

ENERĢLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOLZI] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 22. decembrī 1(1)

Lieta C-515/07

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlande) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestās PVN direktīvas 6. panta 2. punkta pirmā daļa un 17. pants – Preces un pakalpojumi, ko izmanto daļēji uzņēmuma vajadzībām un daļēji darbībām bez saimnieciska rakstura – Jādziens “ar uzņēmumu nesaistīti nolīķi” – Ieguldījums nodokļa maksātāja uzņēmumam piederošajam pašam – Iespēja uzreiz un pilnībā atskaitīt PVN par tādū preču iegūdi vai pakalpojumu izmantošanu, kas nav ražošanas līdzekļi

I – Ievads

1. Šis prejudiciālais nolikuma ietvaros *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] (Nīderlande) Tiesai būtu jānodod jāutājumu, vai samaksātā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanas tiesības piemērošanas ne tikai ražošanas līdzekļu iegūdei, bet attiecināmas arī uz citām precēm un pakalpojumiem, ko izmanto gan saimnieciskajai darbībai pašas nolīķos, gan citiem mērķiem, tas ir, lai nodokļa maksātājs varētu veikt darbību, kas nav saimnieciska rakstura, ko iesniedzāt tiesa uzskata par ar uzņēmumu nesaistītiem mērķiem. Apstiprinošas atbildes gadījumā iesniedzāt tiesa vēlas noskaidrot šādu atskaitīšanas tiesību piemērošanas nosacījumus.

II – Atbilstošās Kopienas tiesību normas

2. Saskaņā ar 2. panta 1. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokliem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (2), kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (3) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), ar PVN apliekama “preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tās rīkojas”, tas ir, kad šāda persona veic darījumus ar nodokli apliekamas darbības ietvaros (4).

3. Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā pakalpojumu sniegšanai par samaksu pielīdzināts "gadījums, kad nodokļa maksātājs savam vai tās personāla privtajam vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai plašāko nozīmi – citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja pievienotās vērtības nodoklis šim precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms".

4. Tās pašas direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktā pakalpojumu sniegšanai par samaksu pielīdzināta "pakalpojumu sniegšana, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savam vai sava personāla privtajam vajadzībām, vai plašāko nozīmi – citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām".

5. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu, "ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā, PVN, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs".

6. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan šīs normas 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem [PVN] nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem.

7. Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā ir paredzēts:

"Ne ilgāk kā Petrus gadus no šīs direktīvas spēkā stāšanās dienas Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšana.

Pievienotās vērtības nodoklis nekādā gadījumā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad iepriekšminētās normas spēkā stāšanās brīdī, kad šīs direktīvas spēkā stāšanās brīdī, kas paredzēti šo valstu likumos laikā, kad šīs direktīvas spēkā stāšanās brīdī."

8. Sestās direktīvas 20. panta 2. punktā noteikts, ka attiecībā uz ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir piegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem noteiktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svērstības atskaitēšanas tiesības nākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir piegādāti vai ražoti. Šajā normā turklāt precizēts, ka, atkāpjoties no pirmās daļas, dalībvalstis var veikt koriģēšanu pilnus piecus gadus, sākot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto. Tajā cita starpā tiek piebilsts, ka nekustamam īpašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat desmit gadiem.

III – Fakti pamata prāvā un prejudiciālie jautājumi

9. *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* [Ziemeņu lauksaimniecības un dzīvniekniecības organizācija] (turpmāk tekstā – “VNLTO”), prasītāja pamata prāvā, veicina lauksaimniecības nozares intereses Hroningenas, Frīslandes, Drentes un Flevolandes provincēs. Tās dalībnieki, tas ir, minētā nozarē darbojošies uzņēmumi, tai veic biedru naudas iemaksas. Papildus tās dalībnieku vispārīgā interešu aizsardzībai VNLTO sniedz noteiktus individuālus pakalpojumus gan saviem dalībniekiem, gan trešām personām, no kurām tā iekasē atsevišķu samaksu.

10. Ir skaidrs, ka VNLTO atzīstama par PVN maksātāju attiecībā uz tiem individuālajiem pakalpojumiem, ko tā sniedz par samaksu, un ka biedru naudas daļa, kas attiecas uz tās dalībnieku vispārīgā interešu aizsardzību, nav uzskatāma par samaksu PVN maksāšanas nolūkos.

11. VNLTO 2000. gada laikā iegādājās preces un izmantoja pakalpojumus gan saimnieciskajai darbībai, kas apliekama ar PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 2. pantu, gan ar tās dalībnieku vispārīgā interešu aizsardzību saistītajai darbībai, kas nav saistīta ar pirmā veida darbību. VNLTO lūdz atskaitīt PVN, ko tā bija samaksājusi priekšnodokli par minētajām precēm un pakalpojumiem, tostarp attiecībā uz darbību, kas saistīta ar tās dalībnieku vispārīgā interešu aizsardzību.

12. Nodokļu inspektors atteicās piešķirt pieprasīto atskaitījumu un izsniedza VNLTO paziņojumu par maksājamo nodokļa apmēru. Šajā paziņojumā PVN priekšnodokļa apmērs, kas maksājams par darbību, kas saistīta ar dalībnieku vispārīgā interešu aizsardzību, tika noteikts proporcionāli ienākumiem, ko VNLTO guva no minētajām darbībām. VNLTO sūdzās par minēto paziņojumu par maksājamo nodokļa apmēru tika noraidīta, tātad kā vērīgā apelācijas sūdzībā, kas tika iesniegta par šo lēmumu par paziņojumu. *Gerechtshof Leeuwarden* [Leivārdenes apelācijas tiesa] spriedumā noteica, ka VNLTO dalībnieku vispārīgā interešu aizsardzību nevarot uzskatīt par VNLTO saimnieciskās darbības tiešu, pastāvīgu un nepieciešamu paplašinājumu un ka lūdz ar to VNLTO neesot tiesbas atskaitīt tai aprēķināto PVN, ja attiecīgās preces un pakalpojumi izmantoti tās dalībnieku vispārīgā interešu aizsardzībai.

13. *Hoge Raad der Nederlanden*, kura strīdu izskatīja pēdējā instancē, pamatojās uz spriedumu lietā *Charles un Charles/Tijmens* (5), saskaņā ar kuru Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts un 17. panta 2. un 6. punkts ir pret valsts tiesību aktiem, kas liedz nodokļa maksātājam pilnībā piešķirt savam uzņēmumam ražošanas līdzekļi, ko viņš lieto daļēji uzņēmuma vajadzībām un daļēji ar uzņēmumu nesaistītos nolūkos, un vajadzības gadījumā pilnībā un uzreiz atskaitīt par šādās preces iegādi maksājamo pievienotās vērtības nodokli. Iesniedzējtiesa precīzi, ka, saprātīgi vērtējot, nav apšaubāms, ka iepriekš minētais spriedums lietā *Charles un Charles/Tijmens* attiecas arī uz juridisku personu, kas kā šajā lietā papildus saimnieciskajai darbībai īsteno darbības, kuras neietilpst PVN piemērošanas jomā. Šādā gadījumā un tiklīdz, ciklīdz iegādātas preces ir ražošanas līdzekļi, iesniedzējtiesas skatījumā VNLTO esot tiesbas pilnībā atskaitīt aprēķināto PVN kā vispārīgās izmaksas, tāu pēc pamata prāvas materiāliem nevar noteikt, kāda PVN daļa atskaitīta attiecībā uz ražošanas līdzekļiem. Turpretī *Hoge Raad der Nederlanden* uzskata, ka ir šaubas par to, vai iepriekš minētais sprieduma lietā *Charles un Charles/Tijmens* motīvus var attiecināt arī uz tādām precēm, kas nav ražošanas līdzekļi, kā arī uz pakalpojumiem. Iesniedzējtiesa bez tam vēlas noskaidrot, vai nodokļa maksātājam ir tiesbas savā uzņēmumā ieskaitīt arī preces, kas nav ražošanas līdzekļi, un pakalpojumus, uzreiz un pilnīgi atskaitot par šo preču iegādi un pakalpojumu izmantošanu samaksāto PVN, pat ja minētās preces un pakalpojumi izmantoti darbībām, kam nav nekāda sakara ar pakalpojumiem, par ko nodokli aprēķina, pamatojoties uz Sestās direktīvas 2. pantu.

14. Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai

š?dus prejudici?los jaut?jumus:

“1) Vai Sest?s direkt?vas [...] 6. panta 2. punkts un 17. panta 2. un 6. punkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?js var piln?b? ieskait?t sav? uz??mum? ne tikai ražošanas l?dzek?us, bet visas preces un pakalpojumus, ko vi?š izmanto da??ji uz??muma vajadz?b?m un da??ji ar uz??mumu nesaist?tos nol?kos, un piln?b? un uzreiz atskait?t par š?du pre?u ieg?di vai pakalpojumu izmantošanu r??in? ietvertu [PVN]?”

2) Gad?jum?, ja atbilde uz pirmo jaut?jumu b?tu apstiprinoša, vai Sest?s direkt?vas [...] 6. panta 2. punkt? ir paredz?ts, ka, to piem?rojot pakalpojumiem un prec?m, kas nav ražošanas l?dzek?i, taks?cijas period?, kura ietvaros tiek at?auta atskait?šana par šiem pakalpojumiem un prec?m, PVN tiek ietur?ts tikai vienreiz vai ar? ietur?šanai ir j?notiek ar? n?kamajos periodos? Ja atbilde ir apstiprinoša, k? ir j?nosaka nodok?a b?ze š?m prec?m un šiem pakalpojumiem, uz kuriem neattiecas nolietojums?”

IV – Tiesved?ba Ties?

15. Saska?? ar Eiropas Kopien? Tiesas Stat?tu 23. pantu rakstveida apsv?rumus iesniedza N?derlandes, V?cijas, Portug?les un Apvienot?s Karalistes vald?bas, k? ar? Komisija. Turkl?t š?s lietas dal?bnieces tika uzklautas 2008. gada 16. oktobra tiesas s?d?, iz?emot V?cijas Federat?vo Republiku un Portug?les Republiku, kas tiesas s?d? nebija p?rst?v?tas.

