

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2012. gada 1. martā (1)

Lieta C-334/10

X

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Pievienotās vārtības nodoklis – Sestā direktīva – Priekšnodokļa atskaitošana – Uzņēmuma iekas pārbaude, lai tās daļas slāpīgi izmantotu privāti – Nodokļa noteikšana privātai lietošanai

I – Ievads

1. Plašajā judikatūrā par priekšnodokļa atskaitošanu kopējā pievienotās vārtības nodokļa sistēmā jau agri ir izveidojusies paša joma ar savu izsmeoto judikatūru, kas nodarbojas tikai ar priekšnodokļa atskaitošanu ražošanas līdzekļu iegādes gadījumā, kas tiek izmantotas gan nodokļu maksātāja uzņēmējdarbībā, gan privātiem mērķiem (2). Tas attiecas pirmām kārtām uz ķīm un personiskajām automašīnām, ko nodokļu maksātājs gadiem ilgi izmanto gan uzņēmējdarbībā, gan privātā vajadzībā. Uzliekot nodokli uzņēmējdarbībā radītajai pievienotajai vārtībai, nozīme ir tikai izmantošanai uzņēmējdarbībā un tādēļ iepriekšējā nodokļu nasta šīm lietām ir jāneitralizē tikai šajā ziņā. Bet šī vienkāršā principa nodokļu tehniskā un praktiskā ieviešana rada dažas grūtības.

2. Šajā ziņā ir skaidras tiesības atskaitīt priekšnodokli attiecībā uz ķīm, kas jau saskatīti ir bēvēta gan uzņēmējdarbības, gan arī privātā vajadzībā. Nodokļu maksātājam šeit ir iespēja vispirms izmantot pilnu nodokļa atskaitījumu par ķīm bēvniecību, bet kompensācijai sekojošajā laikposmā ir jāmaksā nodoklis par ķīm lietošanu privātā vajadzībā (3). Rezultātā tādējādi, paejot laikam, saskatītais priekšnodokļa atskaitījums tiek daļēji atkal koriģēts.

3. Bet kā tas ir – un šis jautājums ir uzdots šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu – attiecībā uz priekšnodokļa atskaitošanu ķīm, kas saskatīti izmantoti tikai uzņēmējdarbībā, vāļķīm pārbaudes gadījumā, lai to izmantotu daļēji un kaut vai tikai pagaidām kā privātu dzīvokli?

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4. Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (4), redakcijā, kas piemērojama 2000. gadā (5) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. pantā “Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma”, fragmentāri, ir regulēta šādi:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai samaksāts valsts teritorijā par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs,

[..].”

5. Nodokļu maksātāja darījumiem tiek regulāri uzlikts nodoklis atbilstoši Sestās direktīvas 2. pantam, kas, fragmentāri, nosaka:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

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

[..].”

6. Sestās direktīvas 6. panta 2. punktā Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā noteiktais pienākums maksāt nodokli ir paplašināts šādi:

“2. Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

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

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

[..].”

7. Sestās direktīvas VIII sadaļa “Summa, kurai uzliek nodokli” ietver 11. pantu, kurā ir paredzēts:

“A. Valsts teritorijā.

1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

[..]

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

[..].”

B – *N?derlandes ties?bas*

8. Saskaņ� ar iesniedzējtiesas paskaidrojumiem *Wet op de omzetbelasting 1968* (1968. gada likums par apgrozējuma nodokli) 15. pantē uzēēmjam ir nodrošinētas tiesēbas uz priekšnodokēa atskaitēšanu par pakalpojumiem, kas tiek veikti uzēēmuma mēēriem.

III – Lietas fakti un prejudici?lie jaut?jumi

9. Pamata tiesvedība ir apstrīdama lēmuma par 2000. gada apgrozījuma nodokļa vāliķu piedziņu likumā.

10. Nodok?u maks?t?ja ir atv?rta komercsabiedr?ba, kas nav juridiska persona, bet kas tom?r k? t?da ir pras?t?ja pamata liet?. 2000. gad? t? nodarboj?s ar auto laku vairumtirdzniec?bu. Sabiedr?bas vien?gie dal?bnieki ir laul?ts p?ris.

11. Laul?tais p?ris 1999. gad? ieg?d?j?s noliktavas ?ku un lietoja to vairumtirdzniec?bai. 2000. gada s?kum? abi sabiedr?bas dal?bnieki un vi?u b?rni noliktavas ?kas b?ni?u da?u p?rb?v?ja par pagaidu dz?vokli. Šim m?r?im tika ieb?v?ti divi jumta logi, priekšnams, vannas istaba un tualete. Par šiem b?vdarbiem tika apr??in?ts pievienot?s v?rt?bas nodoklis.

12. Š?di p?rb?v?tie b?ni?i 23 m?nešus tika izmantoti k? dz?voklis. P?c tam tas tika sagatavots izmantošanai uz??m?jdarb?b? un tika izmantots k? birojs un m?c?bu telpa.

13. Nodok?u maks?ja piln?b? atskait?ja pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas tika samaks?ts par šiem b?ni?u izb?v?šanas darbiem. N?derlandes nodok?u administr?cija tom?r atteica atskait?šanu, cikt?l darbi attiec?s uz jumta logiem un priekšnamu, jo tikai vannas istabas un tualetes ieb?v?šana esot kalpojusi ar? uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m.

14. Šis l?mums tika apstiprin?ts pirm?s instances ties? ar pamatojumu, ka jumta logu un priekšnama ieb?ve ir notikusi tikai t?d??, lai taj? var?tu dz?vot abi sabiedr?bas dal?bnieki.

15. Nodok?u maks?t?ja pret to v?rs?s ar savu kas?cijas s?dz?bu *Hoge Raad der Nederlanden*, kas Tiesai uzdod š?dus jaut?jumus prejudici?la nol?muma sniegšanai:

“Vai nodok?u maks?t?jam, kurš da?u no t? uz??mumam pieder?ša rā?ošanas l?dzek?a ?slaic?gi izmanto pats sav?m vajadz?b?m – saska?? ar Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) un b) apakšpunktu, 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu, k? ar? 17. panta 2. punktu –, ir ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu par izdevumiem attiec?b? uz ilgtermi?a p?rveidojumiem, kas tika veikti vien?gi priv?tai lietošanai? Vai, atbildot uz šo jaut?jumu, ir noz?me tam, ka, ieg?d?joties rā?ošanas l?dzekli, nodok?u maks?t?jam ir ticis apr??in?ts pievienot?s v?rt?bas nodoklis, kuru vi?š ir atskait?jis? ”

16. N?derlandes vald?ba un Eiropas Komisija tiesved?b? Ties? iesniedza rakstiskus atsp?rumus. Tiesas s?de nav notikusi.

IV – Juridiskais v?rt?jums

17. Abi prejudici?lie jaut?jumi, ko es turpm?k apl?košu kop?, attiecas uz ties?bu atskait?t priekšnodokli past?v?šanu iesniedz?ities? nor?d?tajos ?pašajos apst?k?os.

18. Ties?bu atskait?t priekšnodokli nosac?jumi šaj? gad?jum? izriet no Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta. Saska?? ar to nodok?u maks?t?jam, no vienas puses, ir j?b?t sa??mušam pakalpojumu no cita nodok?u maks?t?ja, par ko tas maks? pievienot?s v?rt?bas nodokli

(ien?košie dar?jumi). No otras puses, šiem ien?košajiem dar?jumiem ir j?tieks izlietotiem vi?a ar nodokli aplikto dar?jumu (izejošo dar?jumu) vajadz?b?m.

19. Ien?košie dar?jumi, attiec?b? uz kuriem šaj? gad?jum? tiek apstr?d?tas ties?bas atskait?t priekšnodokli, ir tikai pakalpojumi, kas ir sa?emti b?ni?u izb?vei, lai ier?kotu divus jumta logus un priekšnamu (turpm?k tekst? – “p?rb?ve”).

