

ENERĢLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,  
sniegti 2008. gada 23. oktobrī (1)

**Lieta C-371/07**

**Danfoss A/S,**

**AstraZeneca A/S**

**pret**

**Skatteministeriet**

(Vestre Landsret (Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

PVN – Priekšnodokļa atskaitēšana – Pielietošana privātmājadzīvē – Īpašas maltītes, kas saistītas ar darījumu saiksmēm bez maksas tiek nodrošinātas komercdarbības partneriem un darbiniekiem – Izslēgšana no atskaitēšanas tiesībām

1. Pusedzināšana nevar būt par brīvu, bet vai var būt pusedzināšana bez PVN? Šis Vestre Landsret [Rietumu apgabaltiesa] (Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz PVN piemērošanu sabiedrības īpašas maltītes, kas saistītas ar darījumu saiksmēm tiek nodrošinātas komercdarbības partneriem un darbiniekiem. Vai šāda piedāvāšana, kad tā ir bez maksas, ir uzskatāma par izmantošanu privātmājadzīvē, par kuru, ja priekšnodoklis ir atskaitīts, ir jāmaksā vāļķ aprēķinātais PVN? Un vai diezgan komplicēta valsts administratīvo un likumdošanas pasākumu seku gadījumā Dānija varētu likumīgi turpināt izslēgt šādas darījumu no priekšnodokļa atskaitēšanas, pamatojoties uz “atturēšanas no jebkādas darbības” klauzulu Kopienas tiesībās?

### **Attiecīgais Kopienas tiesiskais regulējums PVN jomā**

2. Pravas valsts ties attiecas uz maltīti, kas nodrošināta laikā no 1994. līdz 2001. gadam, tādēļ attiecīgais Kopienas tiesiskais regulējums ir Sestā PVN direktīva (2).

3. Saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 1. punktu (3) PVN ir jāmaksā par “preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rēķojams”. Atbilstoši 11.A panta 1. punkta a) apakšpunktam (4) summa, kurai uzliek nodokli, parasti ir visa saņemtais atlīdzības summa.

4. Tomēr atbilstoši 17. panta 2. punktam (5) nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā (“maksājams nodoklis”), PVN, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs (“priekšnodoklis”), ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem (maksājamiem) darījumiem. Saskaņā ar 17. panta 1. punktu (6) atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams (t.i., būtībā drīzāk, kad ir saņemta samaksa,

nevis kad ir piegādāta produkcija).

5. Atkāpes no vispārējā rakstura noteikumiem ietver tās, kas sniegtas 5. panta 6. punktā un 6. panta 2. punktā, kuras nosaka pielietošanu privātajā vajadzībā – kad nodokļu maksātājs pats lieto preces vai pakalpojumus (attiecas uz kuriem tam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli) vai piegādā vai sniedz to bez maksas. Šāda piegāde vai sniegšana ir uzskatāma par piegādi vai sniegšanu par samaksu, un tādēļ ir pakāauta PVN, pat ja nekāda samaksa patiesībā nav saņemta.

6. Attiecībā uz precēm 5. panta 6. punktā (7) ir noteikts:

“Ja nodokļa maksātājs savām vai tās personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido tās komercdarbības ieguldīto līdzekļu daļu, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašāk? nozīmē, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas komercdarbības vajadzībām, tad tādā gadījumā, ja pievienotās vērtības nodoklis attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms, šādu lietojumu uzliko par piegādi par atlīdzību. Savukārt šādi neuzliko to, ka šīs preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas vērtības dāvanas nodokļa maksātāja komercdarbības vajadzībām.”

7. Attiecībā uz pakalpojumiem 6. panta 2. punkts (8) nosaka:

“Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

a) gadījumā, kad nodokļa maksātājs savām vai tās personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido komercdarbības aktīvu daļu, vai, plašāk? nozīmē, citiem mērķiem nekā savai komercdarbībai, ja pievienotās vērtības nodoklis šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai, plašāk? nozīmē, citiem mērķiem nekā savas komercdarbības vajadzībām.

[..]”

8. Reģlas samaksas neesamības gadījumā summu, kurai šādos gadījumos uzliek nodokli, aprēķina saskaņā ar 11.A panta 1. punkta b) un c) apakšpunktu (9):

“b) piegādēm, kas minētas 5. panta 6. [..] punktā, šo vai līdzīgu preču pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to piegādes brīdī;

c) piegādēm, kas minētas 6. panta 2. punktā, pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam”.

9. Nākamā norma, kas attiecas uz šo lietu, ir 17. panta 6. punkts (10), kas attiecas uz atskaitēšanas tiesību izslēgšanu. Tā ir formulēta šādi:

“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 komercdarbību, 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.”

10. Neraugoties uz šīs normas pirmo daļu, Padome nekad nav lūmusi, uz kādiem izdevumiem

veidiem neattiecas priekšnodokļa atskaitīšana. Līdz ar to "atturīšanās no jebkādas darbības" klauzula otrajā daļā joprojām ir likumīga.

## **Attiecīgā Dņijas noteikumi PVN jomā**

11. Pamatojoties uz valsts tiesas izklāstīto informāciju līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu, attiecīgā tiesisko regulējumu, administratīvo pasākumu un tiesu nolikumu sekas Dņijā var rezumēt šādi.

12. Dņijā PVN tika ieviests ar 1967. gada *Momslov* (Likums par pievienotās vērtības nodokli). Saskaņā ar šo likumu par preču piegādi parasti ir jāmaksā PVN, bet par pakalpojumu sniegšanu PVN ir jāmaksā tikai tad, ja tas ir paši paredzēti. Sabiedrības dņcu pakalpojumu sniegšana nebija apliekama ar PVN, tādēļ attiecīgais priekšnodoklis nevarēja būt atskaitāms (11). Turklāt šis likuma 16. panta 3. punkta a) un e) apakšpunkts ir noteikts, ka nepastāvja tiesības atskaitīt izdevumus par pērtiku darbiniekiem vai viesu uzņemšanu. Pēdējie izņēmumi bija pamatoti ar apgalvojumu, ka pērtikas iegāde, ko sabiedrība veica, lai nodrošinātu maltītes saviem darbiniekiem, ir jāuzskata par pirkumu gala patēriam (ja sabiedrība samaksas natūrā vietēriem samaksājusi augstāku algu, darbiniekiem būtu jāmaksā nodoklis par iegādi), un tādējādi priekšnodokļa, kas saistīts ar viesu uzņemšanu un dāvanām, ieskaitot darījumu pusdienas, atskaitīšana varētu radīt āunprātīgu izmantošanu. 11. panta 1. punkts noteica, ka ar nodokli apliekamā summa ietvēra preces un ar nodokli apliekamas piegādes, kas tiek izmantotas 16. panta 3. punktā paredzētajiem mērķiem.

13. 1967. gada likums kopš 1978. gada 1. oktobra bija grozīts, lai izpildītu Sesto PVN direktīvu. Paši PVN katra vispārīgā noteikums tika piemērots pakalpojumu sniegšanai. Tas, ka tajā laikā bija noteikts, nozīmē, ka virkne piegāžu, attiecībā uz kurām iepriekš netika piemērots PVN un ko veica tirgus dalībnieki, kas ir reģistrējušies kā PVN maksātāji, kļūtu par tādām, kas tiek apliktas ar PVN, it paši "noteiktas piegādes, ko veic [...] dņcas (pērtikas un dzērienu nodrošināšana)". Atskaitīšanas ierobežojumi saistībā ar pērtiku un viesu uzņemšanu, kas ietverti *Momslov* 16. panta 3. punktā, un noteikumi par pielietojumu saskaņā ar 11. panta 1. punktu netika grozīti.

