

Lieta C-594/10

**T. G. van Laarhoven**

pret

**Staatssecretaris van Financiën**

*(Hoge Raad der Nederlanden*

*lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)*

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

Sprieduma kopsavilkums

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

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

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

(sal. ar 38. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2012. gada 16. februārī (\*)

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

Lieta C?594/10

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

**T. G. van Laarhoven**

pret

**Staatssecretaris van Financiën.**

TIESA (treš? pal?ta)

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

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

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

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

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

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

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

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 17. panta 6. punktu.

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

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

## Atbilstoš?s ties?bu normas

*Savien?bas ties?bas*

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

4 Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkt? pakalpojumu sniegšanai par atl?dz?bu tiek piel?dzin?ts “gad?jums, kad nodok?a maks?t?js sav?m vai t? person?la priv?taj?m vajadz?b?m lieto preces, kas veido uz??m?jdarb?bas akt?vu da?u, vai, plaš?k? noz?m?, citiem m?r?iem nek? savai uz??m?jdarb?bai, ja [PVN] par š?m prec?m ir piln?gi vai da??ji atskait?ms”.

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

6 Š?s pašas direkt?vas t?s redakcij?, kas izriet no t?s 28. panta g) apakšpunkta, 17. pant? ir noteikts:

“1. Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

a) [PVN], kas [valst?] maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js;

[..].

6. Ne ilg?k k? ?etrus gadus no š?s direkt?vas sp?k? st?šan?s dienas Padome p?c Komisijas priekšlikumu vienpr?t?gi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskait?šana. PVN nek?d? gad?jum? nav atskait?ms par izdevumiem, kas nav stingri saist?ti ar uz??m?jdarb?bu, piem?ram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

L?dz br?dim, kad iepriekšmin?t?s normas st?jas sp?k?, dal?bvalstis var saglab?t visus iz??mumus, kas paredz?ti šo valstu likumos laik?, kad š? direkt?va st?jas sp?k?.

[..]”

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

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

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

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

darbjiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, kā arī zādzības gadījumā.

2. Attiecībā uz ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svērstības atskaitēšanas tiesības nākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesību tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

[..]

### *Nīderlandes tiesiskais regulējums*

8 1968. gada likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" (*Wet op de omzetbelasting*, turpmāk tekstā – "likums "Par PVN"") 2. pants ir noteikts:

"No nodokļa, kas jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, atskaita nodokli, kurš jāmaksā par uzņēmājam paredzētu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, par to veiktu preču iegādi Kopienas iekšienā un par tam paredzētu preču ieviešanu."

9 Likuma "Par PVN" 15. pants ir formulēts šādi:

"1. Šā likuma 2. pants paredzētais nodoklis, ko uzņēmājs ir atskaitījis, atbilst:

a) nodoklim, kas ir iekāauts rēķinā, kuru atbilstoši spēkā esošajām tiesību normām pārskata periodā ir sagatavojuši citi uzņēmāji attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumiem, kas sniegti par labu uzņēmājam;

[..].

6. Ar ministrijas dekrētu ir noteikti noteikumi attiecībā uz nodokļa atskaitēšanu gadījumos, kad uzņēmājs preces un pakalpojumus izmanto citiem, nevis ar nodokli apliekamu darbību mērķiem [..]. Ar ministrijas dekrētu ir noteikti noteikumi attiecībā uz nodokļa atskaitēšanu gadījumos, kad uzņēmājs automašīnu izmanto arī privātā vajadzībā. Šajā kontekstā ir iespējams paredzēt, ka izņēmumi attiecībā uz tādām precēm, kuras uzņēmājs ir izmantojis savā uzņēmumā, netiek ņemti vērā.

[..]