20. Prejudici?lo jaut?jumu priekšmets turpretim nav ties?bas atskait?t priekšnodokli attiec?b? uz jau past?vošas ?kas ieg?di, kur? tika veikta p?rb?ve. Š?s ?kas ieg?des aplikšanai ar pievienot?s v?rt?bas nodokli – otr? prejudici?l? jaut?juma ietvaros – ir noz?me tikai tikt?l, cikt?l t? var?tu ietekm?t priekšnodok?a atskait?šanu attiec?b? uz p?rb?vi.

21. Lai past?v?tu ties?bas atskait?t priekšnodokli, š? p?rb?ve atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punktam bija j?izmanto ar nodokli apliekamiem izejošiem dar?jumiem. T? k? p?rb?ve s?kotn?ji tika veikta priv?tai lietošanai, bet v?l?k tam sekoja izmantošana uz??m?jdarb?b?, izmantojot b?ni?us k? biroju un m?c?bu telpu, papildus ir j??em v?r? judikat?ra par priekšnodok?a atskait?šanu da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum?, uz ko pamatoti ir nor?d?juši visi lietas dal?bnieki.

22. Jaun?ko judikat?ru, kuras nosac?jumi priekšnodok?a atskait?šanai tieši neizriet no direkt?vas noteikumiem, es vispirms aprakst?šu (A da?a) un p?c tam izp?t?šu, vai to var piem?rot šaj? liet? (B da?a).

A – Judikat?ra par priekšnodok?a atskait?šanu da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum?

1) Ražošanas l?dzek?u klasifik?cija

23. Saska?? ar past?v?go judikat?ru – kuras p?d?jais piem?rs ir spriedums liet? *Lennartz* (6) – nodok?u maks?t?jam, ja ražošanas l?dzeklis tiek lietots gan uz??m?jdarb?b?, gan priv?t?m vajadz?b?m, attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodokli ir izv?le šo lietu piln? apm?r? klasific?t k? uz??muma ?pašumu, to piln? apm?r? atst?t priv?t?pašum?, ar ko t? piln?b? tiek iz?emta no pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošanas sist?mas, vai iek?aut to sav? uz??mum? tikai t?d? apjom?, k?d? t? faktiski tiek lietota uz??m?jdarb?bai (7).

24. Ja tas izš?iras par ražošanas l?dzek?a piln?gu iek?aušanu uz??mum?, tad, ieg?d?joties lietu, maks?jamais priekšnodoklis princip? ir piln?b? un nekav?joties atskait?ms (8).

25. Tas attiecas ne tikai uz priekšnodokli, kas ir j?maks? gatavas lietas pirkšanas br?d?, bet ar? – kas attiecas it ?paši uz ?k?m – uz priekšnodokli, kas ir j?maks? lietas izgatavošanas gait? (9), piem?ram, par b?vmateri?lu ieg?di vai par b?vniec?bas pakalpojumu izmantošanu. Šaj? gad?jum? lietas klasifik?cijas un lietošanas jaut?jumi oblig?ti attiecas uz izgatavoto lietu un nevis uz izgatavošanai izmantotajiem pakalpojumiem.

2) Lietošana ar nodokli apliktiem dar?jumiem

26. Sekas jaukti lietotas lietas piln?gai iek?aušanai uz??muma akt?vos ir t?das, ka lietas lietošana tiek aplikta ar nodokli tikt?l, cikt?l t? notiek priv?t?m vajadz?b?m, atbilstoši Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunktam, saist?b? ar 2. panta 1. punktu (10). T?d?j?di j?nov?rš tas, ka nodok?u maks?t?jam sal?dzin?jum? ar gala pat?r?t?ju b?tu nepamatota priekšroc?ba (11) un nodok?u maks?t?ja priv?tajam gala pat?ri?am netiktu uzlikts nodoklis (12).

27. Š?d? kontekst? lietas izmantošana priv?t?m vajadz?b?m ir ar nodokli aplikts izejošais dar?jums Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn? (13). L?dz ar to saska??

ar šo tiesību normu priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai ir izpildīti ar attiecību uz ražošanas līdzekļa privāti lietoto daļu. Turpretim, ja privāts lietošanas aplikšana ar nodokļiem nav iespējama, neraugoties uz ražošanas līdzekļa pilnīgu iekārtu aktīvu, šajā ziņā nevar tikt atskaitīts priekšnodoklis. Šāda situācija var rasties, ja ir izpildīts Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta faktiskais satvars (14).

28. Turklāt judikatūra par priekšnodokļa atskaitīšanu daļēji privāti lietotu ražošanas līdzekļu gadījumā pēc sprieduma lietā *Puffer* nav piemērojama ar to, ja ražošanas līdzeklis gan daļēji tiek lietots privātm un daļēji uzņēmējdarbības vajadzībām, bet nodokļu maksātājs ražošanas līdzekli uzņēmējdarbības jomā lieto tikai izejošiem darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa (15). Šādā gadījumā lieta gan tiek lietota jaukti, taču uzņēmējdarbības jomā nav ar nodokli apliekamu darījumu. No tā izriet, ka saskaņā ar judikatūru lietas lietošana uzņēmējdarbībā – vismaz daļēji – ir jāapliek ar nodokli, lai vispār varētu rasties tiesības atskaitīt priekšnodokli par jaukti lietotu ražošanas līdzekli.

29. Tādējādi rezultātā, lai novērtētu priekšnodokļa atskaitīšanu attiecībā uz daļēji privāti lietotu ražošanas līdzekļa iegādi vai izgatavošanu, ir jāpārbauda tās gan lietošanas uzņēmējdarbībā, gan ar privāts lietošanas aplikšana ar nodokli.

3) Jāga un mēris

30. Tiesa aprakstīto judikatūru ir vairākkārt principiāli apšaubījusi, bet atkārtoti pēc pamatīgas pārbaudes apstiprinājusi (16).

31. Pamats tam, lai nodokļu maksātājam gadījumā, ja ražošanas līdzeklis tiek lietots jaukti, būtu lietu pilnībā iekārt uzņēmuma aktīvu un līdz ar to pamatā piešķirtu tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli, neraugoties uz tās daļēji privātu lietošanu, ir tas, lai tam būtu iespējams vākt mainīt lietošanu, palielinot uzņēmējdarbībā lietoto daļu, tam neradot nelabvēlīgas sekas nodokļu ziņā (17).

32. Proti, ja ražošanas līdzekļa jauktas lietošanas gadījumā nodokļu maksātājam būtu iespēja lietu vienīgi daļēji iekārt [uzņēmuma aktīvu] apjomā, kādā tā tiek lietota uzņēmējdarbībā, priekšnodokļa atskaitīšana par privāti lietoto daļu būtu pilnībā izslēgta. Lietas privāti lietotā daļa tad paliktu privātpašumā. Privātpašumā iekārtas lietas daļas vākt lietošana uzņēmējdarbībā vākt vairs nevar radīt tiesības atskaitīt priekšnodokli. Sestajā direktīvā nav paredzēts mehānisms, kas sniegtu šādas tiesības (18).

33. Šobrīd Savienības likumdevējs ir atrisinājis šo problēmu ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/ES, ar ko groza vairākus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (19), tomēr tikai attiecībā uz vāktiem laikposmiem nekā tas, uz ko attiecas pamata tiesvedība (20). Atbilstoši šobrīd spēkā esošajai Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (21) pievienotajam 168.a pantam jaukti lietotu zemes gabalu gadījumā – un daļēbvalstī papildus ar attiecībā uz citām lietām – tiek nodrošinātas tikai daļējas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šā atskaitīšanas tiesību daļēji izslēgšana tomēr tagad tiek saistīta ar iespēju piešķirt tiesības, ja lietošanas daļa tiek mainīta vākt.

