ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [*PAOLO MENGOZZI*] SECINĀJUMI,

sniegti 2010. gada 28. janvārī[1]

I — Ievads

1. Ar šajās apvienotajās lietās uzdotajiem jautājumiem Tiesai tiek jautāts, kā interpretēt Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrās direktīvas 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopējas pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība[2], 11. panta 4. punktu, kā arī Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu.

2. Šie jautājumi radās prāvās, kurās runa galvenokārt ir par dažām PVN maksātāju izdevumu kategorijām par labu personāla locekļiem, attiecībā uz kurām Nīderlandes tiesiskais regulējums, kas pieņemts pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā, daļēji izslēdz tiesības uz iepriekš samaksāta PVN atskaitīšanu.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības*

3. Otrās direktīvas 11. panta 1. punktā bija paredzēts:

"Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti uzņēmuma paša vajadzībām, nodokļu maksātājs drīkst atskaitīt nodokli, kas tam ir jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas tam aprēķināts attiecībā uz tam piegādātajām precēm un tam sniegtajiem pakalpojumiem;

1 — Oriģinālvaloda — franču.

2 — OV 1967, 71, 1303. lpp. No 1978. gada 1. janvāra šī direktīva tika atcelta ar Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

[..]."

4. Otrās direktīvas 11. panta 4. punktā bija precizēts:

"No atskaitījumu režīma var izslēgt atsevišķas preces un atsevišķus pakalpojumus, it īpaši tos, ko pilnībā vai daļēji var izmantot tikai nodokļu maksātāja vai tā personāla privātajām vajadzībām."

5. Sestās direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

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

2. Par preču ievešanu."

6. Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts ir formulēts šādi:

"Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

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

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

Dalībvalstis var atkāpties no šā punkta noteikumiem, ja vien šāda atkāpe neizraisa konkurences novirzes."

7. Sestās direktīvas 17. panta 2. un 6. punktā ir noteikts:

"2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]

6. Ne ilgāk kā četrus gadus no šīs direktīvas spēkā stāšanās dienas Padome pēc Komisijas priekšlikumu vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšana. 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 stājas spēkā, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu likumos laikā, kad šī direktīva stājas spēkā."

B — *Valsts tiesības*

8. *Wet op de omzetbelasting* 1968 (Nīderlandes 1968. gada likums par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā — "PVN likums") 2. pantā ir noteikts:

"No nodokļa, kas jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, atskaita nodokli, kurš jāmaksā par uzņēmējam paredzētu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, par tā veiktu preču iegādi Kopienas iekšienē un par tam paredzētu preču ievešanu."

9. PVN likuma 15. pantā ir noteikts:

"1. Šī likuma 2. pantā paredzētais nodoklis, ko uzņēmējs ir atskaitījis, atbilst:

a) nodoklim, kas ir iekļauts rēķinā, kuru atbilstoši spēkā esošajām tiesību normām pārskata periodā ir sagatavojuši citi uzņēmēji attiecībā uz preču piegādēm un pakalpojumiem, kas sniegti par labu uzņēmējam;

[..]."

10. PVN likuma 16. panta 1. punktā ir paredzēts:

"15. panta 1. punkta pirmajā daļā paredzēto atskaitījumu atsevišķos gadījumos var pilnībā vai daļēji izslēgt ar karaļa dekrētu, lai novērstu to, ka preces un pakalpojumi, kas saistīti ar luksusa izdevumiem, ar to personu vajadzībām, kas nav uzņēmējas [..], pilnībā vai daļēji ir atbrīvoti no nodokļa."

11. Saskaņā ar *Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting* (1968) (1968. gada karaļa dekrēts par PVN atskaitījumu izslēgšanu, turpmāk tekstā — "1968. gada karaļa dekrēts") 1. pantu tā versijā, kas bija spēkā no 1969. gada 1. janvāra līdz 1979. gada 31. decembrim, PVN likuma 15. panta 1. punktā paredzētā atskaitīšana nebija atļauta gadījumos, kad un tiktāl, ciktāl preces un pakalpojumi tika izmantoti, lai:

"1. [..]

a) pasniegtu darījumu dāvanas vai piešķirtu citas naudas prēmijas personām, kuras, ja tām būtu jāmaksā atbilstošais pievienotās vērtības nodoklis, nevarētu to atskaitīt pilnībā vai vismaz būtisku tā daļu;

b) uzņēmēja personālam nodrošinātu maltītes un dzērienus, dzīvesvietu, atlīdzību natūrā, iespēju piedalīties sporta un atpūtas pasākumos vai privātu transporta

līdzekli, vai citiem šī personāla privātas izmantošanas mērķiem.

2. "darījumu dāvanas" vai "citas naudas prēmijas" nozīmē visus pakalpojumus, ko uzņēmējs sniedzis savu darījuma attiecību ietvaros vai kā dāvinājumus citiem bez samaksas vai par samaksu, kas zemāka nekā iegādes vai ražošanas izmaksas vai — pakalpojumu gadījumā — cena, kas par tiem maksājama, atskaitot pievienotās vērtības nodokli."

12. 1968. gada karaļa dekrēta 2. pantā ir paredzēts:

"Ja uzņēmējs ir izrakstījis rēķinu samaksai par pakalpojumu, kas ir paredzēts 1. panta [1. punkta] b) vai c) apakšpunktā, un par to ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, atskaitījumu drīkst veikt proporcionāli nodokļa summai, kas ir jāmaksā par šo pakalpojumu."

13. 1968. gada karaļa dekrēta 3. pantā tā versijā, kas bija spēkā līdz 1979. gada 31. decembrim, bija precizēts:

"Ja kopējās iegādes vai ražošanas izmaksas vai cena, kas, atskaitot pievienotās vērtības nodokli, jāmaksā par visiem pakalpojumiem, kuri ir paredzēti 1. panta [1. punkta] b) vai c) apakšpunktā un kurus finanšu gada laikā uzņēmējs sniedzis vienai un tai pašai personai, nepārsniedz 250 [Nīderlandes] florīnus, attiecīgie pakalpojumi neietilpst šī dekrēta piemērošanas jomā."

14. No 1980. gada 1. janvāra 1968. gada karaļa dekrēts tika grozīts, lai ieviestu īpašu režīmu attiecībā uz maltīšu un dzērienu nodrošināšanu, bet pārējie minētā dekrēta noteikumi palika nemainīgi.

15. Tādējādi no 1980. gada 1. janvāra maltīšu un dzērienu nodrošināšana bija izslēgta no 1968. gada karaļa dekrēta 1. panta 1. punkta c) apakšpunkta. Tā 3. pants tika pārnumurēts par 4. pantu un tika iekļauts jauns 3. pants, kurā bija paredzēts, ka PVN nevar atskaitīt

par maltīšu un dzērienu nodrošināšanu. Bijušajā 3. pantā minētā summa (jaunais 4. pants) no 250 florīniem tika palielināta uz 500 florīniem.

ir saražojis maltīti un dzērienus, maltītes un dzērienu iegādes izmaksu rašanās vietā ir jāņem vērā izmantoto izejvielu iegādes izmaksas.