V – Anal?ze

16. Ar pirmo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai, piem?rojot Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punktu un 17. pantu, nodok?a maks?t?js var sav? uz??mum? ieskait?t ne tikai ražošanas l?dzek?us, bet ar? visas preces un pakalpojumus, ko vi?š izmanto da??ji uz??muma vajadz?b?m un da??ji ar uz??mumu nesaist?tos nol?kos, t?d?j?di at?aujot nodok?u maks?t?jam piln?b? un uzreiz atskait?t par š?du pre?u ieg?di vai pakalpojumu izmantošanu r??in? ietvertu PVN.

17. Ar otro jaut?jumu, kurš tiek uzdots tikai tad, ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša, tas ir, ja prec?m, kas nav ražošanas l?dzek?i, un pakalpojumiem var piem?rot Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirmaj? da?? noteikto meh?nismu, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, pirmk?rt, k?d? taks?cijas period? at?auta nodok?a atskait?šana, prec?z?k, vai tas at?auts tikai vienreiz vai ar? pa da??m vair?kos deklar?šanas periodos, un, otrk?rt, k? ir nosak?ma ar nodokli apliekam? b?ze prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js nenoraksta.

18. No iesniedz?jtiesas l?muma skaidri izriet, ka min?tie jaut?jumi ir pamatoti ar juridisku pie??mumu, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?jam, kas ieg?d?jas ražošanas l?dzekli, j?pamatojas uz Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as noteikumiem, ja š?ds l?dzeklis tiek izmantots nodok?a maks?t?ja darb?b?m, kur?m nav saimnieciska rakstura. Jaut?jumi turkl?t pamatoti ar ideju, ka j?dzien? “ar uz??mumu nesaist?ti nol?ki” min?t?s ties?bu normas izpratn? ietilpst nodok?a maks?t?ja veiktaj?s darb?b?s, kur?m nav saimnieciska rakstura.

19. Turpm?k izkl?st?tie apsv?rumi pirm?m k?rt?m apliecin?s, ka attiec?gais pie??mums, kas saist?ts ar Sest?s direkt?vas interpret?ciju, ir k??dains; to nor?d?jušas ar? dažas no vald?b?m, kas Ties? iesniedza savus apsv?rumus, un l?dz ar to uz uzdotajiem jaut?jumiem nav j?atbild, jo tie nav noder?gi pamata pr?vas risin?jumam. Pak?rtoti gad?jumam, ja Tiesa nepiekristu manam pamata priekšlikumam, papildus es v?rt?šu abos prejudici?lajos jaut?jumos skartos specifiskos aspektus.

A – *Vispārīgā apsvērumi un juridiskā pieņēmuma, ar kuru pamatoti prejudiciālie jautājumi, atbilstība*

20. PVN ir vispārīgais patērētāja nodoklis, ko maksā gala patērētājs. Līdz gala patērētāja stadijai nodokļa maksātāji, kas piedalās ražošanas un izplatīšanas procesā, nodokļa administrācijai maksā PVN summas, kas ietvertas klientu rēķinos (beigās iekasētais PVN), no tām atskaitot PVN summas, ko pārskaitījuši saviem piegādātājiem (atskaitāmais PVN priekšnodoklis) (6). Ja nodokļa maksātājs iegādājas preces vai izmanto pakalpojumus darījumu nodrošināšanai, kas ar nodokli apliekami darījumu beigās, tam ir tiesības atskaitīt PVN, ar ko bija aplikta minētā preču iegāde vai pakalpojumu izmantošana (7).

21. PVN raksturo neitralitāte visās ražošanas un izplatīšanas stadijās. Atbilstoši neitralitātes principam attiecīgajai personai ir jāmaksā PVN tikai tad, ja PVN attiecas uz precēm vai pakalpojumiem, ko šī persona izmanto privātam patēriņam, nevis profesionālai darbībai, kurai piemēro nodokli (8). Līdz ar to gadījumā, kad prece tiek izmantota nevis nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības nodrošināšanai, bet gan privātam patēriņam, nevar rasties nekādas tiesības uz atskaitīšanu (9). *A fortiori* iekasētais PVN priekšnodokļa atskaitīšana iespējama tikai tad, ja tas attiecas uz nodokļa maksātāja darbību, kurai nav saimnieciska rakstura un kas tādējādi neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā (10).

22. Sarežģījumi var rasties tādā sauktās “jauktās” izmantošanas gadījumos, proti, kad nodokļa maksātājs, kas savas saimnieciskās darbības ietvaros iegādājies preces vai izmantojis pakalpojumus, tos izmanto daļēji savai darbībai, par ko aprēķināms nodoklis, un daļēji – citiem mērķiem.

23. Sestajā direktīvā paredzēti divi “jauktās” izmantošanas veidi (11).

24. Pirmajā no minētajiem veidiem ietilpst minētās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmā daļa – kas tieši norādīta iesniedzējtiesas lūgumā –, kurā pakalpojumu sniegšanai par samaksu ir pielīdzināts, pirmkārt, a) apakšpunktā gadījums, kad nodokļa maksātājs preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, lieto savam vai tās personālai privātajam vajadzībām vai plašāk? nozīmē? ar uzņēmumu nesaistītiem nolūkiem, ja PVN šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms, un, otrkārt, b) apakšpunktā pakalpojumu sniegšana, ko bez atlīdzības veic nodokļa maksātājs savam vai sava personālai privātajam vajadzībām, vai plašāk? nozīmē? ar uzņēmumu nesaistītiem nolūkiem (12).

25. Kā Tiesa jau ir apstiprinājusi, Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļa maksātāju un gala patērētāju (13). Faktiski, pielīdzinot bez atlīdzības veiktus darījumus tiem, kas veikti par maksu, ar a) apakšpunktu paredzēts novērst to, ka nodokļa maksātājs, kas varējies atskaitīt PVN par savā uzņēmumā ieskaitītu preci, varētu izvairīties no PVN maksāšanas, kad viņš šo preci no sava uzņēmuma aktīviem izmanto privātajam vajadzībām (vai ar uzņēmumu nesaistītiem nolūkiem), un līdz ar to, atskaitot PVN, varētu gūt labumu no priekšrocībām, salīdzinot ar parastu gala patērētāju, kurš iegādājas preci (14). Tas pats attiecas uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktu, kura mērķis ir novērst to, ka nodokļa maksātājs (vai tās personāls) tiek atbrīvots no nodokļa samaksas par nodokļa maksātāja sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem privātpersonai būtu bijis jāmaksā PVN (15).

26. Šis pielīdzinājums, uz kuru pamatojas Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts, praksē izraisa to, ka nodokļa maksātājam, kas attiecīgo preci izmanto daļēji profesionālajai darbībai, par ko maksājams nodoklis, un daļēji – privātajam vajadzībām un kas preces iegādes brīdī pilnīgi vai daļēji atguvis priekšnodokli samaksāto PVN, prece pilnībā jāizmanto savai darbībai, par ko

maksājams nodoklis minētās direktīvas 17. panta 2. punkta izpratnē. Tādējādi šādam nodokļa maksājuma princips ir tiesības pilnīgi un uzreiz atskaitīt PVN, kas maksājams priekšnodokļa par šīs preces iegādi (16).

27. Tā kā šajā lietā nav noticis darījums ar trešo personu, kuras maksātā atlīdzība būtu PVN aprēķināšanas bāze – proti, nodokļa maksātāja pakalpojumu sniedzis pats sev –, Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka nodokļa bāzi veido “pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam”.

28. Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas piemērošana rada vairākas priekšrocības nodokļa maksātājam, starp kurām jāmin tas, ka nodokļa aprēķins sadalīts pa daļām visa tā laikposma garumā, kad prece tiek izmantota privātā vajadzībā, lai gan priekšnodokļa samaksātais PVN tiek atskaitīts pilnībā un uzreiz. Līdz ar to nodokļa maksātājam veidojas naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocība (17). Lai gan iesniedzējtiesa nav skaidri izklāstījusi pamata prasības pamatproblēmas, kā tiesas sēdē norādīja Apvienotās Karalistes valdība, nevar noliegt, ka šāda fiskālā priekšrocība ir pamatā *VNLTO* centieniem valsts tiesībs pamatoties uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas piemērošanu.

29. Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts ir ietverts otrā veida tiesību normā par “jaukto” izmantošanu. Saskaņā ar šīs tiesību normas pirmo daļu attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms (tas ir, precēm un pakalpojumiem ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai), gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms (tas ir, no nodokļa atbrīvotiem darījumiem), atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem (18).

30. Tiesa nesen iepriekš minētajā spriedumā lietā *Securenta*, kas tika vairākkārt pieminēts arī tiesas sēdē, precizējusi, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts tādējādi attiecas uz priekšnodokļa samaksāto PVN par izdevumiem, kas attiecināmi vienīgi uz saimniecisko darbību, minēto darbību sadalot ar nodokli apliekamās darbības, kas dod atskaitīšanas tiesības, un tajās, kas ir atbrīvotas no nodokļa un kas nedod šādas tiesības. Turpretī Sestajā direktīvā nav paredzēta kārtība, kā sadalīt priekšnodokļa samaksāto PVN, kas attiecināms gan uz saimniecisko darbību, gan nodokļa maksātāja darbību, kurai nav saimnieciska rakstura. Lai arī tādējādi šo sadalījumu var noteikt dalībvalstis, Tiesa tomēr norādījusi, ka, ņemot vērā Sestās direktīvas mērķi un sistēmu, dalībvalstīm sava diskrecionārā varā ir jāsteno tā, lai nodrošinātu, ka atskaitīšana tiek veikta tikai attiecībā uz to PVN daļu, kas ir proporcionāla summām, kura ir saistīta ar darījumiem, kas dod atskaitīšanas tiesības, tas ir, dalībvalstīm jānodrošina, ka saimnieciskās darbības un darbības, kurām nav saimnieciska rakstura, proporcijas aprēķins objektīvi atspoguļo to, kāda daļa no ieguldījuma iztērētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām (19).