B – Judikatūras piemērošana šajā lietā

34. Tādējādi ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājam pamata tiesvedības apstākļos saskaņā ar aprakstīto judikatūru ir atļauts pilnībā atskaitīt priekšnodokli par pārdevi attiecībā uz daļēji privāti lietotiem ražošanas līdzekļiem.

35. K? Komisija ir pareizi paskaidrojusi, par to neb?tu šaubu, ja p?rb?ve b?tu notikusi pirms ?kas ieg?des. Ieg?d?joties ?ku, ko var lietot da??ji k? noliktavu un da??ji k? dz?vokli, nodok?u maks?t?jam b?tu ties?bas ?ku piln?b? iek?aut uz??muma akt?vos, t?d?j?di tam tiktu pieš?irtas ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli, bet dz?vok?a lietošana priv?t?m vajadz?b?m v?l?k tiktu aplikta ar nodokli.

36. Tas pats attiektos uz gad?jumu, kad nodok?u maks?t?js pats uzb?v?tu ?ku un jau no s?kuma b?tu paredz?jis ?kas da?u dz?vošanai.

37. Š?dos apst?k?os ir j?noskaidro jaut?jums, vai tikai t?d??, ka p?rb?ve ir notikusi v?l?k, ties?bas atskait?t priekšnodokli ir j?v?rt? atš?ir?gi. Šaj? zi??, pirmk?rt, ir j?konstat?, vai nodok?u maks?t?jam tiek pieš?irtas ties?bas ražošanas l?dzekli piln?b? iek?aut uz??muma ?pašum?, iev?rojot p?rb?vi (par to 1) sada??). Otrk?rt, ir j?izp?ta nodok?a uzlikšana gan ražošanas l?dzek?a lietošanai uz??m?jdarb?b?, gan priv?tai lietošanai (par to 2) sada??).

1) Ražošanas l?dzek?a iek?aušana uz??muma akt?vos

38. K? ir jau pier?d?ts, ties?bas atskait?t priekšnodokli pakalpojumu ražošanas l?dzek?a izgatavošanas gad?jum? ir atkar?gas no t?, vai izgatavotais ražošanas l?dzeklis ir iek?auts uz??muma ?pašum? (22). Attiec?b? uz izgatavoto ražošanas l?dzekli ir j?b?t ties?b?m piln? apm?r? iek?aut to uz??muma ?pašum?. Tikai tad past?v ties?bas atskait?t pilnu priekšnodokli par pakalpojumiem t? izgatavošanai.

39. T? k? šaj? liet? ir runa par jau past?vošas ?kas p?rb?vi, vispirms ir j?noskaidro, kas šaj? zi?? ir j?uzskata par izgatavotu ražošanas l?dzekli (par to a) un b) ieda??), pirms var tikt p?rbaud?tas ties?bas uz piln?gu iek?aušanu uz??muma akt?vos (par to c) ieda??).

a) P?rb?ves apl?košana vienoti vai pa da??m

40. Šaj? liet? ir iesp?jami divi viedok?i: p?rb?vi var uzskat?t par – v?l?k?m – ?kas ražošanas izmaks?m vai par atseviš?a ražošanas l?dzek?a ražošanas izmaks?m.

41. Ja p?rb?vi uzskata par visas ?kas ražošanas izmaksu da?u, tad attiec?b? uz to ties?bas atskait?t priekšnodokli b?tu atkar?gas no ?kas, kura ir p?rb?v?ta, klasifik?cijas. Ja ?ka bija piln?b? iek?auta uz??muma akt?vos, tad attiec?b? uz p?rb?vi princip? past?v?tu ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli.

42. Š?dos apst?k?os s?kotn?ji neb?tu noz?mes tam, ka p?rb?ve bija vajadz?ga, lai izb?v?tu tikai priv?t?m vajadz?b?m lietojamu dz?vokli. Ja nodok?u maks?t?js sa?em daudzas lietas un pakalpojumus, lai izgatavotu ?ku, attiec?b? uz priekšnodok?a atskait?šanu atbilstoši judikat?rai ar?, atskaitot priekšnodokli da??ji priv?ti lietotiem ražošanas l?dzek?iem, netiek atseviš?i izv?rt?ts katrs ien?košais dar?jums (23).

43. Nodok?u maks?t?js paša uzb?v?to ?ku var dr?z?k iek?aut uz??muma akt?vos kopum?. T? rezult?t? vi?am princip? ir ties?bas atskait?t visu priekšnodokli par visiem ien?košajiem dar?jumiem, kas noder?ja ?kas b?v?šanai. Tas ir sp?k?, neraugoties uz to, ka regul?ri ir iesp?jams identific?t atseviš?us ien?košos dar?jumus – k?, piem?ram, loga pieg?de, kas tiek ieb?v?ts priv?t?m vajadz?b?m lietotaj? da?? –, kas ir vajadz?gi lietošanai tikai priv?t?m vajadz?b?m.

44. Ar? iesniedz?jtiesas cit?t? judikat?ra liet? *Bakcsi* tieši neliecina pret kop?ju pieeju v?l?kai p?rb?vei un s?kotn?j?m ražošanas izmaks?m. Šaj? liet? Tiesa gan konstat?ja, ka ražošanas l?dzek?u klasific?šanai nav noz?mes jaut?jum?, vai attiec?b? uz ien?košo dar?jumu past?v

ties?bas atskait?t priekšnodokli par š? ražošanas l?dzek?a lietošanu un apkopi (24). Saska?? ar to ties?bas atskait?t priekšnodokli par ien?košo dar?jumu, kas vajadz?gs, piem?ram, ?kas lietošanai un apkopei, ir j?v?rt? atkar?b? no t?, vai š? ?ka ir iek?auta uz??muma akt?vos.

45. Ta?u pati iesniedz?jtiesa ir jau nor?d?jusi, ka izdevumi p?rb?vei šaj? gad?jum? nav lietošanas vai uztur?šanas izdevumi (25). Ar? es uzskatu, ka š? p?rb?ve nav ien?košais dar?jums, kas nodrošina ?kas lietošanu vai uztur?šanu ekspluat?cij?, bet gan attiecas uz pašu ?ku, mainot t?s formu un lietošanas iesp?jas. L?dz ar to spriedums liet? *Bakcsi* šeit nav piem?rojams.

46. Tom?r no š?s judikat?ras izriet princips, ka uz??mum? ien?koša dar?juma klasifik?cija princip? ir j?apl?ko atseviš?i katram ien?košajam dar?jumam.

47. Šis viedoklis atbilst ar? past?v?gajai judikat?rai izejošo dar?jumu aplikšanas ar nodokli jom?. Saska?? ar to no Sest?s direkt?vas 2. panta izriet, ka ikviena pre?u pieg?de vai pakalpojuma sniegšana parasti ir j?uzskata par atseviš?u, patst?v?gu sniegumu (26).

48. Turpin?jum? ir j??em v?r? judikat?ra, saska?? ar kuru tikai tas, kurš, sa?emot ien?košo dar?jumu, r?kojas k? nodok?u maks?t?js, var b?t ties?gs atskait?t priekšnodokli (27). Bet tas, kurš k?du lietu ieg?d?jas tikai personisk?m vajadz?b?m, r?kojas k? priv?tpersona un nevis k? nodok?u maks?t?js Sest?s direkt?vas izpratn? (28).