16. Līdz ar to jaunie minētā dekrēta noteikumi ir formulēti šādi:

4. pants

"*3. pants*

1. Ja preces un pakalpojumus uzņēmējs izmanto, lai savam personālam piedāvātu maltītes un dzērienus, un ja par to viņš izraksta rēķinu par summu, kas mazāka nekā 2. punktā noteiktā summa, atskaitījumu neveic par summu, kura nepārsniedz 6 % no starpības starp šo summu un rēķinā norādīto summu.

1. Ja kopējās iegādes vai ražošanas izmaksas vai cena, kas, atskaitot pievienotās vērtības nodokli, jāmaksā par visiem pakalpojumiem, kuri ir paredzēti 1. panta 1. punkta b) vai c) apakšpunktā un kurus finanšu gada laikā uzņēmējs sniedzis vienai un tai pašai personai, un ja 3. panta 1. punktā paredzētā starpības daļa, kas attiecas uz minēto personu, nepārsniedz 500 [Nīderlandes] florīnus, attiecīgie pakalpojumi un šī minētā starpības daļa netiek ņemta vērā šī dekrēta piemērošanai.

2. Šī panta 1. punktā paredzētā summa atbilst maltītes un dzērienu iegādes izmaksām, atskaitot pievienotās vērtības nodokli, kas palielināta par 25 %. Ja uzņēmējs pats

2. Lai aprēķinātu 1. punktā paredzēto kopējo summu, 3. panta 1. punktā paredzētā starpība netiek ņemta vērā, ja attiecībā uz maltītes un dzērienu nodrošināšanu uzņēmēja personālam atskaitījums bija izslēgts, pamatojoties uz 3. pantu."

III — Pamata prāvas un prejudiciālie jautājumi

A — *Lieta C-538/08* X Holding

17. Laika posmā no 1997. gada 1. janvāra līdz 1999. gada 31. decembrim *X Holding* no automašīnu izplatītājiem nopirka 34 vieglās automašīnas. Tas automašīnas paturēja īsu laika posmu, lai pēc tam tās pārdotu.

18. X Holding atskaitīja visu PVN, kas bija iekļauts tā rēķinā, iegādājoties automašīnas. Iesniedzot deklarāciju, tas samaksāja PVN par katras automašīnas piegādi.

19. 2001. gada 10. jūlijā tika uzsākta izmeklēšana par to, vai pareizas ir PVN deklarācijas, ko *X Holding* iesniedzis attiecīgo gadu laikā. 2002. gada 13. novembra ziņojumā finanšu inspekcija secināja, ka lielākā daļa iegādāto automašīnu nav izmantotas uzņēmuma vajadzībām un ka *X Holding* līdz ar to nepamatoti ir atsaucies uz tiesībām atskaitīt iepriekš samaksāto PVN. Līdz ar to tika sagatavots paziņojums par maksājamā PVN apmēru par summu NLG 887 852 (EUR 402 889).

20. *X Holding* par šo lēmumu iesniedza sūdzību. Veicot atkārtotu pārbaudi šajā sakarā, finanšu inspekcija uzskatīja, ka četras no 34 automašīnām ir iegādātas un izmantotas uzņēmumā tikai ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem. Šajos apstākļos iepriekš samaksātā PVN atskaitīšana tika atzīta attiecībā uz šo četru automašīnu iegādi. Līdz ar to paziņojumā par maksājamā PVN apmēru paredzētā summa tika samazināta, tādējādi maksājamā PVN summai sasniedzot NLG 856 605 (EUR 388 710).

21. *X Holding* par šo lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *GerechtshofAmsterdam* [Amsterdamas Apelācijas tiesā]. Tā atzina, ka 30 automašīnas, attiecībā uz kurām bija izdots paziņojums par maksājamā PVN apmēru, ir izmantotas gan ar uzņēmējdarbību saistītiem, gan privātiem mērķiem. Līdz ar to *Gerechtshof* apstiprināja minēto paziņojumu par maksājamā PVN apmēru.

22. *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa], kurā tika iesniegta kasācijas sūdzība par *Gerechtshof* spriedumu, norādīja,

ka Otrās direktīvas 11. panta 4. punkts ļāva dalībvalstīm no atskaitījumu režīma izslēgt atsevišķas preces un pakalpojumus, it īpaši tos, ko pilnībā vai daļēji var izmantot tikai nodokļu maksātāja vai tā personāla privātajām vajadzībām. Līdz ar to šajā tiesību normā dalībvalstīm bija atļauts no minētā režīma izslēgt dažas vieglo automašīnu kategorijas, bet nebija atļauts no tā izslēgt visas šīs preces, ja tās tiek izmantotas nodokļu maksātāja privātajām vajadzībām. Piešķirtā iespēja attiecās tikai uz izslēgšanu attiecībā uz tām izdevumu kategorijām, kas definētas, atsaucoties uz preces vai pakalpojuma raksturu, nevis atsaucoties uz izmantojuma veidu vai uz izmantošanas kārtību.

23. *Hoge Raad* arī norādīja, ka 1968. gada karaļa dekrēta 1. panta 1. punkta c) apakšpunktā iekļautais atskaitījuma ierobežojums attiecas arī uz precēm un pakalpojumiem, ko paredzēts izmantot citiem privātiem šī personāla mērķiem un algu izmaksai natūrā. Šis ierobežojums kopumā nav pietiekami precīzs un ir pārāk plašs, jo režīms attiecas uz visām precēm, kas paredzētas privātai izmantošanai. Tomēr minētajā tiesību normā precīzāk ir definētas atsevišķas preču un pakalpojumu kategorijas. Tas īpaši attiecas uz precēm un pakalpojumiem, ko izmanto, lai nodrošinātu privātu transporta līdzekli. Tiesību normas izstrādes analīze norāda, ka valsts likumdevējs vienlaikus bija paredzējis gan preces un pakalpojumus, kas izmantoti, lai piedāvātu privātu transporta līdzekli, gan to, ka nodokļu maksātājs sava personāla locekļa rīcībā nodod vieglo automašīnu.

24. Līdz ar to *Hoge Raad* apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Otrās Direktīvas 11. panta 4. punkts un Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējami tādējādi, ka dalībvalsts, kas vēlējās izmantot šajos pantos paredzēto iespēju no tiesībām uz atskaitījumu izslēgt (turpināt izslēgt) izdevumu kategorijas, kuras atbilst aprakstam "piedāvāt privātu transporta līdzekli", ir izpildījusi nosacījumu norādīt pietiekami noteiktu preču un pakalpojumu kategoriju?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 2. punktam un 17. panta 2. un 6. punktam ir pieļaujama tāda valsts tiesību norma kā iepriekš minētā, kura bija pieņemta pirms šīs direktīvas stāšanās spēkā un saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs, iegādājoties atsevišķas preces un

pakalpojumus, kurus daļēji izmanto ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem un daļēji privātiem mērķiem, samaksāto PVN nevar atskaitīt pilnā apmērā, bet tikai proporcionāli PVN, kas saistīts ar izmantošanu ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem?"

B — *Lieta C-33/09* Oracle Nederland

25. *Oracle* ir pasaules līmeņa datubāzu produktu piegādātājs uzņēmumiem.