14. Tādējādi sabiedrību pārvaldītajās dņcās pārdodamajai pērtikai un dzērieniem tika piemērots PVN. Tomēr 1978. gada novembrī *Momsnævn* (Pievienotās vērtības nodokļa padome, augstākā administratīvā iestāde pievienotās vērtības nodokļa jautājumos) nolikma, ka ar nodokli apliekamajai summai saistībā ar šādu pārdošānu ir jābūt ne mazākai par izejmateriālu pašizmaksu, kam pieskaitītas izmaksas, ko veido atalgojums par sagatavošanu, tirdzniecību un administrāciju. Līdz ar to pērtikas un dzērienu nodrošināšana bez maksas tika uzskatīta par sniegtu par atlīdzību, kas aprēķināta šīs pašizmaksas apmērā.

15. 1983. gadā šis likums tika iekārtots pašajās vadlīnijas attiecībā uz sabiedrību dņcām, kas precīzā, ka priekšnodoklis par precēm, materiāliem un visiem ar nodokli apliekamiem darbaspēka pakalpojumiem, kas saņemti saistībā ar sagatavošanu, tirdzniecību un administrāciju, bija pilnībā atskaitāms.

16. 1994. gadā *Momslov* atkal tika grozīts. 16. panta 3. punkts noteiktais atskaitīšanas ierobežojums bez būtiskām izmaiņām tika saglabāts 1994. gada likuma 42. panta 1. punkta 1) un 5) apakšpunktā. Tajā pat laikā jaunajā 5. punkta 2) un 3) apakšpunktā tika noteikts:

“2. Pre?u un pakalpojumu izmantošana, kad tie tiek izmantoti 42. panta 1. un 2. punkt? paredz?tajiem m?r?iem, tiks uzskat?ta par pieg?di par atl?dz?bu, ar nosac?jumu, ka past?v pilnas vai da??as ties?bas uz atskait?jumu attiec?go pre?u vai pakalpojumu ieg?des, ražošanas u.tml. gad?jum?.

3. Pakalpojumu izmantošana uz??muma ?pašnieka vai t? person?la priv?t?m vajadz?b?m vai citiem m?r?iem, nek? komercdarb?bas m?r?i, tiks uzskat?ta par pieg?di par atl?dz?bu.”

17. T? veida d??, k?d? tika apr??in?ts ?dn?cu maks?jamais PVN, šie noteikumi netika piem?roti bezmaksas malt?šu sniegšanai komercdarb?bas partneriem un person?lam saist?b? ar san?ksm?m. T? k? š?das malt?tes jau tika uzskat?tas par t?d?m, kas sniegtas par atl?dz?bu (fikt?vi nov?rt?tu k? pašizmaksu), attiec?g?s preces un pakalpojumi nevar tikt uzskat?ti par pielietotiem priv?t?m vajadz?b?m, kas noz?m?, ka atl?dz?ba netiek sniegta (12).

18. Pašreiz sp?k? esoš? *Momslov* 42. panta 1. punkta 5) apakšpunkta redakcija tika ieviesta 1995. gada 14. j?nij?. Tas preciz?ja, ka iz??muma no ties?b?m atskait?t priekšnodokli piem?rošanas jom? ietilpst “izklaides, restor?ni, viesu uz?emšana un d?vanas”, un ??va uz??mumiem atskait?t 25 % no priekšnodokl? samaks?t? PVN par viesn?cu un restor?nu pakalpojumu izdevumiem, cikt?l tie bija stingri saist?ti ar komercdarb?bu. Saska?? ar paskaidrojošo pazi?ojumu tas nebija dom?ts, lai segtu izdevumus par biznesa pusdien?m paša uz??muma ?dn?c?.

19. 1999. gad? *Landsskatteret* (Nodok?u tiesa) atzina, ka administrat?v? prakse, saska?? ar kuru sabiedr?bas p?rvald?to ?dn?cu iekas?tais PVN par pre?u p?rdevumu bija nov?rt?jams saska?? ar apr??in?to pašizmaksu, ir pretrun? Sestajai direkt?vai. T? uzskat?ja, ka maks?jamais PVN ir nosak?ms atbilstoši faktiskajai sa?emtajai atl?dz?bai un ka *Momslov* 5. punkt? ietvertais izmantošanas nosac?jums nevar tikt piem?rots t?diem p?rdevumiem, kuru cena ir zem?ka par apr??in?to pašizmaksu. Turkl?t t? atzina, ka komercdarb?bas partneriem san?ksmju laik? pasniegt? t?ja un kafija nav uzskat?ma par “viesu uz?emšanu”, bet, pasniegta person?lam, t? ir uzskat?ma par “p?rtiku” un l?dz ar to uz to attiec?s atskait?šanas ierobežojums, un to var aplikt ar nodokli saska?? ar *Momslov* 5. punkta 2) apakšpunktu.

## **Fakti, process un jaut?jumi**

20. Valsts tiesa ir uzdevusi jaut?jumus saist?b? ar div?m liet?m, kas attiec?gi skar sabiedr?bu *Danfoss A/S* (turpm?k tekst? – “*Danfoss*”) un sabiedr?bu *AstraZeneca A/S* (turpm?k tekst? – “*AstraZeneca*”).

21. *Danfoss*, kas ražo un tirgo industri?las autom?tikas sist?mas, pieder person?la ?dn?cas vair?k?s fili?l?s. Š?s ?dn?cas tiek izmantotas ar?, lai bez maksas nodrošin?tu malt?tes komercdarb?bas partneriem un sabiedr?bas darbiniekiem dar?jumu san?ksm?s, kas notiek sabiedr?bas telp?s.

22. *AstraZeneca* D?nij? izplata farmaceitiskos produktus. Savu darb?bu ietvaros t? uzaicina vesel?bas jomas profesion??us uz informat?v?m san?ksm?m par daž?d?m patolo?ij?m un st?vok?iem un produktu lietošanu saist?b? ar tiem. Atkar?b? no san?ksmju ilguma dal?bniekiem (tikai komercdarb?bas partneriem) var tikt sniegtas bezmaksas malt?tes sabiedr?bas ?dn?c?, kas cit?di tiek izmantota p?rtikas un dz?rienu p?rdošanai darbiniekiem.

23. *Danfoss* gad?jum? lieta attiecas uz laika posmu no 1996. gada 1. oktobra l?dz 2001. gada 30. septembrim un *AstraZeneca* gad?jum? – uz laika posmu no 1994. gada 1. oktobra l?dz 1999. gada 31. decembrim.

24. Sekojot *Landsskatteret* l?mumam 1999. gad? (skat. iepriekš 19. punktu), abas sabiedr?bas l?dza atmaks?t PVN, kas bija apr??in?ts, pamatojoties uz malt?šu, kas bez maksas bija sniegtas komercdarb?bas partneriem un darbiniekiem, apr??in?to pašizmaksu.

25. Nodok?u iest?de atteic?s atmaks?t pras?t?s summas (DKK 5 920 848,19 – *Danfoss* un DKK 825 275,00 – *AstraZeneca*), pamatojoties uz to, ka malt?šu un atspirdzin?jumu sniegšana darbiniekiem ir “p?rtika”, uz ko attiecas atskait?šanas iz??mums, kas ir paredz?ts *Momslov* 42. panta 1. punkta 1) apakšpunkt?, un malt?šu nodrošin?šana komercdarb?bas partneriem ir “viesu uz?emšana”, uz ko attiecas *Momslov* 42. panta 1. punkta 5) apakšpunkts. Tom?r, t? k? sabiedr?bas saska?? ar iepriekš piem?roto administrat?vo praksi bija piln?b? atskait?jušas priekšapmaksas PVN par saviem ?dn?cas izdevumiem, PVN par pielietojumu priv?t?m vajadz?b?m b?tu j?apr??ina saska?? ar *Momslov* 5. punkta 2) apakšpunktu.