49. Bet, ja priekšnodok?a atskait?šanu par noteiktu v?l?ku p?rb?vi padara atkar?gu no ?kas klasifik?cijas, tas b?tu j?pie?auj ar? v?l?kas p?rb?ves gad?jum?, kas ilgstoši tika izmantota tikai priv?t?m vajadz?b?m. L?dz ar to tas, manupr?t, vairs neatbilstu min?tajai judikat?rai. Piln?b? un ilgstoši priv?ti lietots ien?košais dar?jums nevar tikt uzskat?ts par nodok?u maks?t?ja r?c?bu. Pret?j? gad?jum? pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?m? vair?k neb?tu iesp?jama nepieciešam? noš?iršana starp personas r?c?bu k? nodok?u maks?t?jam un k? priv?tpersonai.

50. Turkl?t vienotas ?kas un v?l?kas p?rb?ves apl?košanas pievienot?s v?rt?bas viedok?a aspekt? sekas neb?tu savienojamas ar? ar nodok?u neitralit?tes principu. Atbilstoši šim principam nodok?u maks?t?jam ir j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis tikai tad, ja pievienot?s v?rt?bas nodoklis attiecas uz prec?m vai pakalpojumiem, ko š? persona izmanto priv?tam pat?ri?am, nevis profesion?lai darb?bai, kurai piem?ro nodokli (29).

51. Bet ?kas un v?l?ku p?rb?vju vienotas apl?košanas rezult?ts b?tu ar? t?ds, ka nodok?u maks?t?js, kas ?kai ilgstoši veic p?rb?vi tikai uz??m?jdarb?bas iemeslu d??, nevar?tu atskait?t priekšnodokli, ja ?ka pirms tam b?tu piln?b? pieskait?ta priv?t?pašumam. Atbilstoši tam nodok?u maks?t?jam bija j?b?t gal?gajam par p?rb?vi samaks?t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?t?jam, lai gan t? rezult?ts tika izmantots vi?a uz??m?jdarb?bai.

52. Š?dos apst?k?os judikat?r? par priekšnodok?a atskait?šanu par da??ji priv?ti lietotiem ražošanas l?dzek?iem netieši atz?t? ien?košo dar?jumu, kas tiek izmantoti jaukti lietotas ?kas b?v?šanai, (30) apl?košana vienoti ir iz??mums, kas ir pamatots ar praktiskiem apsv?rumiem, it ?paši ar ciešo saist?bu laika zi?? izgatavošanas pakalpojumu starp?. Š?di apl?kojot kop?, tiek ?emts v?r? apst?klis, ka ien?košo dar?jumu, kas ir vajadz?gi ?kas b?v?šanai, liela skaita gad?jum? katra atseviš?? ien?koš? dar?juma klasifik?šanai attiec?gi priv?t?m vai uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m sekas b?tu b?tiskas noš?iršanas gr?t?bas un iev?rojams administrat?vs darbs. Tom?r tas neattiecas uz saist?bu starp s?kotn?jo ?kas b?vniec?bu un v?l?ku p?rb?vi, kas katr? gad?jum? ir j?apl?ko izol?ti, jo t?s uzreiz ir saturiski noš?iramas un nav cieši saist?tas laika zi??.

53. Turkl?t Tiesas judikat?r? jau sen ir atz?ts, ka vienotas lietas daž?das da?as var tikt atš?ir?gi pieskait?tas priv?t?pašumam vai uz??muma ?pašumam (31). No pievienot?s v?rt?bas

nodok? a viedok? a l?dz ar to nav nekas neparasts, ja atseviš?as ?kas da?as tiek apl?kotas daž?di.

54. T?d?j?di rezult?t? priekšnodok? a atskait?šanai ražošanas l?dzek? a v?l?kas p?rb?ves gad?jum? neb?tu j?b?t atkar?gai no pašas ražošanas l?dzek? a klasifik?cijas. Tikt?l es piekr?tu N?derlandes vald?bas uzskatam, atbilstoši kuram tikai fakts, ka pati ?ka tiek ietverta nodok?u maks?t?ja uz??m?jdarb?bas jom?, neliek ar? p?rb?vi autom?tiski pieskait?t uz??m?jdarb?bas jomai.

b) P?rb?ves pas?kumi k? atseviš?s ražošanas l?dzeklis

55. Ja t?d?j?di priekšnodok? a atskait?šana par v?l?ku p?rb?vi princip? ir j?apl?ko neatkar?gi no ?kas klasifik?cijas, sekojoši rodas jaut?jums, vai ar šo p?rb?vi ir izgatavots atseviš?s ražošanas l?dzeklis.

56. Tikt?l b?tu pie?emams viedoklis, ka daž?du p?rb?ves darbu, kas bija vajadz?gi, lai izb?v?tu dz?vokli b?ni?os, rezult?t? tika rad?ts ražošanas l?dzeklis dz?vok? a form?. Pie t?s pieder?ja ne tikai jumta logi un priekšnams, kas rad?s pamata tiesved?b? apstr?d?t?s p?rb?ves rezult?t?. Ar? ieb?v?t? vannas istaba un tualete, par kuru ier?košanu nodok?u maks?t?jam jau tika pieš?irtas ties?bas uz priekšnodokli, tad bija š? atseviš?? ražošanas l?dzek? a da?as.

57. Vai jumta logu un priekšnama ieb?v?šana ir j?noš?ir no vannas istabas un tualetes ier?košanas attiec?b? uz attiec?g? ražošanas l?dzek? a noteikšanu, ir faktisko apst?k?u jaut?jums, kas ir j?nov?rt? iesniedz?jtiesai. Šim nov?rt?jumam izš?iroša noz?me ir tam, vai p?rb?ves pas?kumi jumta logiem, priekšnamam, vannas istabai un tualetei bija faktiski un laika zi?? saist?ti l?dz?g? veid?, k? ir savstarp?ji saist?ti ?kas b?vniec?bas pas?kumi.

58. Manupr?t, nevien? no gad?jumiem nepast?v p?rliecinošs pamats, lai ieb?v?to dz?vokli kop? vai jumta logus un priekšnamu atseviš?i nevar?tu uzskat?t par savu ražošanas l?dzekli.

59. K? ?ener?ladvok?ts Mengoci [*Mengozzi*] jau ir izstr?d?jis, ražošanas l?dzek? a defin?cijas b?tisk?s paz?mes, k? t?s ir j?izmanto saist?b? ar judikat?ru par priekšnodok? a atskait?šanu da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum?, ir ?pašuma ekspluat?cijas ilgums un vienlaic?ga ieg?des izmaksu norakst?šana (32). Š?m paz?m?m atbilstu gan izb?v?tais dz?voklis, gan ar?, pamatojoties uz šeit apstr?d?to p?rb?vi, izb?v?tie jumta logi un priekšnams.

60. Pie š? secin?juma neko negroza ar? apst?klis, ka gan dz?voklis, gan ar? jumta logi un priekšnams ir cita ražošanas l?dzek? a da?as.

61. ?ener?ladvok?ts Mengoci gan atbalst?ja viedokli, ka attiec?b? uz liet?m, kas p?c ražošanas l?dzek? a ieg?des tika taj? ieb?v?tas un t?d?j?di palielin?ja t? v?rt?bu, kop?j? pievienot?s v?rt?bas nodok? a vienk?rš?bas interes?s neb?tu j?piem?ro judikat?ra par priekšnodok? a atskait?šanu da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum?, bet priekšnodoklis tieši j?sadala. Šaj? zi?? viš? tom?r run?ja tikai par uztur?šanas izdevumiem, t?tad par jau past?vošas ražošanas l?dzek? a da?as aizst?šanu ar jaunu (33).

62. Turpretim š? lieta neattiecas uz š?diem uztur?šanas izdevumiem, bet gan uz jaunas ?kas da?as izgatavošanu, kas agr?k nepast?v?ja. T? k? jaunu ?kas da?u, kas tiek jaukti lietotas, izb?v?šana nevar?tu notikt p?r?k bieži, ar? vair?ku ražošanas l?dzek?u vien? ?k? ?emšana v?r? attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodokli nevar?tu b?t p?r?k sarež??ts uzdevums.