26. 2005. gada maijā *Oracle* par samaksu savam personālam piegādāja maltītes un dzērienus, attiecībā uz kuriem uzņēmums kā iepriekš samaksātā PVN summu norādīja EUR 3 977, kas tika iekļauta tā nodokļu deklarācijā. Tajā pašā laika posmā *Oracle* iegādājās diskžokeja pakalpojumus sava personāla ballei un sameklēja dzīvesvietu vienam no saviem darbiniekiem, un PVN summas, kas samaksātas par šiem izdevumiem, attiecīgi bija EUR 850 un EUR 380. Visbeidzot *Oracle* kā darījumu dāvanu uzņēmumam nepiederīgām trešām personām piedāvāja arī golfa abonementu, attiecībā uz kuru sabiedrība savā nodokļu deklarācijā par 2005. gada maiju norādīja PVN summu EUR 256 apmērā.

27. Strīds starp *Oracle* un *Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi* ir saistīts ar PVN, kas iepriekš ir jāmaksā par iepriekšējā punktā uzskaitītajiem izdevumiem, jo pēdējais minētais uzskata, ka saskaņā ar PVN likuma un 1968. gada karaļa dekrēta noteikumiem iepriekš samaksātā PVN atskaitīšana būtu jāizslēdz attiecībā uz tajā uzskaitītajām izdevumu kategorijām.

28. Šo vērtējumu *Oracle* apstrīdēja, vēršoties *Rechtbank d'Haarlem* [Hārlemas tiesā], kura prasību daļēji apmierināja attiecībā uz izdevumiem, kas saistīti ar golfa abonementu, jo "darījumu dāvanas" ir nepietiekami konkrēta kategorija, lai varētu ieviest ierobežojumus tiesībām uz atskaitījumu. *Rechtbank d'Haarlem* prasību pārējā daļā noraidīja.

29. Gan *Oracle*, gan Nīderlandes nodokļu administrācija par *Rechtbank d'Haarlem* spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību.

30. Šajā sakarā *Oracle* īpaši apgalvoja, ka atbilstošie Nīderlandes tiesiskā regulējuma noteikumi, kuri izslēdz vai ierobežo tiesības atskaitīt PVN, kas bija jāmaksā par attiecīgajām precēm un pakalpojumiem, neatbilst Otrās direktīvas 11. panta 4. punktam un Sestās direktīvas 6. panta 2. un 6. punktam. Savukārt Nīderlandes nodokļu administrācija ir norādījusi, ka izslēgšana no tiesībām atskaitīt iepriekš samaksāto PVN ir pamatota ar valsts tiesību normu, kas tika ieviesta pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā, bet kas joprojām ir piemērojama saskaņā ar iespēju, kura dalībvalstīm sniegta Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā.

31. Šajos apstākļos *Gerechtshof te Amsterdam* apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Otrās direktīvas 11. panta 4. punkts un Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējami tādējādi, ka dalībvalsts, kas vēlējās izmantot šajos pantos paredzēto iespēju no atskaitīšanas tiesībām izslēgt (turpināt izslēgt) tās izdevumu kategorijas, kuras atbilst aprakstam:

— "maltīšu un dzērienu nodrošināšana uzņēmēja personālam";

— "darījumu dāvanas vai citas dāvanas, kas pasniegtas personām, kuras nevarētu atskaitīt visu vai lielāko daļu nodokļa, kurš tām ir vai tiks iekļauts rēķinā";

— "dzīvesvietas nodrošināšana uzņēmēja personālam";

— "atpūtas pasākumu piedāvāšana uzņēmēja personālam",

ir izpildījusi nosacījumu norādīt pietiekami precīzu preču un pakalpojumu kategoriju?

2) Ja uz pirmo jautājumu attiecībā uz vienu no minētajām kategorijām tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts un 17. panta 2. un 6. punkts pieļauj, ka tāda valsts tiesību norma kā apstrīdētā tiesību norma, kas ir pieņemta pirms šīs direktīvas stāšanās spēkā, paredz, ka nodokļu maksātājs

nevar pilnībā atskaitīt nodokli, kas samaksāts atsevišķu preču un pakalpojumu iegādes brīdī, tāpēc, ka par šo iegādi tika izsniegts rēķins, kurā bija iekļauts nodoklis, bet tam ir tiesības veikt atskaitījumu tikai proporcionāli nodoklim, kas bija jāmaksā par šo pakalpojumu?

3) Ja attiecībā uz "maltīšu un dzērienu nodrošināšanu" ir izpildīts nosacījums, ka likumdevējam ir jānorāda pietiekami precīza preču un pakalpojumu kategorija, vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts tam aizliedz izdarīt grozījumus attiecībā uz atskaitījuma izslēgšanu, kuru mērķis principā ir ierobežot izslēgšanas apmēru, bet attiecībā uz kuriem nevar izslēgt, ka atsevišķā gadījumā un attiecībā uz konkrētu finanšu gadu tie paplašina šīs izslēgšanas apjomu grozītā režīma iepriekš noteiktā rakstura dēļ?"

IV — Tiesvedība Tiesā

32. Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas Statūtu 23. pantu Grieķijas un Nīderlandes valdības, kā arī Eiropas Kopienu Komisija iesniedza savus rakstveida apsvērumus lietās C-538/08 un C-33/09. Prasītājs pamata lietā, uz kuru attiecas lieta C-33/09, arī iesniedza rakstveida apsvērumus minētajā lietā.

33. Ar Tiesas priekšsēdētāja 2009. gada 17. jūnija rīkojumu lietas C-538/08 un C-33/09 tika apvienotas mutvārdu procesā un sprieduma taisīšanai.

34. Prasītāja pamata lietā, uz kuru attiecas lieta C-33/09, Grieķijas un Nīderlandes valdības, kā arī Komisijas mutvārdu paskaidrojumi tika uzklausīti tiesas sēdē, kas notika 2009. gada 3. decembrī.

V — Juridiskā analīze

35. Tā kā katrs no pirmajiem diviem jautājumiem, kas uzdoti lietā C-33/09, formulējuma ziņā no lietā C-538/08 uzdotajiem jautājumiem atšķiras tikai tāpēc, ka atšķiras preces un pakalpojumi, kas aplūkojami pamata prāvās, es uzskatu, ka tie ir jāizskata kopā. Tikai

trešais jautājums, kas uzdots lietā C-33/09, ir izskatāms atsevišķi.

A — *Par pirmajiem jautājumiem, kas uzdoti abās lietās*

36. Uzdodot pirmos jautājumus, iesniedzējtiesas vēlas uzzināt, vai Otrās direktīvas 11. panta 4. punkts un Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļa ir interpretējami tādējādi, ka tie ļauj dalībvalstij no tiesībām atskaitīt iepriekš samaksāto PVN izslēgt dažādas preču vai pakalpojumu kategorijas, kas uzskaitītas tās tiesiskajā regulējumā, kurš bija piemērojams jau pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā, ņemot vērā minēto kategoriju formulējumu.