31. Šajā lietā jāatgādina, ka no iesniedzējtiesas norādēm izriet, ka *VNLTO* veic gan saimnieciskās darbības, kas ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, gan darbības, kurām nav saimnieciska rakstura, proti, tās daļbnieku vispārējo interešu aizsardzību, kas minētās direktīvas piemērošanas jomā neietilpst. Saskaņā ar iesniedzējtiesas skaidrojumiem *VNLTO* iegādājies ražošanas līdzekļus tā, ka noteikt *VNLTO* atskaitīto PVN daļu, kas attiecas uz šādu ražošanas līdzekļu iegādi, iespējams vienīgi, lietu nododot atpakaļ izskatīšanai tiesā pēc būtības. No iesniedzējtiesas lūmuma izriet arī tas, ka minēto preču iegāde tika ieskaitīta *VNLTO* vispārējās izdevumos, to gan neattiecinot tikai uz *VNLTO* vālk veiktajām saimnieciskā rakstura darbībām. Iesniedzējtiesa uzskata, ka *VNLTO* tomēr varētu pamatoties uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu, lai, iegādājoties ražošanas līdzekļus, pilnībā atskaitītu priekšnodokļa samaksāto PVN, jo iesniedzējtiesas skatījumā *VNLTO* darbības, kurām

nav saimnieciska rakstura, ietilpst min?taj? ties?bu norm? ietvertaj? j?dzien? “ar uz??mumu nesaist?ti nol?ki”. Iesniedz?jtiesa š?du interpret?ciju pamato ar Tiesas judikat?ru, prec?z?k, ar iepriekš min?to spriedumu liet? *Charles* un *Charles/Tijmens*.

32. Savos rakstveida apsv?rumos N?derlandes vald?ba un Portug?les vald?ba noteikti apstr?d?ja pie??mumu, ar kuru ir pamatoti prejudici?lie jaut?jumi. N?derlandes vald?ba šos iebildumus atk?rtoja tiesas s?d?, un tos atbalst?ja ar? Apvienot?s Karalistes vald?bas p?rst?vis. Lai gan netika gal?gi apstr?d?ts, ka juridiska persona, kas ir PVN maks?t?js, var?tu pamatoties uz Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunktu t?pat k? fiziskas personas, kas ir nodok?a maks?t?ji (20), min?t?s vald?bas tom?r apgalvo, ka nevar atskait?t priekšnodokli? samaks?to PVN da??, kas attiecas uz ražošanas l?dzek?iem, kuri izmantoti darb?b?m, kur?m nav saimnieciska rakstura, šaj? liet? – *VNL TO* dal?bnieku visp?r?jo interešu aizsardz?bai. N?derlandes vald?ba un Portug?les vald?ba piebilst, ka nevar uzskat?t, ka priv?t?m vajadz?b?m vai ar uz??mumu nesaist?tos nol?kos izmantotas juridiskas personas, kas ir PVN maks?t?ja, ieg?d?t?s preces, kuras no ieg?des br?ža tiek izmantotas juridisk?s personas stat?tos paredz?tos nol?kos.

33. Šaj? sakar? j?nor?da, ka no iepriekš min?t? sprieduma liet? *Securenta*, kas attiec?s uz k?du uz??mumu, kurš vienlaic?gi veica gan saimnieciskas darb?bas, par kur?m tas atskait?ja PVN, gan darb?bas, kur?m nebija saimnieciska rakstura un kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?, un kurš l?dza atskait?t priekšnodokli? samaks?to PVN par izdevumiem, kas nebija saist?ti ar noteikt?m v?l?k?m darb?b?m, patieš?m izriet, ka “PVN, kas iepriekš samaks?ts saist?b? ar izdevumiem, kuri radušies nodok?a maks?t?jam, nevar rad?t atskait?šanas ties?bas, ja tas ir saist?ts ar darb?b?m, kas, ?emot v?r? to nesaimniecisko raksturu, neietilpst Sest?s direkt?vas piem?rošanas jom?” (21).

34. L?dz ar to priekšnodokli? samaks?t? PVN atskait?šana iesp?jama tikai tikt?l, cikt?l izdevumus var attiecin?t uz nodok?a maks?t?ja v?l?ku saimniecisku darb?bu (22).

35. Šaj? liet? iesniedz?jtiesa tom?r Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunktu interpret? t?d?j?di, ka šaj? ties?bu norm? paredz?ta iesp?ja atk?pties no tikko atg?din?t? visp?r?g? principa. Iesniedz?jtiesa t?d?j?di gad?jumus, kad nodok?a maks?t?js ražošanas l?dzek?us da??ji izmanto darb?bu, kur?m nav saimnieciska rakstura, nodrošin?šanai, piel?dzina gad?jumam, kad nodok?a maks?t?js tos izmanto “ar uz??mumu nesaist?tos nol?kos” Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkta izpratn?.

36. Š?dai argument?cijai, manupr?t, piekrist var tikai da??ji.

37. Ir skaidrs, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkts, kur? pakalpojumi par atl?dz?bu, kas ietilpst š?s direkt?vas piem?rošanas jom?, piel?dzin?ti darb?b?m, kam princip? nevajadz?tu piem?rot PVN, direkt?vas sist?m? ir iz??muma rakstura ties?bu norma. Atbildot uz jaut?jumu, k? interpret?jams Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkt? min?tais j?dziens “preces lietošana”, Tiesa preciz?jusi, ka “preces lietošana sav?m priv?taj?m vajadz?b?m [...] ar PVN apliekama iz??muma k?rt?b?”, un secin?jusi, ka j?dziens “preces lietošana” j?interpret? šauri, to attiecinot tikai uz pašas preces izmantošanu (23).

38. L?dz ar to nevar uzskat?t, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta m?r?is b?tu noteikt visp?r?gu normu, saska?? ar kuru PVN tiktu piem?rots dar?jumiem, kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?. K? tiesas s?d? pamatoti nor?d?ja Apvienot?s Karalistes vald?ba, interpret?jot Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta noz?mi k? t?du, ar kuru ir ieviesta š?da visp?r?ja norma, tiktu at?emta j?ga min?t?s direkt?vas 2. panta 1. punktam.

39. Šaj? stadij? ir j?noskaidro, k?das situ?cijas aptver Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkts.
40. Min?t?s ties?bu normas piem?rošan? b?t?b? j??em v?r? tr?s kumulat?vi nosac?jumi.
41. Pirmk?rt, nodok?a maks?t?jam prece j?ieg?d?jas, r?kojoties š?d? status?, un [precei] j?iek?aujas uz??muma akt?vos. Šis nosac?jums noz?m? to, ka nodok?a maks?t?js, kas veic dar?jumu priv?t? status?, ner?kojas k? nodok?a maks?t?js Sest?s direkt?vas izpratn? (24). Tas noz?m? ar? to, ka, lai ar? ražošanas l?dzek?i tiek izmantoti gan priv?t?m, gan profesion?l?m vajadz?b?m, preces piln?ga ieskait?šana nodok?a maks?t?ja priv?taj? ?pašum? nepie?auj iesp?ju atskait?t ražošanas l?dzek?u ieg?des r??in? ietvertu PVN (25).
42. Lai ar?, lasot iesniedz?jtiesas l?mumu, tom?r rodas šaubas, vai ražošanas l?dzek?i, kas taj? min?ti, ieskait?ti uz??muma akt?vos, tas ir, izmantoti nodok?a maks?t?ja saimnieciskajai darb?bai, iesniedz?jtiesa, kas vien?g? var nov?rt?t lietas faktiskos apst?k?us, š?iet, uzskata, ka min?tais nosac?jums pamata pr?v? ir izpild?ts, un l?dz ar to, veicot šo anal?zi, tas j?pie?em k? fakts (26).
43. Otrk?rt, Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkt? ietverta pras?ba, ka j?b?t ties?b?m par attiec?go precu piln?gi vai da??ji atskait?t PVN. Šis nosac?jums kopsakar? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu noz?m?, ka nodok?a maks?t?jam, kas r?kojas š?d? status? un ieg?d?jas precu t?das darb?bas nodrošin?šanai, kas atbr?vota no PVN samaksas atbilstoši Sest?s direkt?vas noteikumiem, nevar piem?rot Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punktu, pat ja nodok?a maks?t?js šo precu da??ji izmanto ar? priv?t?m vajadz?b?m.
44. Trešk?rt, attiec?g? uz??muma prece j?izmanto nodok?a maks?t?ja vai t? person?la priv?taj?m vajadz?b?m vai "plaš?k? noz?m? citiem m?r?iem nek? savai uz??m?jdarb?bai".
45. Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta tekst? v?rdu savienojums "citi m?r?i nek? savai uz??m?jdarb?bai", pirms kura las?ms apst?klis "plaš?k? noz?m?", š?iet paplašin?m abas pirm?s situ?cijas, k?d?s min?t? ties?bu norma piem?rojama, tas ir, ar? situ?ciju, kur? atbilstoši š?s normas a) apakšpunktam prece tiek lietota "nodok?a maks?t?ja sav?m vai t? person?la priv?taj?m vajadz?b?m".
46. Šaj? sakar? pirm?m k?rt?m liekas pamatoti uzskat?t, ka, ?emot v?r? Sest?s direkt?vas m?r?us un sist?mu, Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirmaj? da?? izmantotajam "uz??m?jdarb?bas" j?dzienam ir materi?ltiesisks saturs, proti, tas ir saist?ts ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu. T?d?j?di, manupr?t, ir pietiekami nor?d?t, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunktu nevar piem?rot, ja nodok?a maks?t?js ražošanas l?dzek?us izmanto gan ar nodokli apliekam?m darb?b?m, gan ar nodokli neapliekam?m darb?b?m savas saimniecisk?s darb?bas ietvaros. Lai ar? t? ir vienas un t?s pašas preces "jaukta" izmantošana, tai tom?r piem?rojams Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkts, kur?, atg?dinu, noteikts, ka priekšnodokl? samaks?to PVN atskait?t iesp?jams tikai taj? da??, kas attiecin?ma uz darb?b?m, kas apliekamas ar nodokli. L?dz ar to j?dziens "ar uz??mumu nesaist?ti nol?ki" var noz?m?t tikai ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu nesaist?tus nol?kus.
47. N?kamais, kas j?noskaidro, ir tas, vai, pamatojoties uz š?du konstat?jumu, j?uzskata, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkts ietver ar? uz??muma preces izmantošanu nodok?a maks?t?ja visa veida darb?bu, kuras nav saimnieciskas rakstura, nodrošin?šanai, ne tikai nodok?a maks?t?ja priv?taj?m vajadz?b?m.