63. Pamatojoties uz konstat?jumu, ka pat jumta logi un priekšnams paši par sevi var?tu b?t ražošanas l?dzeklis, visbeidzot ir j?run? par jaut?jumu, vai judikat?ras par priekšnodok? a atskait?šanu principi da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum? ir piem?rojami ar? cit?m

liet?m k? ražošanas l?dzek?iem (34).

c) Da??ji priv?ta lietošana

64. Visbeidzot pamatties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli par p?rb?vi ir atkar?gas ar? no t?, ka izgatavotais ražošanas l?dzeklis – šaj? liet? t?nad vai nu ieb?v?tais dz?voklis, vai juma logi un priekšnams – tiek lietoti gan uz??m?jdarb?bas, gan priv?t?m vajadz?b?m. Šaj? gad?jum? ražošanas l?dzeklis piln? apm?r? var tikt iek?auts uz??muma akt?vos.

65. Ja iesniedz?jtiesa konstat?, ka ieb?v?tais dz?voklis kopum? ir j?uzskata par past?v?gu ražošanas l?dzekli, š? iek?aušana uz??muma akt?vos b?tu iesp?jama. Pamata tiesved?b?, š?iet, ir skaidrs, ka ieb?v?t? dz?vok?a da?as – proti, vannas istaba un tualete – jau no paša s?kuma tika lietotas ar? uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m (35). Pamata tiesved?b? apstr?d?t? p?rb?ve, lai izb?v?tu jumta logus un priekšnamu, tad b?tu lietas izgatavošanas da?a, kas tika lietota gan priv?t?m, gan ar? uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m. Šaj? gad?jum? ieb?v?tais dz?voklis b?tu j?uzskata vien?gi par jauktai lietošanai ier?kotu priv?tu ?ku. K?dam m?r?im šaj? zi?? kalpoja jumta logu un priekšnama ieb?v?šana, apl?kota izol?ti, neb?tu noz?mes, jo izš?iroša noz?me ir tam, ka ražošanas l?dzeklis tiek lietots jaukti (36).

66. Iesniedz?jtiesa tom?r attiecina savus prejudici?los jaut?jumus tikai uz priekšnodok?a atskait?šanu par p?rb?vi, kas ir veikta tikai priv?tai lietošanai. ?emot v?r? manus l?dzin?jos konstat?jumus, šis jaut?jums ir pamatots, ja jumta logi un priekšnams ir past?v?gs ražošanas l?dzeklis. Lai atbild?tu uz prejudici?lo jaut?jumu gad?jum?, ja iesniedz?jtiesa non?ktu pie š? secin?juma, nov?rt?jot faktus, es grib?tu turpin?t p?rbaudi, pie?emot, ka jumta logi un priekšnams ir past?v?gi ražošanas l?dzek?i.

67. Šis gad?jums ir ?pašs sal?dzin?jum? ar l?dzin?jo judikat?ru par priekšnodok?a atskait?šanu da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum?. Jo jumta logi un priekšnams laika zi?? viens p?c otra tika sekojoši lietoti daž?d?m vajadz?b?m: laul?tais p?ris jumta logus un priekšnamu p?c iesniedz?jties? att?lotajiem faktiem izmantoja vispirms tikai priv?t?m vajadz?b?m k? priv?tu dz?vokli un p?c tam tikai uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m, izmantojot b?ni?us k? biroju un m?c?bu telpu. T?d?j?di turpin?jum? ir j?izp?ta tuv?k, vai š?d? gad?jum? var pie?emt jauktu lietošanu judikat?ras par priekšnodok?a atskait?šanu da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum? izpratn?.

i) Spriedums liet? *Lennartz*

68. Saist?b? ar min?to N?derlandes vald?ba ir pamatoti nor?d?jusi uz vajadz?bu p?rbaud?t, vai laul?tais p?ris, sa?emot pakalpojumu p?rb?vei, visp?r r?koj?s k? nodok?u maks?t?js. Jo tikai tas, kurš, sa?emot ien?košo dar?jumu, r?kojas k? nodok?u maks?t?js, ir ties?gs atskait?t priekšnodokli (37). Bet atbilstoši judikat?rai nodok?u maks?t?js, kas ieg?d?jas lietu tikai priv?t?m vajadz?b?m, r?kojas k? priv?tpersona un nevis k? nodok?u maks?t?js Sest?s direkt?vas izpratn? (38).

69. Ja tiktu ?emta v?r? tikai s?kotn?j? lietošana, tad laul?tais p?ris p?rb?vi b?tu sa??mis tikai priv?t?m vajadz?b?m, t?nad neb?tu r?kojies k? nodok?u maks?t?js un t?d?? tam neb?tu ties?bu atskait?t priekšnodokli.

70. Ja tiktu ?emta v?r? tikai s?kotn?j? lietošana, neb?tu piem?rojama ar? judikat?ra par priekšnodok?a atskait?šanu da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum?, jo nav ne jaukta lietošana, ne ar? – papildus priv?tai lietošanai – ar nodokli aplikta ražošanas l?dzek?a lietošana uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m.

71. Lai atbildētu uz jautājumu, vai lietošana s?kotn?ji tikai priv?ti, p?c tam – tikai uz??m?jdarb?bai ir j?uzskata par no paša s?kuma da??ju lietošanu uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m, man š?iet, ka ir noder?gi atgriezties pie paša s?kuma, proti, sprieduma liet? *Lennartz*.

72. Šaj? spriedum? Tiesa ielika pamatus kopš t? laika past?v?gajai judikat?rai par priekšnodok?a atskait?šanu da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum?. Šaj? spriedum? t? izteic?s ar? par jautājumu attiec?b? uz tikai v?l?k uzsk?ktu lietošanu uz??m?jdarb?b?. Tiesa taj? konstat?ja, ka ties?bu atskait?t priekšnodokli past?v?šana ir atkar?ga tikai no t?, k?d? status? persona r?kojas br?d?, kad t? sa?em ien?košo dar?jumu (39). Persona, kas ieg?d?jas lietas uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m, dara to k? nodok?u maks?t?js ar? tad, ja t? lietas nekav?joties neizmanto š?m vajadz?b?m (40).

73. Tas, vai ien?košais dar?jums tiek izmantots v?l?k?m uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m, ir fakta jautājums, kas ir j?v?rt?, iev?rojot visus lietas apst?k?us. Pie tiem pieder attiec?g?s lietas veids un laiks starp lietu ieg?di un to izlietošanu nodok?u maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m (41).

74. Lai gan šis spriedums ir tais?ts judikat?ras par priekšnodok?a atskait?šanu ražošanas l?dzek?a jauktas izmantošanas gad?jum? att?st?bas paš? s?kum?, tom?r tas ietver jau principi?lus noteikumus.

75. K? jau tika par?d?ts, judikat?ras par priekšnodok?a atskait?šanu da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum? att?st?bas pamat? bija tas, ka, ja priv?t?pašum? iek?auta lieta v?l?k tika lietota uz??m?jdarb?b?, nodok?u maks?tajam tr?ka iesp?jas labot situ?ciju. Ja nodok?u maks?t?js sa?em lietas k? priv?t?pašuma da?u, tad priekšnodok?a atskait?šana ir gal?gi izsl?gta pat tad, ja š? lieta v?l?k tiek lietota uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m (42).