37. Vispirms ir svarīgi atgādināt, ka tiesību atskaitīt PVN principu, kas skaidri un precīzi ir paredzēts Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā, tomēr mīkstina Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā iekļautais atkāpes noteikums. Saskaņā ar šo noteikumu dalībvalstis var saglabāt savus tiesību aktus par izslēgšanu no tiesībām atskaitīt PVN, kas bija spēkā jau minētās direktīvas spēkā stāšanās dienā, līdz brīdim, kad Padome pieņems šajā pantā paredzētos noteikumus[3].

38. Tomēr, tā kā nevienu no priekšlikumiem, ko Komisija iesniegusi Padomei saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta pirmo daļu, Padome nav pieņēmusi, dalībvalstis var saglabāt savus tiesību aktus, kuri ir spēkā attiecībā uz izslēgšanu no tiesībām atskaitīt PVN, līdz brīdim, kad Kopienu likumdevējs noteiks Kopienu izslēgšanas režīmu un tādējādi pakāpeniski saskaņos valsts tiesību aktus PVN jomā. Līdz ar to Kopienu tiesībās līdz pat šim brīdim nav neviena noteikuma, kurā būtu uzskaitīti izdevumi, kas ir izslēgti no tiesībām atskaitīt PVN[4].

39. Citiem vārdiem sakot, Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā ir iekļauta "standstill" klauzula, kas paredz saglabāt valstī paredzētos gadījumus, kad tiek izslēgtas

3 — Šajā ziņā skat. 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-409/99 *Metropol* un *Stadler* (*Recueil*, I-81. lpp., 43. un 44. punkts), 2008. gada 11. decembra spriedumu lietā C-371/07 *Danfoss* un *AstraZeneca* (Krājums, I-9549. lpp., 27. un 28. punkts), kā arī 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-74/08 *Automotive Cabrio* (Krājums, I-3459. lpp., 17. un 21. punkts) un lietā C-460/07 *Puffer* (Krājums, I-3251. lpp., 83. punkts).

4 — Skat. it īpaši 2001. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-345/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-4493. lpp., 20. punkts) un iepriekš minēto spriedumu lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, 29. punkts.

tiesības atskaitīt PVN, kas bija piemērojami pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā[5].

40. Tomēr, kā jau arī Tiesa to ir precizējusi, Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts nozīmē, ka izslēgšanas gadījumi, ko dalībvalstis var saglabāt spēkā saskaņā ar šo tiesību normu, bija likumīgi saskaņā ar Otro direktīvu, kura bija spēkā pirms Sestās direktīvas[6].

41. Kaut arī Otrās direktīvas 11. panta 1. punktā bija paredzētas tiesības uz atskaitījumu, tā 4. punktā dalībvalstīm bija ļauts no atskaitījumu režīma izslēgt atsevišķas preces un atsevišķus pakalpojumus, it īpaši tos, ko pilnībā vai daļēji var izmantot tikai nodokļu maksātāja vai tā personāla privātām vajadzībām[7].

42. Šajā situācijā iesniedzējtiesas vaicā, vai Nīderlandes tiesiskajā regulējumā, kas pastāvēja pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā (proti, pirms 1978. gada 1. janvāra), pietiekami precīzi ir definētas atsevišķas preces vai atsevišķi pakalpojumi, izdevumi par kuriem tajā ir izslēgti no PVN atskaitīšanas.

43. Kaut arī Tiesai principā nav prejudiciāla nolēmuma tiesvedības ietvaros jāinterpretē valsts tiesību akti, lai noteiktu, vai Sestās direktīvas stāšanās spēkā brīdī to saturs bija saderīgs ar minēto direktīvu un ar Otro direktīvu, Tiesa, lai sadarbotos ar valsts tiesām, var sniegt iesniedzējtiesai visas norādes, ko tā uzskata par vajadzīgām, lai tai sniegtu noderīgu atbildi[8].

44. Šajā gadījumā ir jāprecizē, kas ir jāsaprot ar *atsevišķas* preces vai *atsevišķi* pakalpojumi Otrās direktīvas 11. panta 4. punkta un judikatūras nozīmē.

45. Šajā sakarā iepriekš minētajā spriedumā lietā *Royscot* Tiesa atzina, ka Apvienotā Karaliste pamatoti bija izmantojusi atļauju, kas

5 — Šajā ziņā skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, 30. punkts, un 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-414/07 *Magoora* (Krājums, I-10921. lpp., 35. punkts).

6 — Skat. 1999. gada 5. oktobra spriedumu lietā C-305/97 *Royscot* u.c. (*Recueil*, I-6671. lpp., 21. punkts).

7 — Šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Royscot*, 22. punkts, un lietā *PARAT Automotive Cabrio*, 29. punkts.

8 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Magoora*, 32. un 33. punkts.

izriet no Otrās direktīvas 11. panta 4. punkta, no atskaitīšanas tiesībām izslēdzot tādas atsevišķas preces kā vieglās automašīnas, pat ja attiecīgie izdevumi bija saistīti tikai ar uzņēmējdarbību[9].

46. Tādējādi Tiesa ir piešķīrusi lielāku nozīmi preču (vai pakalpojumu) raksturam, lai identificētu izdevumus, uz kuriem attiecas Otrās direktīvas 11. panta 4. punktā paredzētā izslēgšana no nodokļa atskaitīšanas tiesībām, šajā pārbaudē neiekļaujot minēto preču (vai pakalpojumu) izmantojuma kritēriju, proti, atkarībā no tā, vai tos var izmantot uzņēmējdarbībai un/vai privātām vajadzībām.

47. Turklāt šī iepriekš minētā sprieduma lietā *Royscot* interpretācija ir tā, ko Tiesa būtībā izmantoja arī spriedumā lietā *Uudenkaupungin kaupunki*[10]. Pēdējā minētajā spriedumā Tiesa no iepriekš minētā sprieduma lietā *Royscot* 21.–25. punkta — kas, es atgādinu, attiecas uz Otrās direktīvas 11. panta 4. punkta interpretāciju — skaidri ir secinājusi, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta izstrādes analīze pierāda, ka iespēja, kas dalībvalstīm piešķirta šīs tiesību normas otrajā daļā, bija piemērojama tikai "attiecībā uz atskaitījumu izslēgšanas saglabāšanu saistībā ar izdevumu kategorijām, kas noteiktas, atsaucoties *uz iegādātās preces vai pakalpojuma raksturu*, nevis atsaucoties uz to izmantošanas veidu vai uz šīs izmantošanas kārtību"[11].

48. Jautājums par to, vai šis attiecīgo preču vai pakalpojumu definēšanas kritērijs, atsaucoties uz to raksturu, izslēdz citus kritērijus, tika uzdots Komisijas rakstveida apsvērumos, kā arī tiesas sēdē to uzdeva Nīderlandes un Grieķijas valdības. Šie lietas dalībnieki norādīja, ka iepriekš minētā sprieduma lietā *PARAT Automotive Cabrio* 28. punktā Tiesa esot atzinusi, ka izslēgšanu no tiesībām atskaitīt PVN varētu pamatot, arī atsaucoties uz attiecīgo preču vai pakalpojumu priekšmetu, proti, to mērķi, un šis secinājums veido progresu salīdzinājumā ar judikatūru iepriekš minētajā lietā *Uudenkaupungin kaupunki*. Šie lietas dalībnieki uzskata, ka šī iepriekš minētā sprieduma lietā *PARAT Automotive Cabrio* ieguldījuma rezultāts pamata lietā C-33/09 ir tāds, ka izslēgšana no tiesībām atskaitīt PVN, kas paredzēta attiecībā uz Nīderlandes tiesiskajā regulējumā paredzēto darījuma dāvanu kategoriju, varētu būt pamatota.

