īpašuma izmantošanas "pakalpojuma" pašizmaksa (un tādējādi maksājams nodoklis) var būt paši zems salīdzinājumā ar iegādes izmaksām (un tādējādi atskaitīmo priekšnodokli), izmantošanai privātos nolūkos faktiski tiek uzlikta samazināta nodokļu nasta, priekšrocībām iespējami palielinoties līdz ar izmantošanas privātiem nolūkiem samēra pieaugumu.

75. Ja preces tiek iegūtas kā nodokļu maksātāja privātais īpašums, tās neietilpst PVN piemērošanas jomā un atskaitījums nav iespējams. Ja tās pēc tam tiek izmantotas uzņēmējdarbības vajadzībām, vēl joprojām nav tiesību uz atskaitījumiem, jo statuss, kādā persona iegūst preces, ir tas, kas nosaka sākotnējās tiesības uz atskaitījumu veikšanu (22), kā arī tas, ka persona, kas pārvieto preces no tās privātā īpašuma uz saviem uzņēmējdarbības aktīviem vai padara tās pieejamas izmantošanai savā uzņēmējdarbībā, nesniedz pakalpojumu par samaksu nodokļu maksātāja statusā. Jebkurš priekšnodoklis par piegādēm, kas iegūtas privātpersonas statusā un pēc tam izmantotas uzņēmējdarbības vajadzībām, tādējādi tiek iekārtots šo piegāžu pašizmaksā, uzliekot nodokļu maksātājam nodokļu nastu, kas var tikt uzskatīta par nesamērīgu, ņemot vērā PVN neitralitātes principu.

76. Tādējādi, ja preces, kas izmantotas gan uzņēmējdarbības, gan privātm vajadzībām, ir iekārtas privātā īpašumā, nodokļu maksātājs nokāst mazāk izdevīgā stāvoklī. Ja tās ir iekārtas uzņēmuma aktīvos, viņš var iegūt priekšrocības, ja izmantošana privātm vajadzībām tiek uzskatīta par pakalpojumu sniegšanu par samaksu, ievērojot 5. panta 6. punktu un 6. panta 2. punktu.

77. Priekšrocības vai mazāk izdevīgais stāvoklis, kas ietekmē nodokļu maksātāju, protams, precīzi atspoguļojas finanšu iestādes attiecīgajos nodokļu ieņēmumu zaudējumos vai peļņā.

78. Šādos apstākļos ir skaidrs, ka iespēja izvēlēties iekārtu jauktā lietojuma preces uzņēmuma aktīvos vai privātā īpašumā, rada priekšrocības nodokļu maksātājam, kas, iespējams, vienmēr izdarīs izvēli par labu to iekārtošanai uzņēmuma aktīvos. Finanšu iestāde turpretim dos priekšroku tās preču daļas obligātai iekārtošanai privātā īpašumā tiktāl, ciktāl tā izmantota privātm vajadzībām.

79. Tomēr, ja likumīgi var apgalvot, ka privātai izmantošanai paredzētās preces vai to daļa ir jāizslēdz no PVN sistēmas no to iegādes brīža, tādējādi liedzot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, netiek ņemts vērā fakts, ka, preces iekārtot privātajā īpašumā, nav koriģēšanas mehānisms, lai risinātu situāciju, kurās tās turpmāk tiek izmantotas uzņēmējdarbībai.

80. Precīzāk, aplūcīsim šādu lietā varētu būt ieguvuši bungalos, lai pavadītu tajā lielāko daļu, izvērtējot to, piemēram, tikai pusotru mēnesi. Saskaņā ar iepriekš minētajiem Nīderlandes tiesību aktiem viņiem būtu jāietver 12,5 % no bungalos uzņēmuma aktīvos un 87,5 % privātajā īpašumā, ar to tādā izrietošā atskaitījumu tikai 12,5 % apmērā no iegādes laikā samaksātā PVN. Nākošajā gadā viņi varētu būt izlīmējuši dzīvot citā vietā vai, kā ienākumi no izvērtēšanas ir nepietiekami, un pēc tam nodot bungalos pilnībā izvērtēšanai. Ne minētajos Nīderlandes tiesību aktos, ne Sestajā direktīvā nav paredzēts mehānisms, ar kuru pārvietošana

uz uz??m?jdarb?bas akt?viem var?tu dot ties?bas atskait?t atbilstošo priekšnodok?a da?u. Tom?r, ja vi?i v?l?k p?rdotu bungalos k? iz?r?šanas uz??m?jdarb?bu, vi?iem, veicot šo p?rdošanas dar?jumu, b?tu j?uzliek PVN.