76. ?emot to v?r?, neb?tu pamatoti nodok?u maks?t?jam, kas veic izdevumus ražošanas l?dzek?iem, attiec?b? uz kuriem ir skaidrs, ka tie gan ne uzreiz, bet v?l?k tiks piln?b? izmantoti uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m, šaj? zi?? piln?b? atteikt atskait?t priekšnodokli. Lietošana vispirms tikai priv?ti, p?c tam – tikai uz??m?jdarb?bai dr?z?k ir gad?jums ar visnelabv?l?g?ko iesp?jamo situ?ciju no nodok?u viedok?a, kas nodok?u maks?t?jam var rasties, mainot lietas lietošanu, un t? nov?ršana bija judikat?ras par priekšnodok?a atskait?šanu da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum? att?st?bas pamat?.

77. Šie secinājumi, kas izriet no judikat?ras rašan?s, man š?iet savienojami ar? ar jaun?ko spriedumu šaj? zi?? liet? *Puffer*.

78. Tiesa gan taj? konstat?ja, ka priekšnodok?a atskait?šana da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum? ir liegta nodok?u maks?t?jiem, kas veic tikai no nodok?a atbr?votus dar?jumus. Š?d? gad?jum? nodok?u maks?t?js, pamatojoties uz vi?a darb?bas atbr?vojumu no nodok?a, tom?r nekad, ar? ne n?kotn?, neveic ar nodokli apliekamus dar?jumus. Atbilstoši judikat?ras par priekšnodok?a atskait?šanu da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum? j?gai un m?r?im piln?b? no nodok?a atbr?votas darb?bas gad?jum? ar? nepast?v nek?ds pamats to piem?rot, jo atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punktam ražošanas l?dzek?a lietošana uz??m?jdarb?b? nevien? br?d? nerada ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu.

79. Tom?r šaj? liet? nepast?v š?da situ?cija. Auto laku tirdzniec?ba, ar ko nodarboj?s nodok?u maks?t?js, nav no nodok?a atbr?vota darb?ba.

ii) Vēl kā lietošanas uzņēmējdarbībā pierādījums

80. Ir acīmredzami, ka, sniedzot tiesības ražošanas līdzekļi pilnībā iekārt uzņēmuma pašumam, neraugoties uz to, sūkotnāji tikai privāto lietošanu, rodas noteikti āunprātīgā izmantošanas draudi.

81. Tas it pašit ir, emot vērā, ka atbilstoši judikatūrai mērīs, kas saistīts ar ienākšo darījuma veikšanu, izriet tikai no objektīvi pamatota nodokļu maksājuma lietošanas nolīka šīs veikšanas laikā un nevis no vēl kā faktiskās šīs ienākšo darījuma izlietošanas. Tiesa to ir skaidri konstatējusi attiecībā uz nodokļu maksājuma pirmo izdevumu ražošanas līdzekļiem pirms uzņēmuma faktiskās darbības sīšanas gadījumā (43). No mana viedokļa nav pamata uzskatīt, ka ir citādi attiecībā uz vēl kā izdevumiem ražošanas līdzekļiem aktuālo darījumu ietvaros.

82. Bet ir jāuzsver, ka arī atbilstoši šai judikatūrai ir jābūt objektīviem pieturas punktiem par nodokļu maksājuma nodomu sūkotnāji tikai privāti lietotu ražošanas līdzekļi vēl kā lietot uzņēmējdarbības vajadzībām. Spriedumā lietā *Lennartz* par objektīviem pieturas punktiem tika uzskatīts lietas veids, kā arī laiks, kāds pāiet līdz paredzētajai lietošanai uzņēmējdarbības vajadzībām (44).

83. No tā ir jāsecina, ka pastāv ražošanas līdzekļi, kā, piemēram, auto laku vairumtirdzniecības nolīktavā vēl kā iebvēta sauna, kas sava veida dīdarbojosh uzņēmumā parasti var tikt izmantota tikai privātm vajadzībām. Nodoma vēl kā to izmantot uzņēmējdarbībā objektīvā pierādīmba samazinās jo vairāk, jo tīl kā tī nūkotnā.

84. Turklāt ir jāuzsver, ka tas, ka pastāv tikai vēl kā lietošanas uzņēmējdarbībā iespēja, nekādā gadījumā nav pietiekami. Šāds izņēmums āutu atskaitīt nodokli par daudziem ienākšajiem darījumiem, ko saēm nodokļu maksājums. Nūkotnā plnotajai izmantošanai uzņēmējdarbībā ir jābūt konkrētai un pierādīmai. Šajā ziņā ir jāpieēm, ka no sūkuma privāta lietošana āauj pieēmt sūkotnāji tikai privāta lietošanas nodoma esamību. Nodokļu maksājuma šīs pieēmums ir jāatspēko ar objektīviem pierādījumiem.

85. Šajā gadījumā ir skaidrs, ka pārbvē sūkotnāji notika tikai privātm vajadzībām, proti, lai iebvētu dzvoka daās. Pēc tam telpas tika izmantotas uzņēmējdarbībā kā birojs un mēcību telpas. Tā kā gan priekšams, gan arī jumta logi pēc telpu izremontšanas turpināja pastvēt uzņēmuma vajadzībām, pārbvētā daā vēl kā tika izmantota uzņēmējdarbības vajadzībām.

86. No pamata tiesvedības faktu apraksta, manuprāt, tomēr skaidri neizriet, vai šā vēl kā izmantošana uzņēmējdarbībā bija paredzēta, jau veicot pārbvē, tādā saēmot ienākšo darījumu, un bija objektīvi pamatota.

87. Prejudiciālā jautājumā, no vienas puses, ir runa par pārbvē, kas ir tikusi veikta tikai privātai lietošanai. Ja to saprot tā, ka pārbvēs laikā šīs ienākšo darījuma lietošana uzņēmējdarbībā netika plnota, tad šajā ziņā jau sūkotnāji būtu izslēgta priekšnodokļa atskaitšana. Ienākšo darījuma veikšanas laikā laultais pāris šajā ziņā nebūtu rēkojies kā nodokļu maksājums, jo ar saēmtajiem pakalpojumiem tas saistāja tikai privātas vajadzības. Tiesības atskaitīt priekšnodokli par pārbvē tad nepastvētu.

88. No otras puses, noliktavas da?as izmantošana par laul?t? p?ra dz?vokli p?c iesniedz?jtiesas apraksta jau no s?kuma bija pl?nota tikai pagaid?m. Šaj? zi?? laul?tajam p?rim var?ta b?t pl?ni, k? p?rb?v?t? da?a tiks izmantota p?c dz?vok?a uzdevuma veikšanas. Turkl?t iepriekš?js instances l?mumu, kas tika iesniegts kop? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, var saprast t?d?j?di, ka v?l?ka izmantošana uz??m?jdarb?b? bija paredz?ta jau no s?kuma (45).

89. T?d?? tas, vai jau no s?kuma past?v?ja nol?ks jumta logus un priekšnamu v?l?k izmantot uz??m?jdarb?b? un šis nol?ks bija objekt?vi pamatots, galu gal? ir j?konstat? iesniedz?jtiesai k? fakta jaut?jums.

2) Izmantošana ar nodokli apliktam izejošam dar?jumam

90. Ja iesniedz?jtiesa konstat? kopš ien?koš? dar?juma sa?emšanas past?v?jušu nol?ku jumta logus un priekšnamu lietot jaukti vai ar? pie?em, ka ieb?v?tais dz?voklis kopum? ir attiec?gais ražošanas l?dzeklis, nodok?u maks?t?jai sabiedr?bai saska?? ar judikat?ru par priekšnodok?a atskait?šanu da??ji priv?ti lietotu ražošanas l?dzek?u gad?jum? b?tu ties?bas š?s lietas piln?b? iek?aut uz??muma akt?vos.