10 1968. gada likuma "Par 1968. gada likuma par pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu" (*Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting*, turpmāk tekstā – "likums "Par PVN""), kas pieņemts, ņemot vērā likuma 15. panta 6. punktu, 15. panta 1. punktu ir paredzēts:

"Nodoklis, kas uzņēmājam tiek uzlikts par tādās viegļās pasažieru automašīnas turēšanu, ieskaitot iegādi, kura uzņēmumā tiek izmantota arī citiem mērķiem (izmantošana privātā vajadzībā), vispirms tiek samazināts, it kā šis transportlīdzeklis būtu izmantots vienīgi uzņēmumā, [bet] pēc tam attiecībā uz izmantošanu privātā vajadzībā gadā maksājams nodoklis ir 12 % no tādā izmaksu summas, kuras attiecībā uz ienākuma nodokli tiek uzskatītas par atskaitījumu, ja transportlīdzeklis attiecībā uz šo nodokli ir bijis ietverts uzņēmuma aktīvos. Šajā ziņā transportlīdzekļa izmantošana privātā vajadzībā tiek noteikta, pamatojoties uz starpību starp kopā ar transportlīdzekli nobraukto kilometru skaitu taksācijas periodā un kopā ar kilometru skaitu, kuri veikti ienākuma nodokļa iekasēšanas laikā nobraukti uzņēmuma vajadzībā. Šis nodoklis ir maksājams budžeta gada pēdējā taksācijas periodā."

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

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

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

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

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

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

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

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

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

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Ievada apsvērumi*

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

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

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

20 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka ar Sestās direktivas 17. panta 6. punkta otro daļu, kura ir atkāpes norma, dalībvalstīm ir atļauts saglabāt savus tiesību aktus par izņēmumiem no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kuri bija spēkā Sestās direktivas spēkā stāšanās laikā, līdz tam laikam, kad Padome pieņem šā paša 6. panta pirmajā daļā paredzētos noteikumus (skat. 2001. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-345/99 Komisija/Frāncija, *Recueil*, I-4493. lpp., 19. punkts, kā arī 2008. gada 11. decembra spriedumu lietā C-371/07 *Danfoss un AstraZeneca*, Krājums, I-9549. lpp., 28. punkts).

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

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

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

24 Līdz ar to pamatlietā aplūkojamais nodokļu režīms nekādā ziņā neliedz tiesības uz PVN atskaitīšanu tādās viegļās pasažieru automašīnās iegādes gadījumā, kuru uzņēmājs izmanto gan uzņēmējdarbībai, gan privātām vajadzībām, un līdz ar to tas nav kvalificējams kā

ierobežojums ties?b?m atskait?t, ieg?d?joties šo transportl?dzekli, samaks?to PVN.

25 Iepriekš min?to rež?mu var uzskat?t par atbilstošu Tiesas past?v?gajai judikat?rai, saska?? ar kuru gad?jum?, kad ražošanas l?dzekli lieto gan uz??m?jdarb?bai, gan priv?t?m vajadz?b?m, nodok?u maks?t?js saist?b? ar PVN var izv?l?ties, vai piln?b? iek?aut šo mantu sava uz??muma akt?vos, vai ar? to piln?b? saglab?t sav? ?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 uz??m?jdarb?bai (skat. 2005. gada 14. j?lija spriedumu liet? C?434/03 *Charles un Charles-Tijmens*, Kr?jums, l?7037. lpp., 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C?72/05 *Wollny*, Kr?jums, l?8297. lpp., 21. punkts).

26 Ja nodok?u maks?t?js ražošanas l?dzekli, ko vienlaic?gi lieto uz??m?jdarb?bai un priv?t?m vajadz?b?m, izv?las uzskat?t par uz??muma ?pašumu, par š?s preces ieg?di priekšnodokl? maks?jamais PVN princip? ir piln?b? un t?l?t atskait?ms (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Charles un Charles-Tijmens*, 24. punkts, k? ar? liet? *Wollny*, 22. punkts).

27 Tom?r š?d? gad?jum? ties?bas piln?b? un t?l?t atskait?t PVN, kas samaks?ts, ieg?d?joties transportl?dzekli, rada atbilstošu pien?kumu maks?t PVN par uz??muma mantas izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Charles un Charles-Tijmens*, 30. punkts, k? ar? *Wollny*, 24. punkts). Šaj? nol?k? Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkt? preces izmantošana priv?tiem m?r?iem tiek piel?dzin?ta pakalpojumu sniegšanai, ko veic par atl?dz?bu, t?p?c nodok?u maks?t?jam atbilstoši t?s pašas direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktam ir pien?kums samaks?t PVN par izmaks?m attiec?b? uz šo izmantošanu (skat. 2003. gada 8. maija spriedumu liet? C?269/00 *Seeling, Recueil*, l?4101. lpp., 42. un 43. punkts).