81. Turpretim, ja preces ir iek?autas uz??m?jdarb?bas akt?vos un v?l?k tiek izmantotas priv?t?m vajadz?b?m, Sest? direkt?va ar 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta ties?bu norm?m pied?v? – lai gan nepiln?gu – kori??šanas meh?nismu.

82. L?dz ar to secinu, ka Tiesas judikat?ru, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?jam ir j?b?t iesp?jai izv?l?ties ražošanas l?dzek?us, kas izmantoti gan uz??m?jdarb?bas, gan priv?t?m vajadz?b?m, iek?aut uz??m?jdarb?bas akt?vos vai priv?t? ?pašum?, pamato fakts, ka, lai gan tas vi?am var rad?t iesp?jamas nodok?a priekšroc?bas, pret?j? gad?jum? tas tiktu nost?d?ts maz?k izdev?g? st?vokl?, kas nav sader?gs ar PVN principiem un kurš nav atl?dzin?ms. T?pat nav neviena cita nodok?u neitralit?tes principam atbilstošā risin?juma, kas b?tu iesp?jams vai nu saska?? ar sp?k? esošiem ties?bu aktiem vai ar? iesp?jams visp?r.

Atk?pes no 6. panta 2. punkta sekas

83. K? to jau uzsv?ru, 6. panta 2. punkta p?d?j? teikum? noteikt?s atk?pes ietvaros attiec?go izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m var tikai uzskat?t par t?du, kas nav par samaksu veikta pieg?de un kas t?d?j?di neietilpst PVN piem?rošanas jom?. T?pat esmu uzsv?ris, ka š?ds risin?jums var novest pie rezult?ta, k?du ieg?st, ja izmantot?s preces tiek izsl?gtas no nodok?u maks?t?ja uz??m?jdarb?bas akt?viem.

84. Tom?r š?s divas situ?cijas ir j?nodala.

85. Ja preces tiek izsl?gtas no uz??m?jdarb?bas akt?viem, nevar rasties jaut?jums par priekšnodok?a atskait?jumiem. Ja t?s tiek iek?autas uz??m?jdarb?bas akt?vos, priekšnodoklis princip? ir nekav?joties atskait?ms vai nu piln? apm?r? vai da??ji, k? to nosaka 17. panta 5. punkts un 19. pants, par da?u, uz kuru neattiecas pieg?des, kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?.

86. Ja dal?bvalsts uz??m?jdarb?bas akt?vu izmantošanu priv?tiem nol?kiem uzskata par t?du, kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?, rodas sarež??jumi, jo turpm?kai notikumam att?st?bai – izmantošanai priv?tos nol?kos – ir atpaka?ejošas sekas, kas ietekm? attiec?g? priekšnodok?a klasific?šanu un t?d?j?di ar? atskait?šanu, pat ja nodoklis princip? bija nekav?joties atskait?ms. K? redz?j?m, nav iesp?jams iepriekš paredz?t fatisko izmantošanas priv?tiem nol?kiem apjomu n?kotn?, lai nepie?autu nekav?joši atskait?t attiec?go priekšnodok?a da?u.

87. Šaj? sakar? var b?t noz?me tam, ka nav iesp?jas atk?pties no 5. panta 6. punkta nosac?jumiem, kas dr?z?k attiecas uz pat?ri?u priv?t?m vajadz?b?m, nek? uz t?du pre?u izmantošanu, kas veido uz??m?jdarb?bas akt?vu da?u. PVN t?d?j?di vienm?r uzliek priv?tam pat?ri?am, š?di nov?ršot manis tikko aprakst?to probl?mu.

88. Attiec?b? uz pakalpojumiem, ko veido uz??m?jdarb?bas akt?vos ietilpstošo pre?u izmantošana saska?? ar 6. panta 2. da?u, var pie?emt, ka š? izmantošana vienm?r b?s ražošanas l?dzek?u lietošana. Citu pre?u izmantošana ir vai nu pat?riš?, vai ar? t?ds lietojums, kuru neatspogu?o gr?matved?bas sist?m? nodok?a uzskaites vajadz?b?m.