26. L?dz ar to tika iesniegta pras?ba *Landsskatteret* un proces? *Vestre Landsret* tiek apstr?d?ti š?s iest?des l?mumi, ka papildus t?jai un kafijai citi dz?rieni un p?rtika, kas pasniegti san?ksm?s, kuras notiek sabiedr?bas telp?s, ir “viesu uz?emšana”, ja tos pasniedz komercdarb?bas partneriem, un “p?rtika”, ja tos pasniedz darbiniekiem, un ka t?d?? bija pamatoti PVN apr??in?t, pamatojoties uz pielietojumu priv?t?m vajadz?b?m.

27. Sabiedr?bas nor?da, ka no *Momslov* izrietošais “viesu uz?emšanas” un “p?rtikas” atskait?šanas iz??mums ir pretrun? Sestajai direkt?vai. Lai gan nodok?u iest?de piekr?t, ka šie iz??mumi nav paredz?ti Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta pirmaj? da??, t? apgalvo, ka tie izriet?ja no *Momslov*, kas bija piem?rojams pirms st?j?s sp?k? min?t? direkt?va, un ka l?dz ar to tos var likum?gi patur?t sp?k? atbilstoši “attur?šan?s no jebk?das darb?bas” klauzulai, kas paredz?ta 17. panta 6. punkta otraj? da??. Sabiedr?bas tam nepiekr?t, pamatojoties uz to, ka iz??mumi attiec?b? uz apskat?mo malt?šu sniegšanu tika piem?roti p?c aprakst?t?s administrat?v?s prakses atcelšanas 1999. gad?, pirms tam saska?? ar šo praksi PVN tika atskait?ts piln?b?.

28. Katr? zi?? sabiedr?bas ar? apgalvo, ka nodok?i par pielietojumu priv?t?m vajadz?b?m atbilstoši *Momslov* 5. panta 2. punktam ir pretrun? Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punktam, jo atbilstoši šai ties?bu normai nodok?u piem?rošana ir pie?aujama vien?gi tad, ja attiec?gais pielietojums notiek citiem m?r?iem nek? sabiedr?bas komercdarb?bai, kas nenotiek attiec?b? uz šaj?s liet?s min?to malt?šu pied?v?šanu.

29. Š?dos apst?k?os valsts tiesa l?dz sniegt prejudici?lu nol?mumu par š?diem jaut?jumiem:

“1) Vai Sest?s PVN direkt?vas 17. panta 6. punkta otr? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalsts ties?bas liegt atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli par pieg?d?m, kas ir tikušas izmantotas, lai saist?b? ar san?ksm?m sabiedr?bas ?dn?c? nodrošin?tu malt?tes komercdarb?bas partneriem un darbiniekiem, ir pak?autas nosac?jumam, ka attiec?gais atskait?šanas atteikums valsts ties?bu aktos ir bijis paredz?ts pirms direkt?vas st?šan?s sp?k? un nodok?u iest?des šo iesp?ju ir praktiski izmantojušas, lai atteiktu ties?bas atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli par š?m pieg?d?m?

2) Vai, atbildot uz pirmo jaut?jumu, ir noz?me tam, ka a) ?dn?cas, kuras p?rvalda sabiedr?bas, netika apliktas ar PVN atbilstoši tiem valsts noteikumiem PVN jom?, kas attiec?gaj? dal?bvalst? bija sp?k? pirms Sest?s PVN direkt?vas ieviešanas 1978. gad?, ka, b) ieviešot Sesto PVN

direkt?vu, netika groz?ti valsts noteikumi saist?b? ar atskait?šanas iz??mumu un ka c) tikai t?p?c, ka ?dn?c?m, kuras p?rvalda sabiedr?bas, p?c Sest?s PVN direkt?vas ieviešanas rad?s pien?kums maks?t PVN, atskait?šanas iz??muma noteikums var?ja k??t noz?m?gs attiec?b? uz š?da veida komercdarb?bu?

3) Vai iz??mums no atskait?šanas ties?b?m ir “saglab?ts” Sest?s PVN direkt?vas 17. panta 6. punkta otr?s da?as izpratn?, ja laik? no Sest?s PVN direkt?vas ieviešanas 1978. gad? līdz 1999. gadam t?das administrat?v?s prakses, k?da tiek aprakst?ta pamata tiesved?b?, rezult?t? past?v?ja ties?bas atskait?t PVN par attiec?gajiem izdevumiem?

4) Vai Sest?s PVN direkt?vas 6. panta 2. punkta a) un b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka š? ties?bu norma attiecas uz situ?ciju, kur? sabiedr?ba saist?b? ar san?ksm?m sabiedr?b? sav? ?dn?c? bez maksas nodrošina malt?tes komercdarb?bas partneriem?

5) Vai Sest?s PVN direkt?vas 6. panta 2. punkta a) un b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka š? ties?bu norma attiecas uz situ?ciju, kur? sabiedr?ba saist?b? ar san?ksm?m sabiedr?b? sav? ?dn?c? bez maksas nodrošina malt?tes saviem darbiniekiem?”

30. Rakstveida apsv?rumus ir iesniegušas *Danfoss*, D?nija un Komisija, kas visas, kop? ar *AstraZeneca*, tiesas s?d? sniedza ar? mutv?rdu apsv?rumus.

## **V?rt?jums**

31. Valsts tiesas pirmie tr?s jaut?jumi ir par visaptveroša jaut?juma aspektiem: “Vai izkl?st?tajos apst?k?os D?nija var likum?gi atteikt par ?dn?cu malt?t?m, kas bez maksas bija sniegtas komercdarb?bas partneriem un/vai darbiniekiem saist?b? ar dar?jumu san?ksm?m, priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu?” T?d?? galven? probl?ma ir, *vai var tikt atskait?ts priekšnodoklis*.

32. L?dz?g? veid? p?d?jie divi jaut?jumi ir galven? jaut?juma aspekti: “Vai š?du malt?šu nodrošin?šana ir pielietojums priv?t?m vajadz?b?m?” T?d?? galven? probl?ma ir, *vai var tikt iekas?ts v?l?k apr??in?tais nodoklis*.

33. Es uzskatu, ka daudz lietder?g?k ir apskat?t š?s divas galven?s probl?mas k? t?das (un apgriezt? sec?b?), piev?ršot pien?c?gu uzman?bu konkr?tajiem uzdotajiem jaut?jumiem. Tom?r vispirms man š?iet b?tiski apl?kot situ?ciju, k?d? attiec?gie noteikumi darbojas, kas sniegs zin?mu skaidr?bu par attiec?b?m starp tiem.

## *Situ?cija, k?d? noteikumi darbojas*

34. Pamatprincips, kas ir PVN sist?mas pamat?, ir t?ds, ka nodok?a slogs tiek piem?rots tikai gala pat?ri?a stadij?. L?dz tam, lai gan nodoklis tiek ietur?ts katr? stadij?, atskait?šanas sist?ma noz?m?, ka t? ietekme ir neitr?la attiec?b? uz visiem nodok?a maks?t?jiem, kas ir iesaist?ti ražošanas un izplat?šanas proces?. Katrs no tiem nodod nodok?u iest?dei tikai PVN summu, ko tas ir ietur?jis no saviem klientiem, atskaitot summu, ko tas ir samaks?jis saviem pieg?d?t?jiem (13).

35. T?d?? tikt?l, cikt?l PVN ir samaks?ts pieg?d?t?jiem par prec?m vai pakalpojumiem, ko ir sa??mis nodok?u maks?t?js, lai tas veiktu ar nodokli apliekamas pieg?des, atskait?šanas ties?bas ir b?tiskas un visp?r?jas. Ietur?t maks?jamo nodokli, ne?aujot atskait?t priekšnodokli, noz?m?tu uzlikt kumulat?vu daudzpak?pju nodokli, kura aizst?šana ir viens no vienot?s PVN sist?mas svar?g?kajiem m?r?iem (14). Ikvienu novirz?šan?s no š? nodok?u un atskait?šanas sist?mas pamata k? atk?pe no visp?r?j? principa ir j?interpret? šauri (15).