49. Savukārt es uzskatu, ka Komisija, kā arī Nīderlandes un Grieķijas valdības no iepriekš

9 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Royscot*, 23. un 25. punkts. Skat. arī 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens* (Krājums, I-7037. lpp., 34. punkts).

10 — 2006. gada 30. marta spriedums lietā C-184/04 (Krājums, I-3039. lpp.).

11 — Turpat, 49. punkts (izcēlums mans).

minētā sprieduma lietā *PARAT Automotive Cabrio* 28. punkta cenšas izdarīt secinājumus, kas pārsniedz patieso minētā sprieduma saturu. Iepriekš izklāstīto iemeslu dēļ es uzskatu, ka minēto spriedumu nevar interpretēt tā, kā to šajās lietās norāda Komisija un Nīderlandes un Grieķijas valdības.

50. Atgādinu, ka iepriekš minētā sprieduma lietā *PARAT Automotive Cabrio* 28. punktā Tiesa, kam bija iesniegts jautājums par to, kā interpretēt Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu, norādīja, ka šo tiesību normu "nevar uzskatīt par tādu, kas ļauj dalībvalstij saglabāt tiesību atskaitīt PVN ierobežojumu, ko var piemērot vispārīgi jebkādiem izdevumiem, kuri ir saistīti ar preču iegādi, neatkarīgi no to rakstura *vai to priekšmeta*" [12].

51. No formulējuma viedokļa es jau norādīju, ka pretēji tam, ko Komisija ir norādījusi savos rakstveida apsvērumos, bet kā tā to ir atzinusi tiesas sēdē, atbildot uz precīzu Tiesas jautājumu šajā sakarā, frāze "to priekšmets" neattiecas "uz preci", bet uz izdevumiem, kas ir saistīti ar preces iegādi. Tas ir redzams, lasot spriedumu tiesvedības valodā, kā arī, piemēram, franču un itāļu valodā [13]. Tādējādi šī interpretācija ir saprotama, ņemot vērā iepriekš minētā sprieduma lietā *PARAT Automotive Cabrio* 27. punktu, kurā ir iekļauts to izdevumu saraksts, kas ir uzskaitīti Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta pirmajā daļā un kas saskaņā ar šo tiesību normu katrā ziņā ir jāizslēdz no tiesībām atskaitīt iepriekš samaksāto PVN, proti, īpaši luksusa, izpriecu vai izklaides izdevumi. Šie divi pēdējie izdevumu veidi ir skaidri nosakāmi pēc to priekšmeta. Tādējādi tas izskaidro atsauci uz izdevumu priekšmetu, kas izdarīta tā paša sprieduma 28. punktā.

52. Neatkarīgi no šī precizējuma un plašākā nozīmē tieši konteksts, kurā iekļaujas iepriekš minētā sprieduma lietā *PARAT Automotive Cabrio* 28. punkts, un attiecības, kādas pastāv starp Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu un Otrās direktīvas 11. panta 4. punktu, man liek domāt, ka frāzes "to priekšmets" iekļaušanu nevar interpretēt kā Tiesas vēlmi kritērijam, ka jānosaka atsevišķas preces vai atsevišķi pakalpojumi, kas paredzēti Otrās direktīvas 11. panta 4. punktā, atsaucoties uz to raksturu, pievienot kritēriju, kas pamatojas uz preču vai pakalpojumu vai pat izdevumu, kas saistīti ar preču vai pakalpojumu iegādi, priekšmetu (mērķa nozīmē).

12 — Izcēlums mans.

13 — Itāļu valodas versija ir īpaši skaidra šajā sakarā: "[..] a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto".

53. Vispirms ir jāatgādina, ka iepriekš minētajā spriedumā lietā *PARAT Automotive Cabrio* Tiesai tika uzdots jautājums par to, vai vispārīga rakstura valsts pasākums, kas bija veikts pirms Ungārijas Republikas iestāšanās Eiropas Savienībā un kas izslēdza tiesības pilnībā atskaitīt iepriekš samaksāto PVN, kurš attiecas uz ikvienu preču iegādi, kas finansēta no subsīdijas, kura piešķirta no valsts līdzekļiem, bija saderīgs ar Sestās direktīvas 17. pantu. Ņemot vērā valsts pasākuma, kas attiecās uz visu veidu precēm, vispārīgo raksturu, pēc loģikas nekādā ziņā nevarētu rasties jautājums, kā tas ir pamata lietās, par to, vai preču vai pakalpojumu kategorija, kas paredzēta valsts tiesiskajā regulējumā, bija pietiekami noteikta.

54. Vēl ir svarīgi precizēt, ka iepriekš minētā sprieduma lietā *PARAT Automotive Cabrio* 28. punktā ir interpretēta tikai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļa, neskarot jautājumu par to, kā interpretēt frāzi "atsevišķas preces vai atsevišķi pakalpojumi" Otrās direktīvas 11. panta 4. punkta nozīmē.

55. Šis vērtējums, manuprāt, ir apstiprināts tā paša sprieduma 29. punktā, kurā ir atgādināts, ka vēsturiski "Kopienu likumdevējs [ir] atļāvis tikai atsevišķu preču vai pakalpojumu izslēgšanu no atskaitījumu režīma, nevis vispārīgu izslēgšanu no šī režīma".

56. Kā jau es to norādīju šo secinājumu 40. un 41. punktā, lai būtu atļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds tiek aplūkots pamata lietās, kurā ir paredzēta izslēgšana no tiesībām atskaitīt PVN un kurš pieņemts pirms Sestās direktīvas, uz to ir ne vien jāattiecas tās 17. panta 6. punkta otrajai daļai, bet tam arī ir jābūt saderīgam ar Otro direktīvu, it īpaši ar tās 11. panta 4. punktu, kas bija piemērojams minētā tiesiskā regulējuma pieņemšanas brīdī.

57. No tā, manuprāt, izriet, ka iepriekš minētā sprieduma lietā *PARAT Automotive Cabrio* 28. un 29. punkts vienkārši nozīmē, ka, pat tad, ja Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļa dalībvalstīm ļauj no tiesībām atskaitīt iepriekš samaksāto PVN izslēgt izdevumus, kas noteikti, ņemot vērā to raksturu vai to priekšmetu, tās nevar tikt atbrīvotas no pienākuma — kas tieši vai netieši izriet no Otrās direktīvas 11. panta 4. punkta — pietiekamā mērā precizēt to preču vai pakalpojumu raksturu, uz kuriem attiecas šie izdevumi, lai pārmērīgi nepaplašinātu noteikuma, kas

paredz atkāpi no atskaitījuma tiesību režīma, piemērojamību[14].

58. Tādējādi atbilstoši judikatūrai lietā *Uudenkaupungin kaupunki* pamata lietās ir jāpārbauda, vai izdevumu kategorijas, kas ar attiecīgo tiesisko regulējumu ir izslēgtas no iepriekš samaksātā PVN atskaitīšanas, ir pietiekami precīzi noteiktas, proti, ka tās ir noteiktas, atsaucoties uz iegādāto preču vai pakalpojumu raksturu.