48. Cita starp? saska?? ar judikat?ru uz š?du jaut?jumu b?tu j?atbild noraidoši.

49. Pirmk?rt, neš?iet, ka Tiesa sav? judikat?r? preces izmantošanu “ar uz??mumu nesaist?tiem nol?kiem” neattiecinā uz citiem faktiskajiem apst?k?iem k? vien izmantošana priv?t?m vajadz?b?m. T?, [piem?ram], Tiesa nospriedusi, ka “no Sest?s direkt?vas sist?mas izriet, ka ar [t?s] 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu iecer?ts nov?rst priv?t?m vajadz?b?m izmantotas uz??muma preces neaplikšanu ar nodokli” (27).

50. Otrk?rt, j?atg?dina, ka iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Securenta* Tiesa nor?d?ja, ka Sest?s direkt?vas norm?s nav noteikumu, kas attiecas uz metod?m vai krit?rijiem, kuri dal?bvalst?m ir j?piem?ro, ja t?s pie?em normas, kas ?auj sadal?t priekšnodokl? samaks?t?s PVN summas atkar?b? no t?, vai atbilstošie izdevumi ir attiecin?mi uz saimniecisku darb?bu vai darb?bu, kurai nav saimnieciska rakstura (28). Tom?r Tiesa ar? nosprieda, ka, ?stenojot savu diskrecion?ro varu, dal?bvalst?m, kam turkl?t ir j?iev?ro nodok?u neitralit?tes princips, uz kura balst?s PVN kop?j? sist?ma, j?nodrošina, ka atskait?šana tiek veikta tikai attiec?b? uz to PVN da?u, kas ir proporcion?la summai, kura ir saist?ta ar dar?jumiem, kas dod atskait?šanas ties?bas (29). Liekas apšaub?mi, ka, ja Tiesa uzskat?jusi, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkts ?auj piel?dzin?t pakalpojuma atl?dz?bu ražošanas l?dzek?u, kas ietverti uz??muma akt?vos, izmantošanu darb?bu, kur?m nav saimnieciska rakstura, nodrošin?šanai un t?d?j?di dod iesp?ju nodok?a maks?t?jam piln?b? atskait?t pie šo l?dzek?u ieg?des r??in? ietvertu PVN, t? b?tu, pirmk?rt, paredz?jusi dal?bvalstu kompetenci noteikt ties?bu normas par to priekšnodokl? samaks?t? PVN summu sadal?šanu, kas attiecas gan uz saimnieciska rakstura darb?b?m, gan darb?b?m, kur?m nav saimnieciska rakstura, un, otrk?rt, dal?bvalst?m *piepras?jusi* nodrošin?t, lai PVN atskait?šana tiktu veikta tikai attiec?b? uz to PVN da?u, kas ir proporcion?la summai, kura ir saist?ta ar dar?jumiem, kas dod atskait?šanas ties?bas.

51. Ja Tiesa Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punktu interpret?tu k? visp?r?ju atk?pi no Sest?s direkt?vas 17. panta noteikumiem, v?rt?jums, ko t? sniegusi iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Securenta*, b?tu bijis vismaz nians?t?ks, ja ne aizst?ts ar noteiktiem apsv?rumiem, kas saist?ti ar Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punktu. Saska?? ar judikat?ru Tiesai nekas neliegtu interpret?t šo ties?bu normu, lai gan t? netika tieši min?ta liet? *Securenta* (30) uzdotajos prejudici?lajos jaut?jumos.

52. Trešk?rt, iepriekš izkl?st?to apsv?rumu d?? es piekr?tu ?ener?ladvok?tes Šarpstones viedoklim iepriekš min?taj? liet? *Danfoss* un *AstraZeneca*, saska?? ar kuru Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkts attiecas uz piln?gi cit?diem izmantošanas veidiem nek? uz??muma darb?bas, kas apliekamas ar nodokli (31), tas ir, uz darb?b?m, kas ne tieši, ne netieši nav paredz?tas uz??muma interes?m.

53. Princip? atš?ir?b? no preces izmantošanas priv?t?m vajadz?b?m preces izmantošana nodok?a maks?t?ja darb?b?m, kur?m nav saimnieciska rakstura, vienlaic?gi ar izmantošanu sav?m ar nodokli apliekamaj?m saimnieciskaj?m darb?b?m tom?r ?oti daudz?s situ?cij?s var tieši vai netieši b?t paredz?tas uz??muma interes?m. Ja atz?tu, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkts attiecin?ms uz izmantošanu nodok?a maks?t?ja darb?b?m, kur?m nav saimnieciska rakstura, turkl?t katr? konkr?taj? gad?jum? b?tu j?noš?ir, k?da izmantošana faktiski nav saist?ta ar uz??mumu un k?da izmantošana ir paredz?ta uz??muma vajadz?b?m. T?d?j?di PVN kop?j? sist?ma k??tu sarežž?t?ka, un, manupr?t, tas visp?r neatbilst Sest?s direkt?vas formul?jumam (32).

54. L?dz ar to uzskatu, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkt? min?t? izmantošana “ar uz??mumu nesaist?tos nol?kos” nevar aptvert nek?du izmantošanu t?du nodok?a maks?t?ja

darb?bu, kur?m nav saimnieciska rakstura, nodrošin?šanai (33).

55. Š?ds v?rt?jums neietekm? j?dziena "ar uz??mumu nesaist?ti nol?ki" lietder?go iedarb?bu, jo tas var attiekties uz visa veida izmantošanu trešo personu vai nodok?u maks?t?ja person?la priv?taj?m vajadz?b?m. K? savos rakstveida apsv?rumos nor?d?jusi Portug?les vald?ba, k? piem?rs var?tu b?t ražošanas l?dzek?i, ko *VNLTO* izmantojusi gan sav?m darb?b?m, par kur?m apr??in?ms nodoklis, gan savu dal?bnieku vai to vad?bas priv?taj?m vajadz?b?m. Tom?r, k? jau nupat skaidroju, situ?cija, kurai *VNLTO* v?las piem?rot Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirmo da?u, neš?iet š?da.

56. T?tad uzskatu, ka t?da Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as un 17. panta interpret?cija, ar k?du iesniedz?jtiesa pamatojusi pie??mumu, uz kuru balst?ti prejudici?lie jaut?jumi, ir k??daina. L?dz ar to nesaskatu, k? min?tie jaut?jumi var?tu b?t attiecin?mi uz pamata pr?v? izskat?t? str?da risin?jumu.

57. L?dz ar to es pamat? iesaku uz iesniedz?jtiesas l?mumu atbild?t, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm? da?a nav piem?rojama uz??muma akt?vos ieskait?ta ražošanas l?dzek?a izmantošanai nodok?a maks?t?ja darb?bu, kur?m nav saimnieciska rakstura, nodrošin?šanai.

58. Tikai gad?jumam, ja Tiesa nepiekrustu š?dam manam v?rt?jumam, es papildus v?rt?šu specifiskos aspektus, kas min?ti pirmaj? prejudici?laj? jaut?jum?, un nepieciešam?bas gad?jum? ar? tos, kas min?ti otraj? prejudici?laj? jaut?jum?. Proti, min?tos jaut?jumus turpm?k izkl?st?tajos apsv?rumos es v?rt?šu tikai pak?rtoti.

B – Par pirmaj? prejudici?laj? jaut?jum? min?tajiem specifiskajiem aspektiem

59. K? jau iepriekš tika nor?d?ts, iesniedz?jtiesa jaut?, vai, piem?rojot Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punktu un 17. pantu, nodok?a maks?t?js var ieskait?t sav? uz??mum? ne tikai ražošanas l?dzek?us, bet ar? visas preces un pakalpojumus, ko vi?š izmanto da??ji uz??muma vajadz?b?m un da??ji ar uz??mumu nesaist?tos nol?kos, un piln?b? un uzreiz atskait?t par š?du pre?u ieg?di vai pakalpojumu izmantošanu r??in? ietvertu PVN.

60. Pirm?m k?rt?m j?atg?dina, ka saska?? ar judikat?ru gad?jum?, kad ražošanas l?dzekli lieto gan profesion?l?m, gan person?g?m vajadz?b?m, ieinteres?t? persona saist?b? ar PVN var izv?l?ties, vai piln?b? iek?aut šo mantu sava uz??muma kapit?l?, vai ar? to piln?b? saglab?t sav? person?gaj? ?pašum?, t?d?j?di to piln?b? izsl?dzot no PVN sist?mas, vai ar? iek?aut to uz??muma akt?vos tikt?l, cikt?l to faktiski lieto profesion?los nol?kos (34).

61. K? jau iepriekš min?ju, ja nodok?a maks?t?js izv?las uzskat?t ražošanas l?dzekli, ko vienlaic?gi lieto profesion?l?m un person?g?m vajadz?b?m, par uz??muma ?pašumu, par šo ražošanas l?dzek?a ieg?di vai ražošanu k? priekšnodoklis maks?jams PVN princip? ir piln?b? un uzreiz atskait?ms (35).

62. Tom?r t? k? ražošanas l?dzek?a izmantošana nodok?a maks?t?ja paša vai sava person?la priv?taj?m vajadz?b?m vai ar uz??mumu nesaist?tos nol?kos, piem?rojot Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunktu, ir uzskat?ma par ar nodokli apliekamu dar?jumu, nodok?a maks?t?jam, kas izv?las visu ražošanas l?dzekli iek?aut sava uz??muma akt?vos un izmanto š? ražošanas l?dzek?a da?u priv?t?m vajadz?b?m, ir pien?kums maks?t PVN par izdevumu, kas ir veikti š?s izmantošanas izpildei, summu; šis pien?kums atbilst ties?b?m atskait?t PVN, kas k? priekšnodoklis ir samaks?ts par vis?m š? ražošanas l?dzek?a ieg?des vai b?vniec?bas izmaks?m (36).