36. Nav šaubu, ka visbiež?kais piem?rs ir ar nodokli apliekamo pieg?žu atbr?vošana no PVN saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. pantu. Priekšapmaksas PVN, kas sa?emts š?du pieg?žu nol?k?, nevar tikt atskait?ts. Tas ir diezgan vienk?rši, jo nav pat potenci?la, teor?tiska vai virtu?la maks?jama nodok?a (16), no kura priekšnodokli var?tu atskait?t. Tieši š?da iemesla – maks?jam? nodok?a neesam?bas – d?? nebija iesp?jams atskait?t priekšnodokli saist?b? ar pieg?d?m, ko ir sa??mušas sabiedr?bas ?dn?cas D?nij?, pirms to sniegtajiem pakalpojumiem 1978. gad? tika piem?rots PVN.

37. Tom?r š? lieta attiecas uz div?m cita veida atk?p?m no visp?r?g? noteikuma – pielietošanu priv?t?m vajadz?b?m (5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts) un izdevumiem par luksusa prec?m un taml?dz?g?m liet?m (17. panta 6. punkts). Abu veidu noteikumi nosaka atš?ir?gus meh?nismus, lai atrisin?tu atš?ir?gas situ?cijas. Manupr?t, tie ir savstarp?ji izsl?dzoši.

38. Pirmk?rt, par regul?to gad?jumu veidiem, 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts attiecas uz komercdarb?bas pre?u un pakalpošanu lietošanu, ko “plaš?k? noz?m? [...] citiem m?r?iem nek? savas komercdarb?bas vajadz?b?m” ?steno nodok?u maks?t?js, bet 17. panta 6. punkts attiecas uz izdevumiem, “kas nav stingri saist?ti ar komercdarb?bu, piem?ram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem”. Tas ir tiesa, ka formul?jums nav tik nep?rprotams, lai neatst?tu vietu domstarp?b?m, un ka 17. panta 6. punkta otr? da?a nav skaidri pak?auta tam pašam piem?rojam?bas ierobežojumam k? pirm? da?a. Tom?r b?tu lietder?gi 5. panta 6. punktu un 6. panta 2. punktu skaidrot k? t?dus, kas regul? vajadz?bas, kuras ir *piln?gi* nesaist?tas ar komercdarb?bu, kas ir apliekama ar nodokli, un 17. panta 6. punktu k? t?du, kas regul? vajadz?bas, kuras, lai gan kalpo uz??muma interes?m, nav *stingri* saist?tas ar komercdarb?bu. T?pat ir j?atz?m?, ka 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts koncentr?jas uz pre?u un pakalpojumu faktisko izmantošanu, bet 17. panta 6. punkts ?auj noteiktas kategorijas izdevumus uzskat?t par t?diem, kas radušies noteiktu vajadz?bu d??.

39. Ilustr?cija šo atš?ir?bu padar?tu skaidr?ku. Ja b?vdarbu vad?t?js liek dažiem saviem darbiniekiem vi?a m?jai celt pieb?vi, lietojot b?vmateri?lus no vi?u kr?jumiem, t? objekt?vi ir komercdarb?bas resursu izmantošana vajadz?b?m, kas ir visai nesaist?tas ar komercdarb?bas vajadz?b?m, un to regul? 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts. Ja tas pats vad?t?js uzaicina potenci?lu klientu uz malt?ti ar labiem v?niem un retiem li?ieriem tr?szvaigž?u viesn?c?, tas var rad?t v?r? ?emamu apgroz?jumu un t?d?j?di kalpot t? komercdarb?bas vajadz?b?m, bet taj? ir kl?tesošs ar? izklaides elements, un tas ietilpst 17. panta 6. punkta piem?rojam?bas jom?, neraugoties uz to, vai l?gums patiesi tiek parakst?ts un vai k?da no pus?m g?st prieku no malt?tes.

40. Otrk?rt, un tas ir izš?iroši, past?v skaidra atš?ir?ba starp lietotajiem meh?nismiem. 17. panta 6. punkts at?auj *iz??mumu no priekšnodok?a atskait?šanas ties?b?m*, kaut gan 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts paredz *maks?jam? nodok?a ietur?šanu, ja priekšnodoklis ir atskait?ms*.

41. ?emot v?r? iepriekš min?to, priekšnodok?a atskait?šana patiesi ir tiešs nosac?jums tikai 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta piem?rošanai, bet es uzskatu, ka tas netieši nepieciešams ar? 6. panta 2. punkta b) apakšpunkt?. P?d?j? apakšpunkt? tas nav tiešs b?t?b?

tādā, ka norma attiecas principā uz pakalpojumiem, ko sniedz personāls, un personāla izmaksas (algas veidā) nav apliktas ar PVN. Tomēr, kad salikts darījums ir atzīstams par pakalpojumu sniegšanu (17), izmantotās preces parasti tiek apliktas ar PVN. Un ar nodokli apliekamā summa visām piegādēm, kas minētas 6. panta 2. punktā, ir "pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam" (11.A panta 1. punkta c) apakšpunkts). Ar nodokli apliekamajā summā iekļaut piegāžu izmaksas, par kurām priekšnodoklis nebija atskaitīms, bet tu pretī ne tikai 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta režīmam kopumā, bet arī nodokļu maksātāju PVN neitralitātes pamatprincipam.

42. Līdz ar to aplikšana ar nodokli saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 6. punktu un 6. panta 2. punktu ir nosacījums ne tikai šīs piegādes klasificēšanai par lietošanu privātā vajadzībā, bet arī PVN, kas piemērots izmaksu komponentiem, atskaitībai. Tādā tāt ir nesaderīga ar ikvienu izņēmumu no atskaitēšanas tiesībām, kas var būt atļauts 17. panta 6. punktā.

43. Atgriežoties pie manis minētā piemēra par būvdarbu vadītāja mējas piebūvi, priekšnodoklis jau ir atskaitīts par izmantotajiem būvmateriāliem, bet tagad tādā pat apmērā ir jāietur maksājama nodoklis kopā ar darbaspēka izmaksām, lai nostādītu šo vadītāju (gandrīz) tādā pašā situācijā attiecībā uz PVN kā individu, kas saņem tās pašas preces un pakalpojumus. Kad viņš uzaicina savu potenciālo klientu uz bagātīgu maltīti, viņam vienrīši nebūs tiesību no restorāna rēķinā atskaitīt PVN. Atkal viņš ir individuāls patērētāja statusā, bet ar cita mehānisma palīdzību. Abos gadījumos PVN ir galīgi ieturts gala patērētāja stadijā. Tomēr tas būtu nepieņemami, ja vadītājam tiktu atteiktas PVN atskaitēšanas tiesības attiecībā uz viņa būvmateriāliem vai restorāna rēķinu, prasot atkal samaksāt PVN par to pašu summu kā par pielietošanu privātā vajadzībā.

44. Es uzskatu, ka ir svarīgi uzsvērt šo divu mehānismu savstarpēji izslēdzošo raksturu, jo ir zināmas pazīmes, ka Dānijas iestādes uzskata, ka tie var tikt piemēroti vienlaikus. Jautājums par to, vai tas ir atļauts ar Dānijas tiesību aktiem, ir valsts tiesas kompetencē, bet man šķiet, ka tas būtu pilnīgi nesaderīgi ar Sesto direktīvu.

45. Visbeidzot, es vēlētos norādīt, ka ne visi izdevumi, kas ir daļēji, bet ne pilnībā saistīti ar komercdarbības vajadzībām, ir jāizslēdz no atskaitēšanas tiesībām. Tikai luksusa, izpriecu un izklaides izdevumi vai kategorijas, kas tika paredzētas valsts tiesību normās, kad stājās spēkā Sestā direktīva (18), var tikt izslēgti. Citi izdevumi, kas tikai daļēji, bet ne pilnībā saistīti ar nodokļiem apliekamu darbību, radīs atskaitēšanas tiesības un tie ir jāiedala kategorijās atkarībā no to būtiskajām pazīmēm kā piedāvājamus vai nu pielietošanai privātā vajadzībā vai ar nodokli apliekamu darbību (19). Tas ir aspekts, kuram es pievērsšos valsts tiesas ceturtā un piektajā jautājuma kontekstā.