59. Vispārīgi man ir jānorāda, ka 1968. gada karaļa dekrēts, papildus īpašām kategorijām, ko tas izslēdz no atskaitīšanas tiesībām, paredz arī preces un pakalpojumus, kuri izmantoti visiem citiem uzņēmuma personāla privātiem mērķiem. Šādi formulēta izslēgšana drīzāk šķiet pamatota ar preču vai pakalpojumu privātu izmantošanu, nevis ar to raksturu un tādējādi neatbilst prasībām, kas ir paredzētas Otrās direktīvas 11. panta 4. punktā, kā to ir interpretējusi Tiesa.

60. Kā Grieķijas valdība to norāda savos rakstveida apsvērumos, pamata lietas tomēr neattiecas uz precēm vai pakalpojumiem, kas ietilpst šajā vispārīgajā kategorijā, bet gan uz precēm vai pakalpojumiem, kurus nodokļu maksātājs izmanto sava personāla konkrētākām vajadzībām, kas ir precizētas citās kategorijās, kuras ir uzskaitītas 1968. gada karaļa dekrētā.

61. Līdz ar to ir jāpārbauda šo kategoriju pietiekami precīzais raksturs, ņemot vērā Otrās direktīvas 11. panta 4. punktā paredzētās prasības.

62. Attiecībā uz lietu C-538/08 attiecīgā kategorija ir tā, kas ir paredzēta 1968. gada karaļa dekrēta 1. panta 1. punkta c) apakšpunktā, kurš attiecas uz precēm vai pakalpojumiem, ko darba devējs izmanto, lai savam personālam nodrošinātu "privātu transporta līdzekli".

14 — Uz Eiropas Kopienas dibinātājām dalībvalstīm un tām dalībvalstīm, kas tai pievienojās 1978. gada 1. janvārī, kuras savu tiesisko regulējumu par izslēgšanu no tiesībām atskaitīt PVN pieņēma tad, kad Otrā direktīva joprojām bija spēkā, 11. panta 4. punkts joprojām attiecas tieši. Savukārt uz dalībvalstīm, kas Eiropas Kopienai pievienojās pēc tam, kad Otrā direktīva tika atcelta ar Sesto direktīvu, "atsevišķu preču vai atsevišķu pakalpojumu" kritērija piemērošana attiecas tikai netieši vai, citiem vārdiem sakot, ir iekļauta Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta piemērošanas nosacījumos.

63. Iesniedzējtiesa uzskata, ka šīs tiesību normas izstrādes analīze skaidri norāda, ka valsts likumdevējs vēlējās vienlaikus iekļaut gan preces un pakalpojumus, kas tiek izmantoti, lai piedāvātu privātu transporta līdzekli, gan to, ka nodokļu maksātājs sava personāla locekļa rīcībā nodod vieglo automašīnu.

64. Var norādīt, ka šī kategorija divos aspektos ir plašāka nekā tā, ko Tiesa pārbaudīja lietā, kurā tika taisīts iepriekš minētais spriedums *Royscot*, kurā par saderīgu ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu tika atzīta izslēgšana no tiesībām atskaitīt PVN, kas jāmaksā par vieglo automašīnu iegādi. Pirmkārt, 1968. gada karaļa dekrēta 1. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētajā kategorijā ir iekļautas preces vai pakalpojumi, kas izmantoti, lai nodrošinātu privātu transporta līdzekli. Otrkārt, šī kategorija attiecas ne tikai uz tā sauktajām vieglajām automašīnām, bet, kā to ir norādījusi iesniedzējtiesa, tajā var ietilpt arī automašīnas nodrošināšana nodokļu maksātāja personāla locekļu pārvadāšanai no viņu dzīvesvietas uz darba vietu.

65. Tomēr tas nenozīmē, ka attiecīgā kategorija ir definēta pārāk vispārīgi.

66. Pirmkārt, pastāv tikai nelielas šaubas, ka šī kategorija varētu likt no tiesībām uz atskaitījumu izslēgt visas vai gandrīz visas preces vai pakalpojumus un savu būtību zaudētu vispārīgais režīms, kas ir paredzēts Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā[15].

67. Otrkārt, iekļaujot pašu privāta transportlīdzekļa nodrošināšanu nodokļu maksātāja personāla locekļiem, attiecīgajā kategorijā neapšaubāmi pietiekami precīzi ir norādītas preces, uz kurām attiecas izdevumi, par kuriem ir strīds pamata lietā, kas, es atgādinu, attiecas uz izslēgšanu no tiesībām atskaitīt PVN, kas samaksāts, nodokļu maksātājam iegādājoties automašīnas, kuras daļēji tiek nodotas tā personāla locekļu privātai izmantošanai.

68. Attiecībā uz kategorijām, kas tiek aplūkotas lietā C-33/09, es arī uzskatu, ka kategorija, kura attiecas uz "maltīšu un dzērienu nodrošināšanu nodokļu maksātāja personālam", kā arī kategorija, kas attiecas uz "dzīvesvietas nodrošināšanu nodokļu maksātāja personālam", pietiekamā mērā atbilst Otrās direktīvas 11. panta 4. punktā paredzētajām prasībām.

15 — Šajā ziņā skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Royscot*, 24. punkts, kā arī lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 33. punkts.

69. Otrkārt, pretēji tam, ko prasītājs pamata lietā, uz kuru attiecas šī pati lieta, ir ieteicis attiecībā uz kategoriju, kas ir saistīta ar maltīšu un dzērienu nodrošināšanu, nedomāju, ka šajā kategorijā ietilpstošās preces vai pakalpojumi ir jāindividualizē un/vai jāuzskaita izsmeļošā veidā. Ņemot vērā iesniedzējtiesas sniegto informāciju, ir skaidrs, ka šajā kategorijā ietilpst pārtikas preces, kā arī preces un pakalpojumi, kas izmantojami maltīšu un dzērienu pagatavošanai. Līdz ar to šī preču vai pakalpojumu kategorija man šķiet pietiekami identificējama, un tā ir netieši noteikta atkarībā no to rakstura.

70. Turklāt man ir jānorāda, ka savā iepriekš minētajā spriedumā lietā *Danfoss* un *AstraZeneca* Tiesa nav minējusi, ka pastāv principiāls šķērslis tam, lai Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā paredzētās atkāpes piemērošanas jomā ietilptu izslēgšana no tiesībām atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā par pirkumiem un līdzīgām darbībām, kuras ir saistītas ar "uzņēmuma īpašnieka un tā personāla uzturu".

71. Otrkārt, es piekrītu iesniedzējtiesas veiktajam vērtējumam par kategoriju, kas attiecas uz "dzīvesvietas nodrošināšanu nodokļu maksātāja personālam", kurā, kā to ir norādījusi iesniedzējtiesa, ietilpst ne tikai dzīvesvietas nodrošināšana darba devēja personāla locekļiem, bet arī izdevumi, kas radušies, izmantojot aģentūras vai kurtāžas pakalpojumus, kuri ļauj īstenot šādu dzīvesvietas nodrošināšanu. Manuprāt, runa ir arī par kategoriju, kas pietiekamā mērā netieši ir noteikta, atsaucoties uz attiecīgo preču un pakalpojumu raksturu.