89. Ja t?du uz??m?jdarb?bas akt?vu, kurus dal?bvalsts uzskata par t?diem, kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?, lietojumu nevar ?emt v?r?, apr??inot atskait?jumu da?u saska?? ar 17. panta 5. punktu un 19. pantu, to var ?emt v?r? 20. panta kontekst?, kas attiecas uz s?kotn?jo atskait?jumu korekcij?m, ko veic, ja rodas v?l?kas izmai?as apst?k?os, kas izmantoti s?kotn?jo

atskaitījumu apjoma noteikšanai.

90. Ja runa ir par ražošanas līdzekļiem un it īpaši nekustamo pašumu, korekcijas periodā saskaņā ar 20. pantu tiek pieņemta elastīgā pieeja gadījumos, ja izmantošanu privātos nolukos uzskata par tādū, kas nav pakalpojumu sniegšana par samaksu, salīdzinājumā ar gadījumiem, kuros izmantotie ražošanas līdzekļi tiek izslēgti no uzņēmējdarbības aktīviem, tādējādi zināmā mērā izvairoties gan no nodokļu maksājuma nosaukšanas mazāk izdevīgā situācijā pārdēj minētajā gadījumā, gan no priekšrocībām, kas viņam atsevišķos gadījumos varētu rasties, ja tiek piemērots tikai 6. panta 2. punkts.

Secinājumi par 6. panta 2. punktu

91. Tādējādi esmu secinājis, ka valsts tiesību akti, kas neapņemas nodokļu maksājumu izvāties ražošanas līdzekļu iekārtu pilnībā savos uzņēmējdarbības aktīvos, ja viņš tos izmanto gan uzņēmējdarbības, gan citām, it īpaši privātām, vajadzībām, neatbilst ne Sestās direktīvas 6. panta 2. punktam, ne arī tos pieņem šīs tiesību normas pārdzīvais teikums.

92. Tiesību akti, kas šādu preču lietojumu uzskata par tādū, kurš nav piegāde par atlīdzību, kas tādējādi neietilpst PVN piemērošanas jomā, tomēr var tikt uzskatīti par pamatotiem ar šo teikumu, ja tie nerada konkurences izkropojumus un tie piemēroti kopā ar Sestās direktīvas 20. pantā noteikto korekcijas mehānismu.

17. panta 6. punkts

93. Vēl atliek pārbaudīt, vai apstrādātās Nīderlandes tiesību normas var uzskatīt par pamatotām ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu, jo tās ietver tiesību veikt atskaitījumu izņēmumu, kas noteikts valsts tiesību aktos pirms direktīvas stāšanās spēkā.

94. Tā kā Nīderlandes Karalistei ir saistošas saskaņotās PVN normas, kas bija noteiktas Otrajā direktīvā pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā, ir skaidrs, ka tikai ar Otro direktīvu saderīgi izņēmumi var būt tādējādi pieņemami.

95. Šīs direktīvas 11. panta 1. punkts nosaka vispārīgas tiesības veikt atskaitījumu, ja preces vai pakalpojumi tiek izmantoti nodokļu maksājuma uzņēmuma vajadzībām, savukārt 11. panta 4. punkts pieņem vaļespējū noteikt izņēmumus no atskaitījumu sistēmas attiecībā uz "noteiktām precēm vai pakalpojumiem [...], īpaši tiem, kas var tikt izmatoti pilnībā vai daļēji nodokļa maksājuma vai viņa darbinieku privātām vajadzībām".

96. Gan iesniedzējtiesa, gan Nīderlandes valdība apgalvo, ka apstrādātās normas tika pieņemtas, lai ieviestu Otrās direktīvas 11. panta 1. punktu. Pat bez šiem apgalvojumiem šāds secinājums liekas pamatots ar faktu, ka attiecīgās tiesību normas mēģina ierobežot tiesības veikt atskaitījumu, pieņemot tās tikai gadījumos, kad piegādes izmantotas uzņēmējdarbības vajadzībām.

97. Komisija norāda, ka tikai izņēmumi, kas attiecas ar Otrās direktīvas 11. panta 4. punktu, var tikt saglabāti saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu. Nīderlandes valdība tomēr iebilst, ka arī saskaņā ar 11. panta 1. punktu pieņemtas normas var saglabāt, pamatojoties uz Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu.

98. Es piekrītu Komisijas viedoklim. Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts aizstāj Otrās direktīvas 11. panta 1. punktu. Valsts tiesību aktiem šobrīd ir jāatbilst Sestās direktīvas 17. panta 2. punktam, kas lasāms kopā, *inter alia*, ar 5. panta 6. punktu un 6. panta 2. punktu tādā piemērošanas jomas ietvaros, kuru tie ir pārņemusi no iepriekšējā noteikuma bez grozījumiem.