4. un 5. jautājums: vai ņemtas vērā, ko saistībā ar darījumu saņemsmām bez maksas nodrošina komercdarbības partneriem un/vai darbiniekiem, ir pielietošana privātā vajadzībā?

46. Vispirms, lai gan valsts tiesa ir atsaukusies tikai uz 6. panta 2. punktu un tādējādi iepriekš pieņemusi, ka nodokļa maksājumu nodrošināšana ir drīzāk pakalpojumu sniegšana, nevis preču piegāde, šāda klasifikācija katrā gadījumā būs atkarīga no visiem apstākļiem, kļūdos darījums notiks. Ja piegādes būtiskākā pazīme ir vienkrāši nodrošināšana (tiesas sēdē, piemēram, *Danfoss* juridiskais padomnieks norādīja, ka vismaz dažas no aplūkotajām maltīšu bļūdām pagatavotas un saņemsmju telpā pasniegtas sviestmaizes) (20), tad ir piemērojams 5. panta 6. punkts. Un 6. panta 2. punkta a) apakšpunktā un b) apakšpunktā ir iespējams nošķirt atkarību no tā, vai sniegtie pakalpojumi būtībā padara par pieejamām preces (tādas kā mikroviļņu krāsnis) vai drīzāk "patiesus" pakalpojumus tādu kā nodrošināšana. Šādi jautājumi, protams, ir jāizlemj valsts tiesai, balstoties uz faktiem, ciktāl tie var būt attiecināmi uz juridisko analīzi, es tos šeit minu tikai pakārtoti.

47. Par laimi, attiecībā uz šo lietas aspektu atšķirbai ir ierobežota praktiskā ietekme. Kā ir norādījusi Komisija, nepieciešamā interpretācija pašā attiecās uz jēdzieniem "nodokļa maksājuma vai tā personāla privātās vajadzības" un "citi mērķi nekā tā komercdarbība", kas ir minēti visos trīs noteikumos (21). Tādēļ turpmāk es apskatīšu 5. panta 6. punktu un 6. panta 2. punktu kopā.

48. Kā Tiesa nolēma spriedumā lietā *Hotel Scandic Gåsabäck* (22), šie noteikumi dažas darbības, par kurām nodokļu maksātājs nesāņem faktiski atlīdzību, pielīdzina preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko veic par maksu. To mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļu maksātājiem, kas pielieto preces vai kas izmanto pakalpojumus savām vai sava personāla vajadzībām, no vienas puses, un gala patērētājiem, kas iegādājas šā paša veida preci vai pakalpojumu, no otras puses. 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts liedz nodokļu maksātājam, kas var atskaitīt PVN par preču pirkumu savai uzņēmējdarbībai, izvairīties no šā nodokļa nomaksas, ja tas izmanto šo preci savām vai sava personāla vajadzībām, gūstot nepamatotas priekšrocības salīdzinājumā ar gala patērētāju, kas iegādājas preci, maksājot PVN. Tāpat 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts liedz atbrīvot nodokļu maksātāju vai tā personāla locekļus no nodokļa nomaksas par nodokļu maksātāja sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem privātpersonai būtu jāmaksā PVN.

49. Tomēr Tiesa ir atzinusi, ka izdevumi par izmitināšanu, pārtiku, viesu uzņemšanu un izklaidi var būt cieši saistīti ar komercdarbības vajadzībām un gadījumos, kad tie ir pierādīti, un kad tie ir ar nodokli apliekamu piegāžu izmaksu komponents, saskaņā ar PVN neitralitātes principu tiem ir jārada priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības (23).

50. Šādā kontekstā izmaksas par nodokļa pusdienu vai sviestmaizi paplašina pasniegšanu bez maksas komercdarbības partneriem šū pārtraukumu laikā (vai pat bez pārtraukuma) dienu garas saņemsmes ietvaros šādi izrietam no komercdarbības vajadzībām – izvairīties no izsalkuma radīta diskomforta vai neērtībām un laika izšķiešanas, meklējot citas iespējas pusdienot, kas mazinātu saņemsmes efektivitāti –, turpretim kā tādās nešādi pusdienu piedāvāšanas bez maksas izmaksas, kad saņemsmes ir beigusies, kā alternatīva daļēnīka maltītei uz paša restorāna tuvumā esošā restorāna. Tāpēc pirmajām ir jārada priekšnodokļa kā ar nodokli apliekamu komercdarbības piegāžu izmaksu komponenta atskaitēšanas tiesības, bet pēdējās, ja priekšnodoklis ir atskaitīts, saskaņā ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu ir jāuzskata par pielietošanu privātm vajadzībām.

51. Tiesa ir arī atzinusi, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu dažos gadījumos var piemērot arī pakalpojumiem, ko darba devājs bez maksas ir sniedzis darbiniekiem, lai gan principā tie kalpo drīzāk darbinieku privātajām vajadzībām nekā darba devāja komercdarbībai. Tas bija saistīts ar transportēšanu sabiedrības automašīnā no darbinieku mājām uz darbavietu. Tiesa norādīja, ka, ja, piemēram, darba vietas mainās un ir grūti atrast citus piemērotus transporta veidus, darba devājs var uzskatīt par nepieciešamu pašam nodrošināt transportu. Tādēļ gadījumā

transports nav paredz?ts "citiem m?r?iem nek? t? komercdarb?bas vajadz?b?m" (24).

52. L?dz?gu pamatojumu var piem?rot citai pre?u pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai. Vair?kums darbinieku var br?vi izv?l?ties (iesp?ju robež?s) dr?bes, ko tie valk? darb?. To ieg?de kalpo vi?u priv?taj?m vajadz?b?m. Ja vi?u darba dev?js nodrošina vi?us ar dr?b?m, kas ieg?d?tas saist?b? ar t? komercdarb?bu, t? b?s pre?u, kas veido t? komercdarb?b? ieguld?to l?dzek?u da?u, pielietošana priv?t?m vajadz?b?m un tai ir j?piem?ro nodok?u rež?ms saist?b? ar PVN atbilstoši Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punktam. Tom?r dažiem darbiniekiem to darba rakstura d?? ir j?valk? ?pašs formas t?rps vai aizsargap??rbs. Ja darba dev?js nodrošina ar š?da veida ap??rbu, tas to dara komercdarb?bas vajadz?b?m.

53. T?pat nodrošin?t darbiniekus ar p?rtiku un dz?rieniem parasti nav da?a no darba dev?ja komercdarb?bas. Parasti ?diens un dz?riens kalpo darbinieka priv?taj?m vajadz?b?m. ?dot un dzerot vi?i parasti sp?s realiz?t izv?les iesp?jas pak?pi, kas ir ar to sal?dzin?ma t?pat k? ap??rbs, ko tie valk?, vai veids, ar k?du vi?i p?vietojas no m?j?m uz darbu. Tom?r atkal var past?v?t apst?k?i, kuros darba pras?bas liedz darbiniekam šo izv?li un patiesi liek vi?am, piem?ram, ?st vi?a darba viet? pasniegtas malt?tes, kas var neb?t piln?b? p?c vi?a gaumes, kop? ar komercdarb?bas partneriem, ar kuriem vi?s tiekas, vai citiem darbiniekiem, ar kuriem kop? vi?s iziet apm?c?bu. Š?dos apst?k?os darbinieks izpild?s ?pašas pras?bas, kas b?t?b? dr?z?k kalpo vi?a darba dev?ja komercdarb?bas nek? vi?a priv?taj?m vajadz?b?m. L?dz ar to darba dev?ja bez maksas pasniegt?s malt?tes nav j?uzl?ko k? pielietošana priv?tam labumam.