72. Savukārt, man ir būtiskas šaubas attiecībā uz divu citu strīdīgo kategoriju pietiekami noteikto raksturu, proti, to, kas attiecas uz "atpūtas pasākumu piedāvāšanu [nodokļu maksātāja] personālam" un kas ir paredzēta 1968. gada karaļa dekrēta 1. panta 1. punkta c) apakšpunktā, kā arī to, kura attiecas uz "darījumu dāvanām vai citām dāvanām, kas sniegtas personām, kuras nevarētu atskaitīt visu vai lielāko daļu nodokļa, kas tām ir vai tiks iekļauts rēķinā", kura ir paredzēta minētā karaļa dekrēta 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā.

73. Šīs kategorijas ir noteiktas atkarībā no to priekšmeta, proti, to mērķa, turklāt attiecīgo preču vai pakalpojumu raksturs nav un nevar, pat ne vispārīgi, objektīvi tikt ierobežots. Pretēji tam, ko Nīderlandes valdība ir apgalvojusi savos rakstveida apsvērumos, nepastāv nekādas norādes, kas ļautu apgalvot, ka darījumu

dāvanu kategorijā ietilpst tikai luksusa preces vai pakalpojumi. Tieši pretēji, šo apgalvojumu, šķiet, atspēko 1968. gada karaļa dekrēta 1. panta 2. punkts, kurā ir precizēts, ka ar "darījumu dāvanām" un "citām naudas prēmijām" ir jāsaprot "visi pakalpojumi, ko uzņēmējs sniedzis savu darījuma attiecību ietvaros vai kā dāvinājumus citiem bez samaksas".

74. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uzskatu, ka Otrās direktīvas 11. panta 4. punkts un Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējami tādējādi, ka dalībvalsts, kas ir izmantojusi šajos pantos piedāvāto iespēju no tiesībām uz atskaitījumu izslēgt izdevumu kategorijas, kuras atbilst aprakstam:

— "privāta transporta līdzekļa nodrošināšana darba devēja personālam",

— "maltīšu un dzērienu nodrošināšana dara devēja personālam",

— "dzīvesvietas nodrošināšana dara devēja personālam",

ir izpildījusi nosacījumu, saskaņā ar kuru tai pietiekami precīzi ir jānosaka preču un/vai pakalpojumu kategorija, pat netieši atsaucoties uz minēto preču un/vai pakalpojumu raksturu.

Savukārt šim nosacījumam neatbilst tas, ka dalībvalsts no tiesībām atskaitīt iepriekš samaksāto PVN ir izslēgusi izdevumu kategorijas, kuras atbilst šādam aprakstam:

— "atpūtas pasākumu nodrošināšana darba devēja personālam";

— "darījumu dāvanu vai citu dāvanu [pasniegšana] [..] personām, kuras nevarētu atskaitīt visu vai lielāko daļu nodokļa, kas tām ir vai tiks iekļauts rēķinā".

B — *Par otrajiem jautājumiem, kas ir uzdoti abās lietās*

75. Uzdodot savus otros jautājumus, kas ir formulēti vienādi, iesniedzējtiesas būtībā

vaicā, vai gadījumā, ja pilnīga izslēgšana no tiesībām atskaitīt PVN ir atļauta attiecībā uz vienu vai vairākām izdevumu kategorijām, kas ir aplūkotas, atbildot uz pirmajiem prejudiciālajiem jautājumiem, Sestās direktīvas noteikumi ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj daļēju izslēgšanu no tiesībām atskaitīt PVN, kas izriet no valsts tiesiskā regulējuma, kurš pieņemts pirms minētās direktīvas stāšanās spēkā.

76. Ņemot vērā, pirmkārt, dalībvalstīm Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā piedāvātās iespējas vispārīgo raksturu, kas ļauj tām saglabāt visus gadījumus, kad ir izslēgtas tiesības uz atskaitījumu, kuri ir paredzēti valsts tiesību aktos, kas bija piemērojami jau pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā, un, otrkārt, sakāmvārdu, saskaņā ar kuru, "kas drīkst vairāk, drīkst arī mazāk", es neredzu nekādus šķēršļus, lai dalībvalsts nevarētu ierobežot izslēgšanas no tiesībām atskaitīt PVN apmēru kopš šādas izslēgšanas pieņemšanas.

77. Šāda iespēja man šķiet atbilstoša Sestās direktīvas būtībai. Kaut arī Tiesa ir atzinusi, ka Sestās direktīvas 17. pants neradīja šķēršļus, lai dalībvalsts samazinātu apmēru vai piemērošanas jomu izslēgšanas gadījumiem, kas pastāv *pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā*, jo to atcelšana ir minētās direktīvas 28. panta 4. punkta mērķis[16], ir loģiski no tā secināt, ka Sestās direktīvas noteikumi, it īpaši tās 17. panta 2. punkts, neliedz *pat pirms šīs direktīvas stāšanās spēkā* pieņemt valsts tiesisko regulējumu, kas paredz daļēju izslēgšanu no tiesībām atskaitīt iepriekš samaksāto PVN.

78. Līdz ar to es uzskatu, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas ļauj dalībvalstij saglabāt daļēju izslēgšanu no tiesībām atskaitīt iepriekš samaksāto PVN attiecībā uz izdevumiem par atsevišķām precēm vai atsevišķiem pakalpojumiem, kas ieviesta ar valsts tiesisko regulējumu, kurš pieņemts pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā.

C — *Par trešo jautājumu, kas uzdots lietā C-33/09*

79. Trešais jautājums, ko iesniedzējtiesa uzdevusi lietā C-33/09, attiecas tikai uz īpašo

16 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 21. un 22. punkts; 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-409/99 *Metropol* un *Stadler* (*Recueil*, I-81. lpp., 45. punkts), kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, 32. punkts, un lietā *Magoora*, 36. punkts.

situāciju, kādu rada daļēja izslēgšana no tiesībām atskaitīt PVN attiecībā uz izdevumu kategoriju, kurā ietilpst "maltīšu un dzērienu nodrošināšana" nodokļu maksātāja personāla locekļiem un kura ir paredzēta 1968. gada karaļa dekrēta 1. panta 1. punkta c) apakšpunktā.

80. Atgādinu, ka ar šo jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas aizliedz dalībvalstij veikt grozījumu attiecībā uz daļēju izslēgšanu no tiesībām atskaitīt PVN, kas attiecas uz izdevumu kategoriju, kurā ietilpst "maltīšu un dzērienu nodrošināšana", kas principā ir paredzēts, lai ierobežotu tās apmēru, bet attiecībā uz kuru nevar izslēgt, ka atsevišķā gadījumā un attiecībā uz konkrētu finanšu gadu tas paplašina minētās izslēgšanas apmēru, ņemot vērā grozītā režīma iepriekš noteikto raksturu.

81. Ir skaidrs, ka attiecībā uz minēto kategoriju — kas, manuprāt, ir pietiekami noteikta, kā es to norādīju, iepriekš izskatot pirmos prejudiciālos jautājumus — 1968. gada karaļa dekrēts tika grozīts pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā.