63. ?emot to v?r?, j?noskaidro, vai tas, ka š?da Tiesas judikat?ra att?st?ta attiec?b? uz

ražošanas līdzekļu jauktu izmantošanu, ir gadījuma rakstura apstākļi vai, gluži pretēji, tam ir sava īpaša loma, kas izriet no Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta.

64. Pirmkārt, šīs pētījums minētās tiesību normas teksts pats par sevi nenosaka, ka tā būtu piemērojama tikai ražošanas līdzekļiem, bet gan plašāk attiecas uz "preču lietošanu".

65. Otrkārt, jānorāda, ka atbilstoši judikatūrai, kas saistīta ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta interpretāciju, Tiesa nav nekad definējusi jēdzienu "ražošanas līdzekļi", uz kuru tā bieži pamatojas.

66. Spriedumā lietā *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (37), kas attiecas uz Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otro direktīvu 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopīgas pievienotās vērtības nodokļa sistēmas struktūra un piemērošanas noteikumi (38), Tiesa nosprieda, ka gan pēc jēdziena parastās nozīmes, gan pēc tās funkcijas Direktīvas 67/228 kontekstā jēdziens "ražošanas līdzekļi" attiecas uz??m?jdarb?b? izmantot?m prec?m, kur?m ir rakstur?gs tas, ka t?s tiek izmantotas ilgstoši un kuru ieg?des izmaksas netiek uzskait?tas kā k?rt?jie izdevumi, bet tiek amortiz?tas vair?ku gadu garum? (39).

67. Tiesa šīs definīcijas būtiskās sastāvdaļas, proti, šo preču ilgstošais raksturs un to iegādes izmaksu amortizācija, p?r??musi, interpret?jot Sestās direktīvas 20. pantu, kurš tostarp attiecas uz laikposmu, kur? notiek ar ražošanas līdzekļiem saist?to atskait?jumu piel?gošana (40), lai gan min?taj? tiesību normā dalībvalst?m at?auts definēt ražošanas līdzekļu jēdzienu (41).

68. Lai arī Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas un 20. panta materiāltiesiskās piemērošanas jomas ir atšķir?gas un nep?rkl?jas (42), atbilstoši Tiesas nospriestajam š?m tiesību normām ir kop?gs m?r?is(43); kas, manupr?t, ?auj pamatot, ka jēdziena "ražošanas līdzekļi" definīcijas būtiskās sastāvdaļas min?tās direktīvas 20. panta izpratnē, proti, to ilgstošais raksturs un iegādes izmaksu amortizācija, – sastāvdaļas, kas turkl?t izriet no š? jēdziena parastās nozīmes, – ir attiecin?mas arī uz to, kā Tiesa šo jēdzienu lietojusi sav? judikatūrā, interpret?jot Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu.

69. Tomēr no šo secinājumu 62. punktā minētās judikatūras netieši, bet noteikti izriet, ka atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktam PVN, kas apr??in?ts par ieg?t?s preces izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m, tiek iekas?ts pak?peniski, atbilstoši t?s preces pat?ri?am, par kuru PVN atskait?ts priekšnodoklis. Apstākļi, ka nodokļa maks?t?js ražošanas līdzekli izmanto sav?m priv?taj?m vajadz?b?m, tiek piel?dzin?ts pakalpojumu sniegšanai par atl?dz?bu, tas ir, dar?jumam, kas ir ilgstošs laik?, un t?d?j?di liek dom?t, ka PVN piedzi?a par š?da (fikt?va) pakalpojuma sniegšanai nepieciešamaj?m izmaks?m j?veic pa da??m (44). Ja notiek izmai?as taj? preces da??, ko nodokļa maks?t?js izmanto sav?m priv?taj?m vajadz?b?m, PVN maks?jumi, kas nodokļa maks?t?jam j?veic par izmaks?m, kas attiecin?mas uz preces izmantošanu, sav? zi?? b?s piel?gojami autom?tiski (45), jo tas ir atkar?gs tieši no t?, cik?l prece faktiski izmantota priv?taj?m vajadz?b?m (46) vis? t?s ekspluat?cijas laik? vai arī ?s?k? laikposm?, kas atbilst Sestās direktīvas 20. panta 2. un 3. punktā paredz?tajam, kā, š?iet, atzinusi Tiesa (47).

70. Līdz ar to, kā, pamatojoties uz iepriekš min?to ?enerālvok?ta secinājumu lietā *Charles un Charles/Tijmens* 88. punktu, b?t?b? norāda N?derlandes, Portugāles un Apvienotās Karalistes vald?bas, kā arī Komisija, Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā paredz?tajam mehānismam ir j?ga tikai tad, ja preces izmantošana ir ilgstoša, tas ir, t? attiecas uz ražošanas līdzekli, nevis cit?d?m prec?m, kuru izmantošana principā notiek uzreiz.

71. Attiecībā uz precēm, kas nav ražošanas līdzekļi, manuprāt, risinājums rodams Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā, proti, nodokļa maksājuma jēgā ietilpst, kuras preces tiek izmantotas profesionāliem nolūkiem vai citām vajadzībām, un jāatskaita PVN daļa, kas atbilst minēto preču faktiskajai izmantošanai uzņēmuma vajadzībām brīdī, kad maksājams PVN.

72. Manuprāt, tas pats attiecas uz precēm, kas, zaudējot savu atsevišķo raksturu, tiek ieskaitītas ražošanas līdzekļos pēc iegādes un kas saglabā savu vērtību (48). Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts attiecas tikai uz pašu tādās preces izmantošanu, kuras iegādē atbilst brīdim, kad rodas tiesības uz PVN atskaitēšanu, nevis uz izdevumiem par preces ekspluatāciju un uzturēšanu (49).

73. Papildus tam, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts ražošanas līdzekļiem piemērojams tikai to iegādei, man šķatļum attiecībā uz precēm, kas ražošanas līdzekļos ieskaitītas pēc to iegādes, bet kuru vērtība pieaug, arī ar PVN kopējās sistēmas vienkāršību saistītu apsvērumu dēļ priekšroka dodama par šādu preču iegādi priekšnodokļa samaksājumu PVN sadalīšanai atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 5. punktam. Kā to savos rakstveida apsvērumos detalizēti ir izklāstījuši Apvienotās Karalistes valdība, ņemot vērā šo preču iegādes brīža un to ekspluatācijas laikposmu atšķirības, Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta piemērošanas rezultātā nodokļa maksājuma būtību katru gadu jāaprēķina vēlāk maksājuma PVN par katru ražošanas līdzekļu ieskaitīto precī kopumā; šāds uzdevums šī ietī otī sarežģīts (50).

74. Attiecībā uz pakalpojumiem iesniedzītītiesa uzskata, ka, paplašinot ražošanas līdzekļu jauktas izmantošanas tiesiskī regulējuma piemērošanu, tas varētu arī attiektīes uz pakalpojumiem, kas ir amortizējami (tas ir, uz "investīciju pakalpojumiem"), jo no uzņēmuma vadības skatupunkta šīdi pakalpojumi neatšķīiras no ražošanas līdzekļiem. Komisija piekrīt šīdam viedoklī, pamatojotīes uz apsvērumiem, kas saistīti ar vienlīdzīgas attieksmes principu (51), un šīdu vērtījumu tiesas sīdī atbalstīja arī Apvienotās Karalistes valdība. Savukīrt Nīderlandes, Vīcijas un Portugāles valdība nepiekrīt šīdai iesniedzītītiesas veiktajai [normas piemērošanas] paplašinīšanai. Šīs valdības pamatojas uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas tekstu. Tomēr šīiet, ka Nīderlandes un Vīcijas valdība atzīst, ka pakalpojumiem, kas ražošanas līdzekļuos iekīautī pēc to saīemšanas, varētu piemērot Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu.

75. Nupat izklīstītais vērtījums man uzreiz jīnoraida, tostarp pamatojotīes uz šī secinījumu 72. un 73. punktī izklīstītajiem apsvērumiem attiecībā uz precēm, kas ražošanas līdzekļuos ieguldītas pēc to iegādes (52).

76. Attiecībā uz ražošanas līdzekļu jauktas izmantošanas tiesiskī regulējuma attiecinīšanu uz pakalpojumiem vispīrms jīnorīda, ka Sestājī direktīvī nav tiesību normu, kas regulītu nodokļa maksājīja uzņēmuma aktīvos iekīauta pakalpojuma izmantošanu nodokļa maksājīja privītajīm vajadzībām. Pīrmkīrt, kā jau uzsvīrts iepīekš, Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts attiecas tikai uz precēm. Otrkīrt, šīs direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktī pakalpojumiem, kas sniegtī par atlīdzību, pielīdzinīti tikai tīdi pakalpojumi, ko *nodokļa maksājījs* bez atlīdzības sniedz pats sev vai savam personīlam, nevis tīdi pakalpojumi, ko sniedz *trešīs personas* (53).

77. To, ka pakalpojumu izmantošana izslīgta no Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta piemērošanas jomas un vienlaicīgi šīs pašas pirmās daļas b) apakšpunkta piemērošanas jomī ietilpst tikai nodokļa maksājīja sniegtīe pakalpojumi, iespījams interpretīt mazīiet atšķīrīgi.

78. No vienas puses, varētu domāt, ka Kopienas likumdevējs uzskatījis, ka attiecībā uz tēdu pakalpojumu izmantošanu nodokļa maksājuma vajadzībām, ko tam sniegusi trešā persona, PVN summa, kas priekšnodokļa samaksāta ražošanas līdzekļos ietilpstošo pakalpojumu izmantošanas brīdī, jāsadalā daļās atbilstoši pakalpojumu izmantošanai profesionālām vajadzībām un privātām vajadzībām, nevis vispārīgā PVN par pakalpojuma izmantošanu privātām vajadzībām, kas atbilst tiesībām uzreiz un pilnībā atskaitīt priekšnodokļa samaksāto PVN summu saskaņā ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu.