91. Lai šaj? zi?? b?tu ar? ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli, nodok?u maks?t?jam b?tu j?b?t nol?kam p?rb?v?t?s ?kas da?as atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam piln?b? izlietot ar nodokli apliktam izejošam dar?jumam. Šaj? liet? tas ir atkar?gs no t?, k? ir paredz?ts lietot izgatavoto ražošanas l?dzekli.

92. Cikt?l ražošanas l?dzekli bija paredz?ts lietot uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m – ieb?v?ta dz?vok?a gad?jum? attiec?b? uz vannas istabas un tualetes da??ju lietošanu uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m, jumta logu un priekšnama gad?jum? – no to lietošanas k? biroja un m?c?bu telpas s?kuma –, ien?košais dar?jums tiek aplikts ar nodokli atbilstoši Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktam k? nodok?u maks?t?ja komercdarb?ba.

93. Cikt?l ražošanas l?dzekli bija paredz?ts lietot priv?t?m vajadz?b?m, ir j?veic nodok?a uzlikšana izejošajam dar?jumam atbilstoši Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as saist?b? ar 2. panta 1. punktu faktiskajam sast?vam.

a) Lietas izmantošana atbilstoši Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunktam

94. Atbilstoši Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirmajai da?ai nodoklis ir j?uzliek uz??muma akt?vos iek?aut?s lietas lietošanai nodok?u maks?t?ja priv?taj?m vajadz?b?m.

95. Ja ieb?v?tais dz?voklis, attiec?gi, jumta logi un priekšnams, ir past?v?gs ražošanas l?dzeklis, kas var tikt piln?b? iek?auts uz??muma akt?vos, to priv?ta lietošana laul?t? p?ra vajadz?b?m p?c tam ir patst?v?gi j?apliek ar nodokli.

96. Pamatojoties uz šo patst?v?bu, nav noz?mes, vai ražošanas l?dzeklis, ar kuru ieb?v?tais dz?voklis vai, attiec?gi, jumta logi un priekšnams ir faktiski saist?ti, dod ties?bas uz piln?gu vai da??ju pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šanu. T?d?? *Hoge Raad* uz t?s otro prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka, lai atbild?tu uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu, nav atš?ir?bas, vai nodok?u maks?t?jiem, ieg?d?joties ražošanas l?dzekli, ir iek?auts r??in? pievienot?s v?rt?bas nodoklis, ko tie atskait?ja.

97. Turkl?t ieb?v?t? dz?vok?a vai, attiec?gi, jumta logu un priekšnama priv?ta lietošana šaj? gad?jum? nav ar? atbr?vota no nodok?a.

98. Tiesai gan liet? C-436/10 *BLM* v?l ir j?lemj, vai Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkts, kur? zemes gabalu iznom?šana ir atbr?vota no nodok?a, ir piem?rojams ?kas da?as lietošanai priv?t?m vajadz?b?m, kas atbilstoši Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunktam princip? ir apliekama ar nodokli. Bet tad rodas jaut?jums par ?pašo gad?jumu, kad ?kas da?u lieto persona, kas ir juridiski noš?irama no nodok?u maks?t?jas sabiedr?bas.

99. Bet šaj? liet? nodok?u maks?t?ja sabiedr?ba, pirmk?rt, nav juridiska persona. Otrk?rt, prejudici?lo jaut?jumu pamat? ir tas, ka nodok?u maks?t?js lieto ražošanas l?dzekli sev un nevis citai personai. Šaj? gad?jum? ir jau izlemts, ka Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a nav piem?rojams Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkta faktiskajam sast?vam (46).

100. T?d?j?di rezult?t? ar? attiec?g? ražošanas l?dzek?a priv?t?m vajadz?b?m paredz?tajai lietošanai tiek uzlikts nodoklis atbilstoši Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktam saist?b? ar 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunktu.

b) Nodok?u maks?t?ja bez atl?dz?bas sniegti pakalpojumi atbilstoši Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as b) apakšpunktam

101. Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as b) apakšpunkta sast?vs turpretim šaj? gad?jum? nevar tikt piem?rots.

102. Izejošais dar?jums nav j?apl?ko k? laul?t? p?ra lietoti p?rb?ves pakalpojumi, k? tas da??ji tika apgalvots. Lai rastos ties?bas atskait?t priekšnodokli, šiem pakalpojumiem ir j?tiek sniegtiem nodok?u maks?t?jai sabiedr?bai. T?d?? tie ir ien?košie dar?jumi.

103. Izejošo dar?jumu veido dr?z?k ar ien?košo dar?jumu izgatavotu lietu, t?nad – ieb?v?t? dz?vok?a vai, attiec?gi, jumta logu un priekšnama, lietošana. T? k? rezult?t? ir runa par uz??muma akt?vos iek?autas lietas lietošanu, tam j?piem?ro tikai Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkts.

V – Secin?jumi

104. Iev?rojot iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, ierosinu Tiesai uz *Hoge Raad* prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

Nodok?u maks?t?jam, kas vi?a uz??mumam piederoša ražošanas l?dzek?a da?u lieto priv?t?m vajadz?b?m, atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punktam ir ties?bas atskait?t priekšnodokli par izdevumiem past?v?gai p?rb?vei, kas notika ar nol?ku lietot to tikai priv?ti un k? rezult?t? rodas atseviš?s ražošanas l?dzeklis, ja nodok?u maks?t?jam p?rb?ves laik? ir objekt?vi pier?d?ms nol?ks š?di rad?to ražošanas l?dzekli lietot vi?a ar nodokli apliekamajai uz??m?jdarb?bai, ar? tad, ja š? lietošana notiks tikai p?c priv?tas lietošanas. Š?s ties?bas atskait?t priekšnodokli past?v neatkar?gi no t?, vai nodok?u maks?t?jam, ieg?d?joties ražošanas l?dzekli, kur? notika p?rb?ve, r??in? ir iek?auts pievienot?s v?rt?bas nodoklis, ko tas atskait?ja.

1 – Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 – Pirmo reizi – 1991. gada 11. j?lija spriedum? liet? C-97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I-3795. lpp.), p?d?jo reizi – 2012. gada 16. febru?ra spriedum? liet? C-118/11 *Eon Aset Menidjmont*.

3 – Šaj? zi?? konkr?ti skat. 23. un n?kamos punktus.

4 – OV L 145, 1. lpp.

5 – Attiecībā uz 2000. gadu Sestās direktīvas 17. pants ir jāpiemēro tās 28. panta redakcijā, kas ir pievienota ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vārtības nodokļu kopājo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.), un tiktāl, ciktāl tas attiecas uz lietu, ir grozāta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš jaunus vienkāršotus pasākumus attiecībā uz pievienotās vārtības nodokli – dažu atbrīvojumu jomu un praktiskus pasākumus to piemērošanai (OV L 102, 18. lpp.). Šī redakcija ir piemērojama šajā lietā, jo pārbūvē, attiecībā uz kuru pamata tiesvedībā ir apstrīdātas tiesības atskaitēt priekšnodokli, ir notikusi 2000. gadā.

6 – Spriedums lietā *Lennartz* (mināts 2. zemesvērtības piezīme, 35. punkts).

7 – 1995. gada 4. oktobra spriedums lietā C-291/92 *Armbrecht* (*Recueil*, I-2775. lpp., 20. punkts), 2001. gada 8. marta spriedums lietā C-415/98 *Bakcsi* (*Recueil*, I-1831. lpp., 25. punkts), 2003. gada 8. maija spriedums lietā C-269/00 *Seeling* (*Recueil*, I-4101. lpp., 40. punkts), 2005. gada 21. aprīļa spriedums lietā C-25/03 *HE* (Krājums, I-3123. lpp., 46. punkts), 2005. gada 14. jūlija spriedums lietā C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens* (Krājums, I-7037. lpp., 23. punkts), 2006. gada 30. marta spriedums lietā C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (Krājums, I-3039. lpp., 34. punkts), 2006. gada 14. septembra spriedums lietā C-72/05 *Wollny* (Krājums, I-8297. lpp., 21. punkts), 2009. gada 12. februāra spriedums lietā C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (Krājums, I-839. lpp., 32. punkts), 2009. gada 23. aprīļa spriedums lietā C-460/07 *Puffer* (Krājums, I-3251. lpp., 39. punkts) un spriedums lietā *Eon Aset Menidjunt* (mināts 2. zemesvērtības piezīme, 53. punkts).