54. Valsts tiesai pamata pr?v?, protams, ir j?p?rbauda gan attiec?b? uz komercdarb?bas partneriem, gan person?lu, vai ?dn?cas malt?šu vai sviestmaižu papl?šu nodrošin?šana bez maksas b?t?b? kalpo galvenok?rt komercdarb?bas vajadz?b?m vai sa??m?ju priv?t?m vajadz?b?m, bet, k? to ir nor?d?jusi Komisija, l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu paz?mes liecina, ka šis ir pirmais no gad?jumiem.

*1.–3. jaut?jums. Vai D?nija, pamatojoties uz Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otro da?u, var le?it?mi piem?rot izsl?gšanu no atskait?šanas ties?b?m?*

55. Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otr? da?a ?auj dal?bvalst?m saglab?t ikvienu iz??mumu no atskait?šanas ties?b?m, kas "paredz?ts šo valstu likumos laik?, kad š? direkt?va st?jas sp?k?".

56. T?d?j?di pirmie tr?s valsts tiesas uzdotie jaut?jumi b?t?b? ir par to, vai izsl?gšana no atskait?šanas ties?b?m bija a) paredz?ta D?nijas tiesiskaj? regul?jum?, b) kad Sest? direkt?va st?j?s sp?k?. Tom?r lo?iski šie divi punkti ir j?apskata apgriezt? sec?b?.

Kad Sest? direkt?va st?j?s sp?k??

57. Fr?ze "kad š? direkt?va st?jas sp?k?" ir negaid?ti neprec?za. Atš?ir?b? no v?l?k pie?emt?m direkt?v?m Sest? PVN direkt?va neietver normu, kas preciz?tu t?s sp?k? st?šan?s datumu. T?pat "sp?k? st?šan?s" datumu nevar piln?gi skaidri noteikt no attiec?gas L?guma normas formul?juma. Vienlaikus EEK l?guma 191. panta otraj? da?? ir noteikts: "Direkt?vas un l?mumus pazi?o visiem, kam tie adres?ti, un tie [to sekas] st?jas sp?k? p?c š?da pazi?ojuma." Bet, vai direkt?vas seku sp?k? st?šan?s datums ir tas pats, kas direkt?vas sp?k? st?šan?s datums? EKL 254. pants tagad preciz? datumu, kad "st?jas sp?k?" abas direkt?vas kategorijas, bet attiec?b? uz cit?m direkt?v?m sp?k? paliek noteikums, ka to "sekas st?jas sp?k?" p?c pazi?ojuma. Tas var nor?d?t uz apzin?tu semantisku niansi, lai gan L?gums nesniedz atbildi, k?da var?tu b?t š? atš?ir?ba.

58. Divi faktori vedina dom?t, ka attiec?gais datums paties?b? ir dr?z?k dal?bvalstu

stenošanas izpildes termiņš (saskaņā ar 1978. gada 1. janvāri, tad attiecībā uz visām dalībvalstīm, izņemot Beļģiju un Apvienoto Karalisti, 1979. gada 1. janvāri (25)), nevis kāds noteikts spēkā stāšanās datums.

59. Pirmkārt, Tiesa pati ir noteikusi, ka attiecīgais datums, vismaz attiecībā uz Franciju (kura tpat kā Dānija guva labumu no termiņa direktīvas transponēšanai pagarināšanas) bija 1979. gada 1. janvāris (26).

60. Otrkārt, Direktīvas 2006/112 176. panta otrā daļa, Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrās daļas pārvērtotā versija, aizstāj frāzi “kad šī direktīva stājas spēkā” ar “1979. gada 1. janvārī, vai attiecībā uz dalībvalstīm, kuras pievienojās Kopienai pēc minētās dienas, to pievienošanas spēkā stāšanās dienā”.

61. Tomēr man ir grūti pieņemt šo pieeju.

62. No direktīvas rakstura izriet, ka tās spēkā stāšanās datums parasti nav tas pats, kas datums, kurā tai ir jābūt izpildītai. Direktīva tām dalībvalstīm, kurām tā ir adresēta, uzliek saistības attiecībā uz sasniedzamo rezultātu, bet ļauj šo valstu iestādēm noteikt to stenošanas formas un metodes. Vairumā gadījumu, ieskaitot Sesto direktīvu, direktīvā ir noteikta prasība dalībvalstīm pārskatīt un pielāgot to tiesību aktus un administratīvo praksi (27). Tāpēc, ka šāds process prasa laiku, tā obligāti paredz laiku, kurā dalībvalstij ir pienākums tuvoties attiecīgajam mērķim, bet vēl nav prasīts, lai tas jau būtu sasniegts. Dalībvalstīm nevar būt pienākums tuvoties šim mērķim – un *nevis* attiecināt tiesību no tā (28) – līdz, pamatojoties uz sākuma datumu (sauktu par seku stāšanās spēkā vai stāšanās spēkā), direktīva kļūst piemērojama. Un tikai tad, kad ir pagājis ieviešanas termiņš, dalībvalstij var aizrādīt, ka tā nav izpildījusi savu pienākumu sasniegt mērķi (29).

63. Nevar apstrīdēt, ka, saskaņā ar datumu, kad tā tika paziņota dalībvalstīm, tām bija pienākums veikt pasākumus, lai to tiesību aktos un administratīvajā praksē panāktu Sestajā direktīvā noteikto saskaņošanu. Tāpat no tā brīža tās nevarēja veikt pasākumus, kas varētu būtiski apgrūtināt paredzēto rezultāta sasniegšanu (30). Ēmot vēl priekšnodokļa atskaitēšanas pamatprincipu, kas nostiprināts 17. panta 2. punktā, un šauro izņēmumu (kas kā tās ir jāinterpretē šauri) “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulā 17. panta 6. punktā, man šķiet, ka jebkura jauna izņēmuma no atskaitēšanas tiesību ieviešana pēc datuma, kad direktīva stājas spēkā, bet pirms pilnīgās izpildes termiņa beigām, noteikti bija izslēgta.

64. Līdz ar to es uzskatu, ka datums, kad Sestā direktīva stājas spēkā 17. panta 6. punkta izpratnē, bija tas, kurā tā tika paziņota dalībvalstīm, proti, 1977. gada 23. maijs (31), un ka “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula ir attiecināma vienīgi uz izņēmumiem no atskaitēšanas tiesību, kas bija paredzēti šajā datumā.

65. Es apzinos, ka tas nozīmē, ka Tiesa ir kļūdusies, nosakot, ka attiecīgais datums attiecībā uz Franciju bija 1979. gada 1. janvāris un ka Direktīva 2006/112 patiesībā ievieša grozījumu “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulā.

66. Ēmot vēl priekš minēto, es uzskatu, ka manis minētajos spriedumos (32) Tiesa nav norādījusi nevienu iemeslu tam, lai par spēkā stāšanās datumu noteiktu 1979. gada 1. janvāri. Tāpat nešķiet, ka izņēmums vai analīze kādā no lietām būtu ietekmējusi, ja tā par spēkā stāšanās datumu būtu ņemusi 1977. gada 23. maiju. Tomēr, tā kā šī lieta savā ziņā attiecas uz grozījumiem Dānijas PVN tiesību aktos, kas izdarīti laikā starp šiem diviem datumiem, Tiesai, lai vēl skaidrāk formulētu savu viedokli, var būt atbilstīgi izvērtēt, vai mana analīze ir pareiza.