82. Ir skaidrs arī tas, kā tas izriet no iesniedzējtiesas lēmuma un kā to ir atzinis arī prasītājs pamata lietā tiesas sēdē Tiesā, ka veiktie grozījumi, kas attiecas uz tādu izdevumu izslēgšanu no tiesībām atskaitīt PVN, kuri attiecas uz maltīšu un dzērienu nodrošināšanu, vispārīgi sašaurināja minētās izslēgšanas apmēru.

83. Saskaņā ar judikatūru šāda izslēgšanas no tiesībām uz atskaitījumu apmēra sašaurināšana ietilpst Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā paredzētās atkāpes piemērošanas jomā, kaut arī tā tika pieņemta pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā [17]. Kā jau tas tika norādīts, šādas atkāpes no principa par tiesībām atskaitīt PVN, kas paredzēts Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā, piemērojamības sašaurināšana atbilst šīs direktīvas mērķim.

84. Šo vispārējo vērtējumu, manuprāt, neatspēko iespēja, uz kuru ir atsaukusies iesniedzējtiesa, bet attiecībā uz kuru ir skaidrs, ka tai nav nozīmes pamata lietā, ka izņēmuma gadījumā jaunais daļējas izslēgšanas režīms, kas ir noteikts iepriekš un kas tika ieviests pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā, varētu radīt

17 — Iepriekš minētie spriedumi lietā Komisija/Francija, 22. punkts; lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, 32. punkts; lietā *Magoora*, 36. punkts, un lietā *Puffer*, 85. punkts.

ekonomiski nelabvēlīgāku rezultātu nekā tas, kas pastāv atbilstoši agrākajam režīmam, šī jaunā režīma piemērošanas kārtības dēļ.

85. Šajā sakarā man ir jāatgādina, ka iesniedzējtiesa uzskata, kā arī Nīderlandes valdība savos rakstveida apsvērumos ir norādījusi, ka šāda situācija varētu rasties tikai tad, ja nodokļu maksātājs piedāvātu maltīti un dzērienus sava personāla locekļiem, nepiedaloties ne to sagatavošanā, ne arī patēriņa sekmēšanā, pārsniedzot robežu NLG 500 (apmēram EUR 227) uz vienu personāla locekli vienā un tajā pašā finanšu gadā.

86. Iespēja vien, ka šāds gadījums varētu rasties, manuprāt, nevar likt izslēgt Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā paredzētās atkāpes piemērošanu, jo, kā to ir norādījusi iesniedzējtiesa, grozījums, kas tika izdarīts pēc minētās direktīvas stāšanās spēkā, kopumā ir labvēlīgāks nodokļu maksātājiem nekā režīms, kas dominēja pirms šī datuma. Šāda atsevišķa vai izņēmuma gadījuma pastāvēšana, pat ja tā ir apzināta, neietekmē principu, saskaņā ar kuru grozījums valsts tiesiskajā regulējumā, kas pieņemts pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā, ir sašaurinājis iepriekš pastāvējušo izslēgšanas gadījumu piemērošanas jomu.

87. Savukārt es uzskatu, kā to pamatoti ir norādījusi Komisija, ka tiesai, kas sastopas ar izņēmuma un faktiski hipotētisku gadījumu, kāds tiek aplūkots iesniedzējtiesā, atbilstoši pienākumam, kas tai ir paredzēts Kopienu tiesībās, savas valsts tiesību normas būtu jāinterpretē, cik vien iespējams ņemot vērā Sestās direktīvas tekstu un mērķi, lai sasniegtu tajā izvirzītos rezultātus[18].

88. Tādējādi uzskatu, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas ļauj dalībvalstij pēc minētās direktīvas stāšanās spēkā izdarīt grozījumu attiecībā uz izslēgšanu no tiesībām atskaitīt PVN, kas attiecas uz izdevumu kategoriju, kurā saistībā ar pamata prāvu ietilpst maltīšu un dzērienu nodrošināšana, ko nodokļu maksātājs sniedz sava personāla locekļiem, ar ko principā paredzēts ierobežot izslēgšanas apmēru, bet attiecībā uz kuru nevar izslēgt, ka atsevišķā gadījumā un attiecībā uz konkrētu finanšu gadu, kam nav nozīmes pamata lietā, tas paplašina minētās izslēgšanas apmēru, ņemot vērā grozītā režīma iepriekš noteikto raksturu.

18 — It īpaši attiecībā uz šo pienākumu skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Magoora*, 44. punkts un tajā minētā judikatūra.

VI — Secinājumi

89. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es iesaku uz *Hoge Raad der Nederlanden* un *Gerechtshof Amsterdam* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

"1) Padomes 1967. gada 11. aprīļa Direktīvas 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopējas pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība, 11. panta 4. punkts un Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādējādi, ka dalībvalsts, kas ir izmantojusi šajos pantos sniegto iespēju no tiesībām uz atskaitījumu izslēgt izdevumu kategorijas, kuras atbilst aprakstam:

— "privāta transporta līdzekļa nodrošināšana darba devēja personālam",

— "maltīšu un dzērienu nodrošināšana darba devēja personālam",

— "dzīvesvietas nodrošināšana darba devēja personālam",

ir izpildījusi nosacījumu, saskaņā ar kuru tai pietiekami precīzi ir jānosaka preču un/vai pakalpojumu kategorija, pat netieši atsaucoties uz minēto preču un/vai pakalpojumu raksturu.

Savukārt šim nosacījumam neatbilst tas, ka dalībvalsts no tiesībām atskaitīt iepriekš samaksāto PVN, ir izslēgusi izdevumu kategorijas, kuras atbilst šādam aprakstam:

— "atpūtas pasākumu nodrošināšana darba devēja personālam",

— "darījumu dāvanu vai citu dāvanu [pasniegšana] [..] personām, kuras nevarētu atskaitīt visu vai lielāko daļu nodokļa, kas tām ir vai tiks iekļauts rēķinā".

2) Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas ļauj dalībvalstij saglabāt daļēju izslēgšanu no tiesībām atskaitīt iepriekš samaksāto PVN attiecībā uz izdevumiem par atsevišķām precēm vai atsevišķiem pakalpojumiem, kas ieviesta ar valsts tiesisko regulējumu, kurš pieņemts pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā;

3) Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas ļauj dalībvalstij pēc minētās direktīvas stāšanās spēkā izdarīt grozījumu attiecībā uz

izslēgšanu no tiesībām atskaitīt PVN, kas attiecas uz izdevumu kategoriju, kurā saistībā ar pamata prāvu, uz kuru attiecas lieta C-33/09, ietilpst maltīšu un dzērienu nodrošināšana, ko nodokļu maksātājs sniedz sava personāla locekļiem, ar ko principā paredzēts ierobežot izslēgšanas apmēru, bet attiecībā uz kuru nevar izslēgt, ka atsevišķā gadījumā un attiecībā uz konkrētu finanšu gadu, kam nav nozīmes pamata lietā, tas paplašina minētās izslēgšanas apmēru, ņemot vērā grozītā režīma iepriekš noteikto raksturu."