Ta?u Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkts iest?jas Otr?s direkt?vas 11. panta 4. punkta viet?, bet pie?auj iesp?ju saglab?t iz??mumus, kas bija sp?k? saska?? ar šo iepriekš?jo ties?bu normu.

99. Otr?s direkt?vas 11. panta 4. punkta redakcija paredz iz??mumus attiec?b? uz noteikta veida prec?m un pakalpojumiem, piem?ram, transportl?dzek?iem, un nevis visp?r?jus iz??mumus attiec?b? uz visu izmantošanu priv?tos nol?kos, k? to apstiprina Tiesas judikat?ra par Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otro da?u un š?s ties?bu normas pie?emšanas apst?k?i.

100. Savos secin?jumos liet? *Lennartz* (23) paudu viedokli, ka 17. panta 6. punkts nevar pamatot t?das visp?r?jas normas saglab?šanu, ko piem?ro visa veida izdevumiem, kas veikti par ieg?d?m, ko lieto vienlaic?gi gan uz??m?jdarb?bas, gan priv?t?m vajadz?b?m, un Tiesa piekrita manam viedoklim (24), lai gan bez ?pašas nor?des uz 17. panta 6. punktu.

101. Liet? Komisija/Francija (25) es apskat?ju šo ties?bu normu un t?s pie?emšanas apt?k?us v?l s?k?k, un no avotiem, uz kuriem es atsaucos, var secin?t, ka likumdev?ja paredz?tie iz??mumu veidi attiecas uz izdevumu kategorij?m, kas noteiktas, pamatojoties dr?z?k uz izmantot?s preces vai pakalpojuma raksturu un nevis uz m?r?i, k?dam t? paredz?ta. J?atz?m?, ka liet?s, kur?s Tiesa ir apl?kojusi dal?bvalstu atsaucis uz 17. panta 6. punkta otro da?u (26), vienm?r ir bijusi runa par attiec?g? veida iz??mumu.

102. T?pat k? *Hoge Raad* t?s iesniegtaj? nol?mum? par prejudici?la jaut?juma uzdošanu un Komisija t?s apsv?rumos ir nor?d?jušas, ar? Tiesa š?du viedokli ir jo ?paši apstiprin?jusi spriedum? liet? *Royscot Leasing* (27).

103. T?d?j?di uz apstr?d?taj?m ties?bu norm?m nevar?tu attiecin?t Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otro da?u.

Secin?jumi

104. Pamatojoties uz visiem iepriekš min?tajiem apsv?rumiem, uzskatu, ka Tiesai ir j?atbild uz *Hoge Raad* jaut?jumu š?di:

“Valsts ties?bu akti, kas neparedz nodok?u maks?t?jam iesp?ju izv?l?ties ražošanas l?dzek?us iek?aut piln?b? savos uz??m?jdarb?bas akt?vos, ja viš tos izmanto gan uz??m?jdarb?bas, gan cit?m, it ?paši priv?t?m, vajadz?b?m, nav sader?gi ne ar 6. panta 2. punktu 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, ne ar? tie var?tu ietilpt š?s ties?bu normas p?d?j? teikum? noteikt?s atk?pes piem?rošanas jom?.

Valsts ties?bu akti, kas š?du pre?u lietojumu uzskata par t?du, kurš nav pieg?de par atl?dz?bu, kas t?d?j?di neietilpst PVN piem?rošanas jom?, tom?r var?tu ietvert š?s atk?pes piem?rošanas jom?, ja tie nerada konkurences izkrop?ojumus un tie piem?roti kop? ar Sest?s direkt?vas 20. pant? noteikto korekcijas meh?nismu.

Sest?s direkt?vas sp?k? st?šan?s laik? sp?k? esošie valsts ties?bu akti, kuri nosaka visp?r?ju iz??mumu no ties?b?m veikt atskait?jumu par visa veida prec?m un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti ar uz??m?jdarb?bu nesaist?t?m vajadz?b?m, neietilpst š?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otr?s da?as piem?rošanas jom?.”

1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 – Lai ar? v?rds “taxable” ir lietots piem?rojamo ties?bu normu ang?u valodas versij? (kaut gan fran?u valodas versij? lietots “opérations taxées” – skat. šo secin?jumu 8. punktu), es šaj? liet? lietotu v?rdu “taxed”, nevis “taxable”, kad run? par dar?jumiem, kuriem uzliek PVN. T?d?j?di, no

vienas puses, tie tiek noširti no darījumiem, kas ietilpst nodokļa piemērošanas jomā, bet ir atbrīvoti no tās, un, no otras puses, tie tiek noširti no darījumiem, kas neietilpst nodokļa piemērošanas jomā.