67. Otrkārt, man šķiet, ka izņēmuma, uz kuru neattiecas “atturēšanās no jebkādas darbības”

klauzula un tādējādi bija pretlikumīgs, saglabāšanu līdz 2006. gadam nevar padarīt par likumīgu ar atpakaļejošu spēku ar grozījumu, kas stājas spēkā 2007. gadā. Un, ja tas bija pretlikumīgs laikā no 1977.–2006. gadam, es domāju, ka nevar uzskatīt, ka 2007. gadā būtu veikta likumīga *saglabāšana* (sākot no laika posma pirms 1977. gada). Tomēr, ja mana analīze ir pareiza, Direktīvas 2006/112 176. pantam var būt atbilstīgi izdarīt skaidrojošu grozījumu.

Vai valsts izņēmums no atskaitīšanas bija paredzēts atbilstošā laikā, lai to pēc tam varētu uzskatīt par saglabātu?

68. Vispirms ir jāpatur prātā, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļā dalībvalstīm ļauj tikai saglabāt pastāvīgos izņēmumus no atskaitīšanas tiesībām un ka tas ir noteikums, kas ir jāinterpretē šauri (33).

69. Pastāvīga izņēmuma saglabāšanas jēdziens nozīmē uzturēt to, kas bija *status quo* noteicošajā datumā. Tomēr Tiesa ir atzinusi, ka, ja pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā dalībvalsts groza savus tiesību aktus, lai samazinātu pastāvīgos izņēmumus, tādējādi tuvinotos vispārīgam atskaitīšanas režīmam, kas noteikts Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā, ir uzskatāms, ka uz šiem tiesību aktiem attiecas 17. panta 6. punkta otrās daļas atkāpe (34). Savukārt, ja grozījuma sekas ir pastāvīgo izņēmumu apjoma palielināšana, tādējādi novirzoties no direktīvas mērķa, uz to neattiecas 17. panta 6. punkta otrā daļa un līdz ar to tiek pārņemti 17. panta 2. punkts (35).

70. No šiem diviem priekšlikumiem, tos skatot kopā un ņemot vērā 17. panta 6. punkta otrās daļas šauru interpretāciju, izriet, ka līdzko dalībvalsts ir samazinājusi izņēmumu, kas pastāvja, kad stājās spēkā Sestā direktīva, apjomu, to nevar pēc tam atgriezt atpakaļ *quo ante* statusā. Citiem vārdiem sakot, ja reiz tās tiesību akti ir padarīti atbilstoši ki direktīvas vispārīgam atskaitīšanas režīmam, tie vairs nevar virzīties atpakaļ, tādēļ kļūst prom no šī režīma.

71. Ja, kā es uzskatu, Sestā direktīva stājās spēkā 1977. gada 23. maijā, rodas jautājums, vai izņēmums, ko tagad cenšas piemērot, patiesi pastāvja minētajā datumā, ņemot vērā, ka, no vienas puses, saskaņā ar valsts tiesībām, ko minējusi iesniedzējtiesa un ko lietas dalībnieki nav apstrīdējuši, tas bija skaidri noteikts tiesību aktos, bet ka, no otras puses, attiecībā uz aplūkotajiem piegāžu veidiem tam nebija nekādas ietekmes, jo šīs piegādes nebija apliktas ar PVN, no kura būtu iespējams veikt atskaitīšanu.

72. Tomēr man šķiet, ka saistībā ar aplūkoto lietu šis jautājums mēklā nav jāatrisina. Tas būtu nepieciešams, ja lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu būtu par piegādēm, kas bija atbrīvotas no nodokļiem, kad stājās spēkā Sestā direktīva, bet vāļk tika vienkārši padarītas par apliekamām ar nodokli tādēļ, ka līdz šim apslēptais izņēmums no atbrīvojuma kļuva aktīvs. Bet tas nekāda. Tas attiecas uz piegādēm, kuras kļuva apliekamas ar nodokli pēc 1977. gada 23. maija, bet neatkarīgi no kurām nekavējoties kļuva izmantojamas atskaitīšanas tiesības.

73. Līdz ar to vai nu izņēmums nepastāvja, kad stājās spēkā Sestā direktīva, jo tam nebija nekādu iespējamo seku, un nevarēja tikt ieviests pēc tam, vai nu tas tajā laikā pastāvja, bet sabiedrības apziņā maltītes pēc tam bija izslēgtas no tās piemērojamības ar administratīvo praksi, kas tika radīta 1978. gada novembrī, tādēļ gadījumā tas vāļk nevarēja tikt paplašināts, no jauna iekāujot šādas piegādes.

74. Šajā sakarā faktam, ka atskaitīšanu drēzēk atva administratīvā prakse, nevis tiesiskais regulējums, nav nozīmīgs. Kā Tiesa ir atzinusi, "jēdziens "valstu likumi" Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrās daļas izpratnē neattiecas tikai uz tiesību aktiem šaurā nozīmē, bet arī uz attiecīgās dalībvalsts valsts iestāžu administratīviem pasākumiem un praksi" (36).

75. Ja pret?ji maniem uzskatiem ir uzskat?ms, ka Sest? direkt?va st?j?s sp?k? 1979. gada 1. janv?r?, lieta ir pat vienk?r?ka. Šaj? datum? ?dn?cas malt?šu nodrošin?šana, pamatojoties uz min?to administrat?vo praksi, jau deva pilnas ties?bas atskait?t priekšnodokli. Atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otrajai da?ai neviens iz??mumu no š?m ties?b?m nevar?ja p?c tam noteikt valsts ties?b?s.

## **Secinājumi**

76. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uzskatu, ka Tiesai uz *Vestre Landsret* uzdotajiem jaut?jumiem b?tu j?sniedz š?da atbilde:

– atbildot uz 4. jaut?jumu: Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkts un/vai 6. panta 2. punkts attiecas uz malt?t?m, ko ar nodokli apliekams uz??mums sav? ?dn?c? bez maksas nodrošina komercdarb?bas partneriem, ja malt?te galvenok?rt kalpo citiem m?r?iem nek? komercdarb?bas vajadz?b?m. Tom?r š?da malt?šu nodrošin?šana var kalpot ar? galvenok?rt komercdarb?bas vajadz?b?m, it ?paši, ja to m?r?is ir celt san?ksmju, kur?s sa??m?ji piedal?s, efektivit?ti, un t?dos gad?jumos uz t?m neattiecas šie noteikumi;

– atbildot uz 5. jaut?jumu: tie paši noteikumi attiecas uz malt?t?m, ko ar nodokli apliekams uz??mums sav? ?dn?c? bez maksas nodrošina darbiniekam, ja malt?te galvenok?rt kalpo darbinieka priv?t?m vajadz?b?m. Tom?r š?da malt?tes nodrošin?šana var kalpot ar? galvenok?rt vi?a darba dev?ja komercdarb?bas vajadz?b?m, it ?paši, ja darbiniekam uz??muma noteikta ierobežojuma d?? ir j?atsak?s no izv?les, ko vi?š cit?di b?tu veicis, un j??d š?da malt?te, un t?dos gad?jumos uz t?m neattiecas šie noteikumi;

– tom?r pieg?des nevar vienm?r uzskat?t par sniegt?m par atl?dz?bu saska?? ar Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punktu un/vai 6. panta 2. punktu, ja vien PVN, kas samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kas veido da?u no ar nodokli apliekam?s summas š?d? gad?jum?, ir piln?b? vai da??ji atskait?ms;

– atbildot uz 1.–3. jaut?jumu: saska?? ar Sest?s PVN direkt?vas 17. panta 6. punkta otro da?u dal?bvalsts nedr?kst “saglab?t” iz??mumu no atskait?šanas attiec?b? uz izdevumiem, attiec?b? uz kuriem atskait?šanas ties?bas bija atz?tas ar administrat?vo praksi datum?, kad direkt?va st?j?s sp?k?, pat ja iz??mums teor?tiski bija paredz?ts valsts ties?b?s. T?pat dal?bvalsts, reiz at??vusi PVN atskait?šanu par noteiktiem izdevumiem p?c direkt?vas sp?k? st?šan?s, nevar p?c tam atgriezties atpaka? un izsl?gt šos izdevumus no atskait?šanas ties?b?m, pat ja š?ds iz??mums bija paredz?ts, kad direkt?va st?j?s sp?k?.