28 T?, š?dos apst?k?os un ?emot v?r? trijos iepriekš min?tajos punktos apl?koto judikat?ru, iesniedz?jtiesas uzdotie jaut?jumi ir j?saprot t?d?j?di, ka to m?r?is ir noskaidrot, k? ir j?interpret? Sest?s direkt?vas noteikumi par nodok?u rež?mu, ko piem?ro par uz??muma kapit?l? ietilpstošas pasažieru automaš?nas izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m.

29 Tas, ka valsts tiesa, form?li izsakoties, prejudici?los jaut?jumus ir formul?jusi, atsaucoties uz Sest?s direkt?vas noteikumu, kurš ir piem?rojams attiec?b? uz daž?diem gad?jumiem, neliedz Tiesai sniegt šai tiesai visus interpret?cijas elementus, kas tai var b?t noder?gi, izspriežot izties?jamo lietu, neatkar?gi no t?, vai š? tiesa savu jaut?jumu formul?jum? uz tiem ir atsaukusies (šaj? zi?? skat. 2010. gada 15. j?lija spriedumu liet? C?368/09 *Pannon Gép Centrum*, Kr?jums, l?7467. lpp., 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

#### *Par prejudici?lajiem jaut?jumiem*

30 ?emot v?r? iepriekš min?to, ir j?uzskata, ka ar šiem diviem jaut?jumiem, kuri ir j?izskata kopsakar?, iesniedz?jtiesas b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkts, lasot to kopsakar? ar š?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam pretrun? ir valsts nodok?u tiesiskais regul?jums, kas nodok?u maks?t?jam, kura pasažieru automaš?nas tiek izmantotas gan uz??m?jdarb?bai, gan priv?t?m vajadz?b?m, vispirms at?auj veikt priekšnodokl? samaks?t? PVN t?l?t?ju un piln?gu atskait?šanu, bet attiec?b? uz min?to transportl?dzek?u izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m p?c tam tas paredz katru gadu uzlikt nodokli, kura pamat?, nosakot attiec?gaj? finanšu gad? maks?jamo summu, kurai uzlikt PVN, ir vienota ar šo izmantošanu saist?to izmaksu apr??in?šanas metode.

31 Attiec?b? uz min?to nodok?u rež?mu, k? ar? uz to, kas ir min?ts š? sprieduma 27. punkt?, Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka nodoklis ir j?uzlikt, ?emot par pamatu pilnas attiec?go pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodok?a maks?t?jam (skat.

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

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

33 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāatgādina, ka to savu secinājumu 28. un 29. punktā ir arī paudusi enerģētiskā iekārtu, kas kaut arī daļēji ir zināma rēķināšanas brīvība, izvēloties attiecīgās izmaksu summas noteikšanas principus, šāda rēķināšanas brīvība zināmā mērā atļauj vienotas aprēķināšanas metodes, tomēr ir jābūt garantētam, ka nodokļu maksājām maksājām PVN aprēķināšanas noteikumu iespējama vienādošana atbilst it pašam samērīguma principam tādā ziņā, ka šādi vienotai aprēķināšanai ir noteikti jābūt proporcionāli attiecīgās preces privāts izmantošanas apmēram.

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

35 Otrkārt, nosakot to izmaksu summu, kuras radušās nodokļu maksājām, ir jānovērš, ka nodokļu maksājām, kurš savam uzņēmumam piederošu precīz izmanto ar privāts vajadzībām, tiek radīta nepamatota ekonomiska priekšrocība salīdzinājumā ar gala patērētāju, kas izriet no fakta, ka šis nodokļu maksājājs ir veicis PVN atskaitījumu, uz kuriem tam nav bijis tiesību (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu liet *Wollny*, 35. punkts).

36 Šādos apstākļos valsts tiesai, kura vienīgā ir kompetenta interpretēt valsts tiesību aktus, jāemot vērā Tiesas tādējādi sniegtos elementus, ir jānovērš, vai PVN summas, kurai uzliek nodokli, kas jāmaksā sakarā ar uzņēmuma kapitāla ietilpstošās preces izmantošanu privāts vajadzībām, aprēķināšanas noteikumi, kuri ir paredzēti Nāderlandes nodokļu tiesiskajā regulājumā, var tikt uzskatīti par atbilstošiem jēdzienam "pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksājām" Sestās direktivas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

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

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



## Par tiesīšanu izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

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

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – holandiešu.