3 – Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmā direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.).

4 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 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”).

5 – Tomēr 17. panta 5. punkts atļauj dalībvalstīm arī atkāpties no šā noteikuma noteiktās robežs. Tostarp pastāv iespēja veikt ar nodokli apliekamo un ar nodokli neapliekamo darījumu atsevišķu grāmatvedības uzskaiti, kā arī iespēja noteikt atskaitamo priekšnodokļa daļu, ņemot vērā piegādes paredzamo lietošanas veidu, piemēram, būs atskaitāma puse no priekšnodokļa, kas samaksāts par precēm, no kurām puse izmantota ar nodokli apliekamiem darījumiem un puse ar nodokli neapliekamiem darījumiem, neņemot vērā abu šo darījumu veidu relatīvo vērtību.

6 – Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrā direktīva 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.).

7 – Iepriekš minēts šo secinājumu 8. punkts.

8 – 41.–46. punkts.

9 – 47. un turpmākie punkti.

10 – 51.–61. punkts.

11 – 62.–71. punkts.

12 – 73.–82. punkts.

13 – 83.–90. punkts.

14 – 93.–103. punkts.

15 – Skat., piemēram, Tiesas 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-160/99 Komisija/Frāncija, (*Recueil*, I-6137. lpp., 23. punkts).

16 – 2003. gada 8. maija spriedums lietā C-269/00 *Seeling* (*Recueil*, I-4101. lpp., 40. punkts); skat. arī 1995. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-291/92 *Armbrecht* (*Recueil*, I-2775. lpp., 20. punkts) un 2001. gada 8. marta spriedumu lietā C-415/98 *Bakcsi* (*Recueil*, I-1831. lpp., 25. punkts).

17 – 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-230/94 *Enkler* (*Recueil*, I-4517. lpp., 35. punkts). Šķērķu skaidrojumu veidam, kādā nodrošina vienlīdzīgu attieksmi, skat. ģenerālvokļa Ruisa Harabo Kolomera [Ruiz Jarabo Colomer] 2004. gada 23. novembrā sniegtos secinājumus lietā C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck* (2005. gada 20. janvāra spriedums, Krājums, I-743. lpp., 24.–32. punkts).

18 – Skat. šo secinājumu 13. punktu.

19 – Lai aplūkotu praktiskus piemērus sistēmas darbībai, ja ražošana līdzekļu lietojums katru

gadu main?š, skat. Farmer, P. un Lyal, R. *EC Tax Law*, 1994, 196. lpp., un Terra, B. J. M. *Europees indirect belastingrecht*, 2002, 459. lpp.

20 – Skat. k? visnesen?ko 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?77/01 *EDM* (*Recueil*, I?4295. lpp., 53. un 54. punkts).

21 – 2003. gada 11. septembra spriedums liet? C?155/01 *Cookie's World* (*Recueil*, I?8785. lpp. 58. un 59. punkts); skat. ar? 1989. gada 27. j?nija spriedumu liet? 50/88 *Kühne* (*Recueil*, 1925. lpp., 16.–19. punkts).

22 – 1991. gada 11. j?lija spriedums liet? C?97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I?3795. lpp.).

23 – Iepriekš min?ts 22. zemsv?tras piez?m?, 76.–79. punkts.

24 – Sprieduma 35. punkts.

25 – 1998. gada 18. j?nija spriedums liet? C?43/96 (*Recueil*, I?3903. lpp., secin?jumu 12. un turpm?kie punkti).

26 – Es atsaucos uz 1999. gada 5. oktobra spriedumu liet? C?305/97 *Royscot Leasing* (*Recueil*, I?6671. lpp.), 2000. gada 19. septembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?177/99 un C?181/99 *Ampafrance* un *Sanofi* (*Recueil*, I?7013. lpp.), 2001. gada 14. j?nija spriedumiem liet? C?345/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I?4493. lpp.) un liet? C?40/00 Komisija/Francija (*Recueil*, I?4539. lpp.), 2002. gada 8. janv?ra spriedumu liet? C?409/99 *Metropol* (*Recueil*, I?81. lpp.), k? ar? iepriekš 21. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Cookie's World*.

27 – Iepriekš min?ts 26. zemsv?tras piez?m?, sprieduma 20. un turpm?kie punkti.