1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 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., vair?kk?rt groz?ta; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”). No 2007. gada 1. janv?ra t? ir aizst?ta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.), kuras m?r?is ir skaidri un racion?li izkl?st?t piem?rojamus noteikumus, lietder?gi p?rstr?d?jot strukt?ru un formul?jumus, lai gan princip? neradot vajadz?bu veikt b?tiskas izmai?as past?vošajos ties?bu aktos (skat. preambulas 3. apsv?rumu). T?d?j?di savstarp??s atsauc?s Direkt?vas 2006/112 noteikumos nenozm? identisku formul?jumu l?dzv?rt?giem Sest?s direkt?vas noteikumiem.

3 – Skat. Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu.

4 – Skat. Direktīvas 2006/112 73. pantu.

5 – Skat. Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu.

6 – Skat. Direktīvas 2006/112 167. pantu.

7 – Skat. Direktīvas 2006/112 16. pantu.

8 – Skat. Direktīvas 2006/112 26. pantu.

9 – Skat. Direktīvas 2006/112 74. un 75. pantu.

10 – Skat. Direktīvas 2006/112 176. pantu.

11 – *Danfoss*, viens no prasītājiem pamata prāvā, apgalvoja, un tas netika apstrīdēts, ka par restorānu pakalpojumu sniegšanu bija jāmaksā PVN, tātad priekšnodoklis būtu jāvarēja tikt atskaitīts.

12 – Tomēr es norādu, ka PVN piemērošana, kas noteikta šādā mēģinājumā, šādi, praksē ir stingri identiska tai, kas tika tikta piemērota, ja tās tikta uzskatītas par izmantošanu privātā mēģinājumā.

13 – Šis princips kā tās ir noteikts Padomes 1967. gada 11. aprīlī Pirmās direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.) 2. pantā un tagad Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punktā.

14 – Skat. 13. zemesvērtības pieņēmuma minētās Pirmās direktīvas preambulas astoto apsvērumu.

15 – Skat., piemēram, 2002. gada 8. janvārī spriedumu lietā C-409/99 *Metropol un Stadler* (*Recueil*, I-81. lpp., 58. un 59. punkts).

16 – Pretī tādēļ gadījumiem kā, piemēram, eksports, pārrobežu piegādes, ar nulles nodokļa likmi apliktas piegādes vai iegāde plānotu ar nodokli apliekamu piegāžu nolūkā, kas faktiski neiestājas, no kuriem visi var būt par pamatu atskaitīšanas tiesībām, pat ja nav šāda maksājuma nodokļa, no kura atskaitīt.

17 – Saliktas preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas ir klasificējamās atbilstoši to būtiskākajiem elementiem; skat., piemēram, 2005. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-41/04 *Levob Verzekeringen* (Krājums, I-9433. lpp., 27. punkts).

18 – Kategorijas, kas šākotnāji, pirms 1981. gada, nebija paredzētas, skat. iepriekš 9. un 10. punktu un 62. un turpmākos punktus.

19 – Ja tie ir pilnībā saistīti ar darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, atskaitīšanas tiesības nepastāv (skat. iepriekš 36. punktu) vai, ja tie ir daļēji saistīti ar darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, un daļēji ar darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli, atskaitīamo daļu noteiks Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta *pro rata* sistēma.

20 – 1996. gada 2. maija spriedums liet? C?231/94 *Faaborg-Gelting Linien* (*Recueil*, I?2395. lpp., 12.–14. punkts) Tiesa nodal?ja ?dienu I?dznešanai no malt?t?m, “kas saist?tas ar pakalpojumiem, kuri dom?ti, lai veicin?tu pat?ri?u uz vietas attiec?gaj? vid?”; skat. ar? 2005. gada 10. marta spriedumu liet? C?491/03 *Hermann* (Kr?jums, I?2025. lpp., 18.–28. punkts).

21 – Attiec?b? uz I?dz?g?m situ?cij?m skat. 1997. gada 16. oktobra spriedumu liet? C?258/95 *Fillibeck* (*Recueil*, I?5577. lpp., 20. punkts).

22 – 2005. gada 20. janv?ra spriedums liet? C?412/03 (Kr?jums, I?743. lpp., 23. punkts), kur? cit?ts 1992. gada 6. maija spriedums liet? C?20/91 *De Jong* (*Recueil*, I?2847. lpp., 15. punkts), 1996. gada 26. septembra spriedums liet? C?230/94 *Enkler* (*Recueil*, I?4517. lpp., 33. un 35. punkts), spriedums liet? *Fillibeck*, 25. punkts, 2001. gada 8. marta spriedums liet? C?415/98 *Bakcsi* (*Recueil*, I?1831. lpp., 42. punkts) un 2001. gada 17. maija spriedums apvienotaj?s liet?s C?322/99 un C?323/99 *Fischer* un *Brandenstein* (*Recueil*, I?4049. lpp., 56. punkts).

23 – Skat. 2000. gada 19. septembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?177/99 un C?181/99 *Ampafrance* un *Sanofi* (*Recueil*, I?7013. lpp., ?paši 56.–58. punkts).

24 – Iepriekš 21. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Fillibeck*, 19.–34. punkts.

25 – Skat. attiec?gi Sest?s direkt?vas un Padomes 1978. gada 26. j?nija Dev?t?s direkt?vas 78/583/EEK par dal?bvalstu likumu saska?ošanu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem (OV L 194, 16. lpp.) 1. pantu.

26 – Skat. iepriekš 23. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Ampafrance* un *Sanofi*, 5. un 9. punkts, 2001. gada 14. j?nija spriedumu liet? C?345/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I?4493. lpp., 6. punkts), 2001. gada 14. j?nija spriedumu liet? C?40/00 Komisija/Francija (*Recueil*, I?4539. lpp., 5. un 9. punkts).

27 – Noz?m?gs iz??mums ir Eiropas Parlamenta un Padomes 1998. gada 22. j?nija Direkt?va 98/34/EK, ar ko nosaka inform?cijas sniegšanas k?rt?bu tehnisko standartu un noteikumu jom? (OV L 204, 37. lpp.), kas preciz? sp?k? st?šan?s datumu, bet ne izpildes termi?u – t? k? taj? tika noteikta tikai pazi?ošanas proced?ra, kas dal?bvalst?m bija j?iev?ro, t?m b?t?b? nebija nek?das vajadz?bas pie?emt valsts ties?bu aktus.

28 – 1997. gada 18. decembra spriedums liet? C?129/96 *Inter-Environnement Wallonie* (*Recueil*, I?7411. lpp.) un v?l?ka judikat?ra, kas balst?ta uz to.

29 – Skat. ar? Sacha Prechal *Directives in EC Law*. Oxford EC Law Library, 2. izdevums, 2004, 18. un turpm?k?s lpp.

30 – Iepriekš 28. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Inter-Environnement Wallonie*, 45. punkts.

31 – K? nor?d?ts Komisijas datu b?z? EUR?Lex.

32 – Min?ti 26. zemsv?tras piez?m?.

33 – Skat. iepriekš 35. punktu un 15. zemsv?tras piez?mi.

34 – Iepriekš 26. zemsvalstis piezīmē minētais spriedums lietā C-345/99 Komisija/Francija, 22.–24. punkts, un iepriekš 15. zemsvalstis piezīmē minētais spriedums lietā *Metropol* un *Stadler*, 45. punkts.

35 – Iepriekš 26. zemsvalstis piezīmē minētais spriedums lietā C-40/00 Komisija/Francija, 17.–20. punkts, un iepriekš 15. zemsvalstis piezīmē minētais spriedums lietā *Metropol* un *Stadler*, 46. punkts.

36 – Iepriekš 15. zemsvalstis piezīmē minētais spriedums lietā *Metropol* un *Stadler*, 49. punkts.