8 – Spriedums lietā *Puffer* (mināts 7. zemesvērtības piezīme, 40. punkts un tajā minētā judikatūra); skat. jau spriedumu lietā *Lennartz* (mināts 2. zemesvērtības piezīme, 35. punkts).

9 – Spriedums lietā *Seeling* (mināts 7. zemesvērtības piezīme, 43. un 47. punkts), spriedums lietā *Wollny* (mināts 7. zemesvērtības piezīme, 24. punkts) un spriedums lietā *Puffer* (mināts 7. zemesvērtības piezīme, 42. punkts).

10 – Spriedums lietā *Puffer* (mināts 7. zemesvērtības piezīme, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

11 – Spriedums lietā *Wollny* (mināts 7. zemesvērtības piezīme, 32. punkts) un spriedums lietā *Puffer* (mināts 7. zemesvērtības piezīme, 54. punkts); šajā nozīmē jau 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-230/94 *Enkler* (*Recueil*, I-4517. lpp., 33. punkts).

12 – Skat. 1989. gada 27. jūnija spriedumu lietā 50/88 *Kühne* (*Recueil*, 1925. lpp., 29. punkts).

13 – Spriedums lietā *Puffer* (mināts 7. zemesvērtības piezīme, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

14 – Šajā nozīmē spriedums lietā *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (mināts 7. zemesvērtības piezīme, 38.–40. punkts); saskaņā ar to nepastāv tiesības uz pilnīgu priekšnodokļa atskaitēšanu, ja ražošanas līdzeklis tiek lietots darbībā, kas neietilpst pievienotās vārtības nodokļa piemērošanas jomā, kas tomēr nav uzskatāma par “uzņēmējdarbību svešu” Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta izpratnē.

15 – Šajā ziņā spriedums lietā *Puffer* (mināts 7. zemesvērtības piezīme, 49. punkts).

- 16 – Spriedums liet? *Charles* un *Charles-Tijmens* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?) un spriedums liet? *Puffer* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?); skat. ?paši par zemes gabaliem spriedumu liet? *Seeling* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?).
- 17 – Skat. ?ener?ladvok?ta Džeikobsa [*Jacobs*] 1992. gada 10. novembra secin?jumus liet? C-193/91 *Mohsche* (*Recueil*, I-2615. lpp., 18. punkts) un 1995. gada 6. apr??a spriedumu liet? C-291/92 *Armbrecht* (*Recueil*, I-2775. lpp., 39. un 49. punkts).
- 18 – Spriedums liet? *Puffer* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?, 44. punkts). Šaj? zi?? ir j?pie?em ar? iesp?jamas finansi?las (likvidit?tes) priekšroc?bas, kas nodok?u maks?t?jiem rodas no š? regul?juma sal?dzin?jum? ar gala pat?r?t?ju: šaj? zi?? spriedums liet? *Puffer* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?, 55.–57. punkts); skat. ar? spriedumu liet? *Wollny* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?, 38. punkts).
- 19 – OV L 10, 14. lpp.
- 20 – Direkt?va 2009/162/ES atbilstoši t?s 2. pantam bija j?transpon? l?dz 2011. gada 1. janv?rim.
- 21 – OV L 347, 1. lpp.
- 22 – Skat. iepriekš 25. punktu.
- 23 – Skat. iepriekš 25. punktu.
- 24 – Spriedums liet? *Bakcsi* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?, 33. punkts).
- 25 – L?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu 3.4.6. punkts.
- 26 – 2009. gada 19. novembra spriedums liet? C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed* (Kr?jums, I-11079. lpp., 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra); skat. jau 1999. gada 25. febru?ra spriedumu liet? C-349/96 *CPP* (*Recueil*, I-973. lpp., 29. punkts) par pakalpojumiem.
- 27 – Šaj? zi?? spriedums liet? *Lennartz* (min?ts 2. zemsv?tras piez?m?, 8. punkts) un 2005. gada 2. j?nija spriedums liet? C-378/02 *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (Kr?jums, I-4685. lpp., 32. punkts).
- 28 – 1992. gada 6. maija spriedums liet? C-20/91 *de Jong* (*Recueil*, I-2847. lpp., 17. punkts).
- 29 – Spriedums liet? *HE* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?, 48. punkts).
- 30 – Skat. spriedumu liet? *Seeling* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?, 43. un 47. punkts), spriedumu liet? *Wollny* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?, 24. punkts) un spriedumu liet? *Puffer* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?, 42. punkts).
- 31 – Spriedums liet? *Armbrecht* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?, 19. un 20. punkts).
- 32 – ?ener?ladvok?ta Mengoci 2008. gada 22. decembra secin?jumi liet? C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (Kr?jums, I-839. lpp., 67. punkts).
- 33 – ?ener?ladvok?ta Mengoci secin?jumi liet? *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (min?ti 32. zemsv?tras piez?m?, 73. punkts).
- 34 – Skat. ar? ?ener?ladvok?ta Mengoci secin?jumus liet? *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*

(min?ti 32. zemsv?tras piez?m?, 59. un n?kamie punkti).

35 – Šaj? zi?? skat. *Gerechtshof te Leeuwarden* 2007. gada 7. septembra spriedumu liet? BK 1024/04, 2.5. punkts, kas ir iesniegts kop? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu k? iepriekš?j?s instances nol?mums.

36 – Skat. šo secin?jumu 42. un 43. punktu.

37 – Šaj? zi?? skat. spriedumu liet? *Lennartz* (min?ts 2. zemsv?tras piez?m?, 8. punkts) un spriedumu liet? *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (min?ts 27. zemsv?tras piez?m?, 32. punkts).

38 – Spriedums liet? *de Jong* (min?ts 28. zemsv?tras piez?m?, 17. punkts).

39 – Šaj? zi?? spriedums liet? *Lennartz* (min?ts 2. zemsv?tras piez?m?, 8. punkts), k? ar? 2006. gada 30. marta spriedums liet? C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (Kr?jums, I-3039. lpp., 38. punkts).

40 – Spriedums liet? *Lennartz* (min?ts 2. zemsv?tras piez?m?, 14. punkts).

41 – Šaj? zi?? spriedums liet? *Lennartz* (min?ts 2. zemsv?tras piez?m?, 21. punkts), spriedums liet? *Bakcsi* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?, 29. punkts) un spriedums liet? *Eon Aset Menidjunt* (min?ts 2. zemsv?tras piez?m?, 58. punkts).

42 – ?ener?ladvok?ta Džeikobsa 2005. gada 20. janv?ra secin?jumi liet? C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens* (Kr?jums, I-7037. lpp., 75. punkts).

43 – 2000. gada 8. j?nija spriedums liet? C-400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, I-4321. lpp., 34. un 35. punkts); skat. ar? 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C-110/98 l?dz C-147/98 *Gabalfriša* u.c. (*Recueil*, I-1577. lpp., 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 – Spriedums liet? *Lennartz* (min?ts 2. zemsv?tras piez?m?, 21. punkts).

45 – Skat. *Gerechtshof te Leeuwarden* 2007. gada 7. septembra spriedumu liet? BK 1024/04, 2.3. punkts.

46 – Spriedums liet? *Seeling* (min?ts 7. zemsv?tras piez?m?).