79. Šādos apstākļos, tātad kā ražošanas līdzekļos iekļautu pakalpojumu izmantošana privātām vajadzībām netiek pielīdzināta pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību, tātad neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā un tādējādi uz to neattiecas arī Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta noteikumi, kuri, kā norādīja Tiesa, attiecas tikai uz to PVN summu sadalīšanu, kas iepriekš samaksātas saistībā ar izdevumiem, kuri ir saistīti tikai ar saimniecisko darbību (54). Šādā gadījumā tomēr rodas problēma attiecībā uz saskaņotību atskaitīt PVN pielīdzošanu, ja ražošanas līdzekļos ietilpstošā pakalpojuma amortizācijas laikā notiek izmaiņas attiecībā uz daļu, kādā šāds pakalpojums izmantots profesionālām vajadzībām (un attiecīgi arī daļā, kur tas izmantots privātām vajadzībām), jo Sestās direktīvas 20. panta 2. un 3. punkts piemērojams tikai atskaitīšanas pielīdzošanai attiecībā uz ražošanas līdzekļos ietilpstošām precēm.

80. Līdz ar to, no otras puses, varētu uzskatīt, ka, tātad kā nav Kopienas tiesību normas par ražošanas līdzekļos ietilpstošu pakalpojumu jauktu izmantošanu, Kopienas likumdevējs vispārīgās dalībvalstīs atstāt izvēli, vai sadalīt priekšnodokļa samaksātās PVN summas atbilstoši ražošanas līdzekļos ietilpstoša pakalpojuma izmantošanai profesionālām vajadzībām un privātām vajadzībām (un šajā gadījumā atskaitāma būtu tikai tā PVN daļa, kas saistīta ar izdevumiem uzņēmuma vajadzībām), vai tomēr šāda pakalpojuma izmantošanu privātām vajadzībām pielīdzināt pakalpojumam, kas sniegts par atlīdzību, un tādējādi PVN atskaitīšana tiktu sadalīta vispārīgā, gan saistībā ar ražošanas līdzekļos ietilpstošā pakalpojuma izmantošanu profesionālām vajadzībām, gan privātām vajadzībām.

81. Šādā gadījumā šī ietī, skaidrs, ka, izmantojot savas pilnvaras, dalībvalstīs tomēr jāņem vērā Sestās direktīvas mērķis un sistēma, proti, it īpaši jāievēro nodokļu neitralitātes princips, uz kura balstās PVN kopējā sistēma (55).

82. Neatkarīgi no vispārējā jautājuma, vai dalībvalstīs ir tiesīga paplašināt ražošanas līdzekļos ietilpstošās preces jauktai izmantošanai piemērojamo tiesisko regulējumu, kas izriet no Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta, to attiecinot arī uz ražošanas līdzekļos ietilpstoša pakalpojuma jauktu izmantošanu, un tādējādi neradot iespējamus konkurences izkropojumus un atšķirības starp nodokļu summas lēmumiem dalībvalstīs, no lietas materiāliem neizriet, ka tādā būtu bijusi Nīderlandes spēkā esošajās tiesiskajās regulējuma izvēlītā iespēja. Šajā sakarā iesniedzējtiesa pamatojas vienīgi uz pieņēmumu, ka saskaņā ar *Kopienas tiesībām* dalībvalstīs esot pienākums Sestās direktīvas 6. panta 2. punktā noteikto tiesisko regulējumu par ražošanas līdzekļos ietilpstošo prešu jauktu izmantošanu attiecināt arī uz pakalpojumiem, tostarp ražošanas līdzekļos ietilpstošiem pakalpojumiem. Tomēr, kā jau norādīts, šāds pieņēmums ir jānoraida.

83. Katrā ziņā pretēji viedoklim, ko savos rakstveida apsvērumos izklāstīja Komisija, es neuzskatu, ka, liedzot Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas piemērošanu ražošanas līdzekļos ietilpstošu pakalpojumu jauktai izmantošanai, nodokļa maksājam tiktu noteikta neitralitātes principam neatbilstoša nodokļa summa attiecībā uz šāda pakalpojuma izmantošanu profesionālām vajadzībām. Tiktāl, ciktāl par bezatlīdzības darījumu tiktu uzskatīta tikai šāda pakalpojuma izmantošana privātām vajadzībām, tās PVN summas daļas atskaitīšana, kas

priekšnodokl? samaks?ta saist?b? ar š?da pakalpojuma izmantošanu nodok?a maks?t?ja profesion?l?m vajadz?b?m, b?tu piln?b? iesp?jama.

84. ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, gad?jum?, ja Tiesai b?tu j?sniedz atbilde uz iesniedz?jtiesas pirmaj? prejudici?laj? jaut?jum? ietvertajiem specifiskajiem aspektiem, es iesaku sniegt š?du atbildi: Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkts interpret?jams t?d?j?di, ka tas neattiecas ne uz t?du pre?u jauktu izmantošanu, kas nav ražošanas l?dzek?i, ne ar? uz pakalpojumu jauktu izmantošanu.

C – *Par otraj? prejudici?laj? jaut?jum? min?tajiem specifiskajiem aspektiem*

85. Iesniedz?jtiesas otrais prejudici?lais jaut?jums v?rt?jams tikai t?d? gad?jum?, ja Tiesa nepiekrītu ne manam pamata ieteikumam, ne atbildei, ko pak?rtoti iesaku sniegt uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu.

86. K? jau uzsv?ru, *tikt?l, cikt?l* Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as meh?nismu var piem?rot prec?m, kas nav ražošanas l?dzek?i, un pakalpojumiem, ar otro prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, pirmk?rt, k?ds ir taks?cijas periods PVN v?l?kai ietur?šanai, tas ir, prec?z?k, vai tas notiek tikai vienreiz vai ar? pa da??m vair?kos deklar?cijas periodos, un, otrk?rt, k? ir nosak?ma ar nodokli apliekam? b?ze prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js nenoraksta.

87. Jaut?juma da?? par PVN iekas?šanu j?piekr?t N?derlandes un Portug?les vald?bas rakstveida apsv?rumos paustajai nost?jai, ka tikt?l, cikt?l pakalpojumu sniegšana, uz ko attiecas Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkts, piel?dzin?ma pakalpojumiem, kas sniegti par atl?dz?bu, PVN iekas?šanas tiesiskais regul?jums ir vien?ds. T? atbilstoši Sest?s direkt?vas 10. panta 2. punkta pirmajam teikumam darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, notiek un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad pakalpojumi ir sniegti (56). Gad?jum?, kad ražošanas l?dzek?os ietilpstoša prece da??ji tiek izmantota priv?t?m vajadz?b?m, PVN iekas?jams š?das izmantošanas br?d?. Attiec?b? uz prec?m (un pakalpojumiem), kas tiek izmantotas uzreiz, liekas sapr?t?gi uzskat?t, ka PVN maks?jams vienreiz, tas ir, atbilstoši nodok?a maks?t?ja deklar?cijai par attiec?go taks?cijas periodu, kuru saska?? ar Sest?s direkt?vas 22. panta 4. punktu ties?gas noteikt dal?bvalstīs. K? savos rakstveida apsv?rumos pamatoti ir nor?d?jusi Apvienot?s Karalistes vald?ba, š?dai pieejai ir t?da priekšroc?ba k? vienk?rš?ba, turkl?t t? var nodrošin?t vienl?dz?gu attieksmi pret gala pat?r?t?ju, kurš nevar sadal?t PVN summu period?, kas ir gar?ks nek? preces faktisk?s lietošanas laiks vai uzreiz lietojama pakalpojuma izmantošanas laiks.

88. T?pat k? ir apgalvojusi Apvienot?s Karalistes vald?ba, attiec?b? uz ražošanas l?dzek?os ietilpstošiem pakalpojumiem es uzskatu, ka nekas neliedz dal?bvalstij sadal?t v?l?ko PVN iekas?šanu vis? attiec?g? pakalpojuma amortiz?cijas period? vai, t?pat k? Tiesa atzinusi attiec?b? uz ražošanas l?dzek?os ietilpstoš?m prec?m, ?s?k? period?, kas atbilstu, piem?ram, Sest?s direkt?vas 20. pant? paredz?tajam periodam atskait?jumu piel?gošanai (57).

89. Visbeidzot attiecībā uz prejudiciālo jautājuma daļu par ar PVN apliekamās bāzes noteikšanu precīz un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs nenoraksta, jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktivas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu minētās direktivas 6. panta 2. punktā ietvertajiem darījumiem šo bāzi veido nodokļa maksātāja izmaksas, kas saistītas ar pakalpojumu sniegšanu. Šis jēdziens atbilst izdevumiem, kas ir saistīti ar pašu precī (58), bet ietver arī izdevumus par preču, bez kurām izmantošana privātā vajadzībā nebūtu iespējama, iegādi (59). Tomēr Tiesa ir nospriedusi, ka Sestā direktīva neietver norādes, kādas vajadzīgas vienveidīgai un precīzai tiesiskā regulējuma par attiecīgās izdevumu summas aprēķināšanu noteikšanai, un dalībvalstīm attiecībā uz šo tiesisko regulējumu ir noteikta diskrecionārā vara, ja vien tās nepārņem attiecīgās normas mērķi un vietu Sestās direktivas sistēmā (60).

90. Šajā sakarā no Nīderlandes valdības rakstveida atbildē izriet, ka Nīderlandes tiesiskajā regulējumā visi apstākļi, kas ņemami vērā, lai aprēķinātu ar nodokli apliekamo bāzi Sestās direktivas 6. panta 2. punktā ietvertajai pakalpojumu sniegšanai, nosakāmi pēc tādām pašām noteikumiem kā "parastai" pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību. Manuprāt, iesniedzējtiesas ziņā būtu pārbaudīt šo pamata prāvā pausto apgalvojumu un, ņemot vērā šo secinājumu iepriekšējā punktā minētos principus, izvērtēt, vai šāda pielīdzināšana tiklīdz, ciklīdz tā attiecas uz ar PVN apliekamās bāzes noteikšanu, atbilst nodokļu neitralitātes principam.

VI – Secinājums

91. ņemot vērā iepriekš minētos atbildē, es iesaku uz *Hoge Raad der Nederlanden* lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbildēt šādi:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktivas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 6. panta 2. punkta pirmā daļa jāinterpretē tādējādi, ka tā nav piemērojama tādai uzņēmuma aktīvos iekārtu ražošanas līdzekļu izmantošanai, kas ir saistīta ar nodokļa maksātāja darbību, kurā nav saimnieciska rakstura un kurā nav piemērojams pievienotās vērtības nodoklis, nodrošināšanai.

1 – Oriģinālvārda – franču.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – OV L 102, 18. lpp.

4 – Tiesas 2006. gada 12. janvāra spriedums apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c. (Krājums, I-483. lpp., 42. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

5 – 2005. gada 14. jūlija spriedums lietā C-434/03 (Krājums, I-7037. lpp.).

6 – Vispārīgi skat. Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmās direktivas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) 2. pantu, kura saturs pārņemts Padomes 2006. gada 28. novembra Direktivas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), ar kuru atcelta Direktīva 62/227, kā arī Sestā direktīva, 1. panta 2. punkts. Skat. arī 2007. gada 11. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-283/06 un C-312/06 *KÖGÁZ* u.c. (Krājums, I-8463. lpp., 29. punkts).

7 – Skat. Sestās direktivas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu. PVN vērtība aprēķināšana, neataujot PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, radītu kumulatīvu daudzpakāpju nodokļa sistēmu, un tieši tādā sistēmā novērstā bija viens no PVN kopējās sistēmas mērķiem, kā tas ir norādīts Direktivas 62/227 astotajā atbildē. Skat. arī 2006. gada 30. marta spriedumu lietā C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*

(Krājums, I?3039. lpp., 24. punkts).

8 – Skat. it ?paši 2005. gada 21. apr??a spriedumu liet? C?25/03 *HE* (Krājums, I?3123. lpp., 43. punkts).

9 – Skat. 1991. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?97/90 *Lennartz (Recueil, I?3795. lpp., 8. un 9. punkts)*, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *HE*, 43. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Uudenkaupungin kaupunki*, 24. punkts.

10 – Skat. 2008. gada 13. marta spriedumu liet? C?437/06 *Securenta* (Krājums, I?1597. lpp., 30. punkts). Šaj? sakar? skat. ar? 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C?72/05 *Wollny* (Krājums, I?8297. lpp., 20. punkts).

11 – Skat. ?ener?ladvok?ta Džeikobsa [*Jacobs*] secin?jumu 11. punktu liet?, kur? pasludin?ts iepriekš min?tais spriedums *Charles* un *Charles?Tijmens*.

12 – J?piebilst, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta otraj? da?? dal?bvalst?m dota iesp?ja atk?pties no pirm?s da?as norm?m ar nosac?jumu, ka š?da atk?pe neizraisa konkurences izkrop?ošanu. ?emot v?r? lietas apst?k?us, iesniedz?tijas l?mums neattiecas uz 6. panta 2. punkta otro da?u.

13 – Skat. it ?paši 1996. gada 26. septembra spriedumu liet? C?230/94 *Enkler (Recueil, I?4517. lpp., 35. punkts)*, 2005. gada 20. janv?ra spriedumu liet? C?412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck* (Krājums, I?743. lpp., 23. punkts), k? ar? 2008. gada 11. decembra spriedumu liet? C?371/07 *Danfoss* un *AstraZeneca* (Krājums, I?0000. lpp., 46. punkts).

14 – Šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Enkler*, 33. punkts, iepriekš min?to spriedumu liet? *Hotel Scandic Gåsabäck*, 23. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Danfoss* un *AstraZeneca*, 47. punkts.

15 – Skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Hotel Scandic Gåsabäck*, 23. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Danfoss* un *AstraZeneca*, 48. punkts.

16 – Šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Lennartz*, 26. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Charles* un *Charles?Tijmens*, 24. punkts.

17 – Šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Wollny*, 38. punkts, k? ar? ?ener?ladvok?ta Džeikobsa secin?jumu 74. punktu iepriekš min?taj? liet? *Charles* un *Charles?Tijmens*. To, k? darbojas min?t? ties?bu norma, pal?dz ilustr?t š?ds piem?rs. Pie?emam, ka nodok?a maks?t?js ieg?d?jies jaunu automaš?nu, kuras ekspluat?cijas ilgums var?tu b?t desmit gadu un kura paredz?ta gan profesion?l?m vajadz?b?m, gan priv?t?m vajadz?b?m. Automaš?nas neto cena ir EUR 10 000, un PVN likme ir 17,5 %. Pie?emam ar? to, ka pirmaj? gad? 40 % no automaš?nas izmantošanas paredz?ta uz??muma vajadz?b?m un atlikušie 60 % – priv?t?m vajadz?b?m. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punktu par meh?nismu tiek pie?auts uzreiz piln?b? atskait?t priekšnodokli? samaks?to PVN, tas ir, EUR 1750. V?l?k nodokli par automaš?nas izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m apr??ina, ieg?des cenu dalot ar desmit (atbilstoši automaš?nas amortiz?cijai) un rezult?tu reizinot ar automaš?nas priv?t?s izmantošanas ikgad?jo proporciju, kas skait?os atbilst $10\,000/10 = 1000 \times 17,5 \% \times 60 \%$, tas ir, v?l?k apr??in?tais nodok?a maks?jums par pirmo gadu ir EUR 105. Ja otraj? l?dz desmitaj? gad? automaš?nas izmantošana priv?t?m vajadz?b?m samazin?s l?dz 30 %, v?l?kais nodok?a apr??ins ir EUR 52,5 par katru no šiem gadiem. L?dz ar to PVN, kas iekas?jams par automaš?nas izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m vis? t?s ekspluat?cijas laikposm?, ir $105 + 52,5 \times 9 = \text{EUR } 577,5$. Ja šo summu at?em no priekšnodok?a atskait?juma, ieg?st neto atskait?juma summu EUR 1172,5. Ja

automaš?nas ieg?des br?d? maks?jam? priekšnodok?a summu sadal?tu, nodok?a maks?t?js var?tu atskait?t tik vien k? summas da?u, kas atbilst automaš?nas izmantojumam profesion?laj?m vajadz?b?m, tas ir, 40 % no maks?jam? PVN jeb EUR 700. Ja automaš?nas izmantojums profesion?laj?m vajadz?b?m ekspluat?cijas otraj? l?dz desmitaj? gad? pieaugtu l?dz 70 % (par t?du pašu da?u k? iepriekš?j? piem?r? samazin?j?s automaš?nas priv?tais izmantojums), pavisam automaš?nas izmantošana profesion?laj?m vajadz?b?m vis? automaš?nas ekspluat?cijas laikposm? paceltos l?dz vid?ji 67 % (tas atbilst PVN neto atskait?jumam EUR 1172,5 apm?r?), bet priekšnodok?a atskait?jums b?tu maz?ks nek? š?da izmantošana. Lai atspogu?otu preces patieso izmantošanu, var?tu tom?r veikt PVN piel?gošanu. T?tad j?konstat?, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkt? paredz?t?s metodes piem?rošana nodok?a maks?t?jam rada naudas l?dzek?u izmantošanas priekšroc?bu, jo nodok?a maks?t?js var uzreiz un piln?b? atskait?t PVN priekšnodokli, lai gan nodok?a v?l?kais apr??ins tiktu veikts pa da??m vis? automaš?nas ekspluat?cijas laikposm?.

18 – Saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta otro da?u min?to PVN da?u nosaka saska?? ar š?s direkt?vas 19. pantu.

19 – Min?t? sprieduma 33., 35. un 37. punkts.

20 – J?atg?dina, pirmk?rt, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkt? nodok?a maks?t?ja j?dziens defin?ts plaši un, otrk?rt, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm? da?a attiecas ar? uz preces vai pakalpojuma izmantošanu nodok?a maks?t?ja person?la vajadz?b?m; abi šie apsv?rumi ir v?rsti par labu idejai, saska?? ar kuru otr? min?t? ties?bu norma, pret?ji tam ko savos rakstveida apsv?rumos apgalvo N?derlandes vald?ba, bet ko t?, pamatojoties uz Tiesas uzdotajiem jaut?jumiem, tiesas s?d? pamatoti izlaboja, ir piem?rojama ar? nodok?a maks?t?jiem, kas ir juridiskas personas. Visbeidzot, nodok?u neitralit?tes princips tostarp b?tu pret to, ka uz??mumi, kas veic vien?das darb?bas, sa?emtu atš?ir?gu attieksmi PVN ietur?šanas jom?; šaj? sakar? skat. p?c analo?ijas 1999. gada 7. septembra spriedumu liet? C?216/97 *Gregg* (*Recueil*, I?4947. lpp., 20. punkts).

21 – 30. punkts.

22 – Turpat, 31. punkts.

23 – 1993. gada 25. maija spriedums liet? C?193/91 *Mohsche* (*Recueil*, I?2615. lpp., 13. un 14. punkts), k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Enkler*, 34. punkts.

24 – Skat. 1995. gada 4. oktobra spriedumu liet? C?291/92 *Armbrecht* (*Recueil*, I?2775. lpp., 17. un 18. punkts), k? ar? 2001. gada 8. marta spriedumu liet? C?415/98 *Bakcsi* (*Recueil*, I?1831. lpp., 24. punkts).

25 – Spriedums liet? *Bakcsi*, 27. punkts.

26 – Faktiski, ja ražošanas l?dzek?us uzskat?tu par t?diem, kas tikai da??ji ir iek?auti uz??muma akt?vos, prejudici?los jaut?jumus nemaz nevajadz?tu uzdot, jo saska?? ar judikat?ru uz??mums darbojas k? nodok?a maks?t?js tikai tikt?l, cik?l prece tiek izmantota profesion?liem nol?kiem (skat. tostarp iepriekš min?to spriedumu liet? *HE*, 46. un 47. punkts). L?dz ar to par ražošanas l?dzek?u ieg?di samaks?t? PVN priekšnodok?a atskait?šana b?tu iesp?jama tikai tad, ja š? prece tiktu izmantota profesion?liem nol?kiem.

27 – Skat. 1989. gada 27. j?nija spriedumu liet? 50/88 *Kühne* (*Recueil*, 1925. lpp., 8. punkts), iepriekš min?to spriedumu liet? *Mohsche*, 8. punkts; 1997. gada 16. oktobra spriedumu liet? C?258/95 *Fillibeck* (*Recueil*, I?5577. lpp., 25. punkts), 2003. gada 11. septembra spriedumu liet?

C?155/01 *Cookies World* (*Recueil*, l?8785. lpp., 56. punkts), un iepriekš min?to spriedumu liet? *Wollny*, 31. punkts (izc?lums sl?prakt? mans). Skat. ar? ?ener?ladvok?tes Šarpstones [*Sharpston*] secin?jumu 42. punktu liet?, kur? pasludin?ts iepriekš min?tais spriedums *Danfoss* un *AstraZeneca*. T?pat attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as b) apakšpunktu skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Fillibeck*, 25. punkts.

28 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Securenta*, 33. punkts.

29 – Turpat, 36. un 37. punkts.

30 – Saska?? ar judikat?ru Tiesai ir pien?kums sniegt valsts tiesai visus tos Kopien? ties?bu interpret?cijas elementus, kas tai var b?t noder?gi, izspriežot izskat?mo lietu, neatkar?gi no t?, vai š? tiesa savu jaut?jumu formul?jum? uz tiem pamatojusies; attiec?b? uz Sest?s direkt?vas piem?rošanu skat. 2005. gada 12. maija spriedumu liet? C?452/03 *RAL* (*Channel Islands*) u.c. (Kr?jums, l?3947. lpp., 25. punkts).

31 – Iepriekš min?tie secin?jumi liet?, kur? pasludin?ts spriedums *Danfoss* un *AstraZeneca*, 38. punkts.

32 – Skat. p?c analo?ijas 1998. gada 7. maija spriedumu liet? C?390/96 *Lease Plan* (*Recueil*, l?2553. lpp., 28. punkts), kur? Tiesa noraid?ja, ka past?v?tu “drošs, vienk?ršs un praktisks, Sest?s direkt?vas formul?jumam atbilstošs” krit?rijs, p?c kura var?tu noteikt stabilas iest?des past?v?šanu.

33 – Šaj? sakar? skat. ar? iepriekš min?to ?ener?ladvok?ta secin?jumu 59. punktu liet? *Charles* un *Charles?Tijmens*.

34 – Skat. tostarp iepriekš min?to spriedumu liet? *HE*, 46. punkts, iepriekš min?to spriedumu liet? *Charles* un *Charles?Tijmens*, 23. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Wollny*, 21. punkts.

35 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Charles* un *Charles?Tijmens*, 24. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Wollny*, 22. punkts.

36 – Šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Wollny*, 23. un 24. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra.

37 – 1977. gada 1. febru?ra spriedums liet? 51/76 (*Recueil*, 113. lpp.).

38 – OV 1967, 71, 1303. lpp.

39 – Skat. min?t? sprieduma 12. punktu.

40 – 2005. gada 15. decembra spriedums liet? C?63/04 *Centralan Property* (Kr?jums, l?11087. lpp., 55. punkts).

41 – Skat. Sest?s direkt?vas 20. panta 4. punktu. Šaj? sakar? skat. 2008. gada 6. marta spriedumu liet? C?98/07 *Nordania Finans* un *BG Factoring* (Kr?jums, l?1281. lpp., 32. punkts).

42 – Šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Uudenkaupungin kaupunki*, 30.–34. punkts.

43 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Wollny*, 35.–37. punkts.

- 44 – Šaj? sakar? skat. ?ener?ladvok?ta Lež? [*Léger*] secin?jumu 70. punktu liet?, kur? pasludin?ts iepriekš min?tais spriedums *Wollny*.
- 45 – Šaj? sakar? skat. iepriekš min?to ?ener?ladvok?ta secin?jumu 61. punktu liet? *Charles* un *Charles?Tijmens*.
- 46 – Šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Enkler*, 36. un 37. punkts.
- 47 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Wollny*, 37. un 53. punkts.
- 48 – Skat. p?c analo?ijas 2001. gada 17. maija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?322/99 un C?323/99 *Fischer* un *Brandenstein* (*Recueil*, I?4049. lpp., 67. punkts), kas attiecas uz Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkta interpret?ciju, par atl?dz?bu veiktai pieg?dei, piel?dzinot uz??mumu? ieguld?to pre?u izmantošanu sav?m priv?taj?m vajadz?b?m vai ar uz??mumu nesaist?tiem nol?kiem, ja PVN attiec?gaj?m prec?m vai to sast?vda??m bijis piln?gi vai da??ji atskait?ms.
- 49 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Kühne*, 13. punkts.
- 50 – Atbilstoši šo secin?jumu 17. zemsp?tras piez?m? aprakst?tajai metodei. Apvienot?s Karalistes vald?ba k? piem?ru min 2000. gad? ieg?d?tu jahtu (ražošanas l?dzekli), kas galvenok?rt paredz?ta iznom?šanai, bet 20 % laika gad? paredz?ta ar? priv?tai izmantošanai, un nodok?a maks?t?js tai 2001. gad? atjauno kr?su (tai j?turas piecpadsmit gadus, tas ir, l?dz 2016. gadam), 2002. gad? atjauno koka tilti?u (tam j?kalpo desmit gadus, tas ir, l?dz 2012. gadam), 2003. gad? atjauno enkuru (tam j?kalpo asto?us gadus, tas ir, l?dz 2011. gadam) utt. Š?d? gad?jum? nodok?a maks?t?jam katru gadu b?tu katras min?t?s preces izmaksas j?dala ar to paredz?to ekspluat?cijas ilgumu un ieg?tais lielums j?reizina ar skaitli, kas ieg?ts no attiec?g?s valsts PVN likmes un laika da?as, kur? attiec?gaj? gad? prece izmantota priv?t?m vajadz?b?m.
- 51 – Komisija savos apsv?rumos sal?dzina, pirmk?rt, to, k? uz??mums piln?b? ieg?d?jas sav? ?pašum? automaš?nas, kas tiek da??ji izmantotas ar? nodok?a maks?t?ja priv?taj?m vajadz?b?m un kam var?tu piem?rot Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunktu, un, otrk?rt, to, k? šis pats uz??mums automaš?nas, kas tiek da??ji izmantotas ar? nodok?a maks?t?ja priv?taj?m vajadz?b?m, ieg?d?jas aizdevuma nomas (l?zinga) k?rt?b?.
- 52 – Skat. ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Mohsche*, 14. punkts. Tas t?tad neattiecas uz pakalpojumiem ražošanas l?dzek?a, piem?ram, ?kas, ieg?dei vai b?vniec?bai, kas izmantoti pirms t? vai vienlaikus ar to; šaj? sakar? skat. 2003. gada 8. maija spriedumu liet? C?269/00 *Seeling* (*Recueil*, I?4101. lpp., 43. punkts) un iepriekš min?to spriedumu liet? *Wollny*, 24. punkts, saska?? ar kuru: “[...] nodok?a maks?t?js, kas izv?las nodot visu ?ku savam uz??mumam un izmanto š?s ?kas da?u person?g?m vajadz?b?m, ir, no vienas puses, ties?gs atskait?t PVN, kas k? priekšnodoklis ir samaks?ts par vis?m š?s ?kas celtniec?bas izmaks?m, un, no otras puses, tam ir atbilstošs pien?kums maks?t PVN par izdevumu, kas ir veikti š?s izmantošanas izpildei, summu” (mans izc?lums sl?prakst?). Skat. ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Wollny*, 27. un 50. punkts.
- 53 – Šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Hotel Scandic Gåsabäck*, 23. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Danfoss* un *AstraZeneca*, 48. punkts, saska?? ar kuru “Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts liedz atbr?vot nodok?u maks?t?ju vai t? person?la locek?us no nodok?a nomaksas par *nodok?u maks?t?ja* sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem priv?tpersonai b?tu j?maks? PVN” (mans izc?lums sl?prakst?). Skat. ar? ?ener?ladvok?ta Džeikobsa secin?jumu 22. punktu liet?, kur? pasludin?ts iepriekš min?tais spriedums *Mohsche*.

54 – Skat. iepriekš minēto spriedumu liet? *Securenta*, 33. punkts.

55 – Šaj? sakar? skat. iepriekš minēto spriedumu liet? *Securenta*, 35. un 36. punkts.

56 – J??em v??r?, ka minēt?s direkt?vas 10. panta 2. punkta trešaj? teikum? paredz?ts, ka dal?bvalstis var noteikt, ka noteiktos gad?jumos uzskat?ms, ka pakalpojumi, kas sniegti ilgstoši k?d? laikposm?, sniegti, v?l?kais beidzoties laikposmam viena gada garum?. Š?da iesp?ja, uz kuru savos rakstveida apsv?rumos nor?d?jusi ar? N?derlandes vald?ba, minot pakalpojumu sniegšanu, uz ko attiecoties Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkts, Sestaj? direkt?v? iek?auta, tikai pie?emot Padomes 2000. gada 17. oktobra direkt?vu 2000/65/EK, ar kuru tiek groz?ta Direkt?va 77/388/EEK (OV L 269, 44. lpp.), kuras noteikumi dal?bvalst?m j?ievieš l?dz 2001. gada 31. decembrim. T?tad Sest?s direkt?vas 10. panta 2. punkta trešais teikums p?c *ratione temporis* nav piem?rojams pamata pr?vas faktiem, kas, k? jau nor?d?ts, attiecas tikai uz *VNL TO* nodok?u maks?jumiem par 2000. gadu.

57 – Šaj? sakar? skat. iepriekš minēto spriedumu liet? *Wollny*, 42. un 48. punkts.

58 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Enkler* (36. punkts) un iepriekš min?tais spriedums liet? *Wollny*, 27. punkts.

59 – Šaj? sakar? skat. iepriekš minēto spriedumu liet? *Wollny*, 27. punkts.

60 – Turpat, 28. punkts.