ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [*PAOLO MENGOZZI*] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 22. decembrī [1]

I — Ievads

1. Šī prejudiciālā nolēmuma ietvaros *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] (Nīderlande) Tiesai būtībā uzdod jautājumu, vai samaksātā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanas tiesības piemērojamas ne tikai ražošanas līdzekļu iegādei, bet attiecināmas arī uz citām precēm un pakalpojumiem, ko izmanto gan saimnieciskajai darbībai peļņas nolūkos, gan citiem mērķiem, tas ir, lai nodokļa maksātājs varētu veikt darbību, kas nav saimnieciska rakstura, ko iesniedzējtiesa uzskata par ar uzņēmumu nesaistītiem mērķiem. Apstiprinošas atbildes gadījumā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot šādu atskaitīšanas tiesību piemērošanas nosacījumus.

II — Atbilstošās Kopienas tiesību normas

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

3. Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā pakalpojumu sniegšanai par samaksu pielīdzināts "gadījums, kad nodokļa maksātājs 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".

1 — Oriģinālvaloda — franču.

2 — OV L 145, 1. lpp.

3 — OV L 102, 18. lpp.

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

4. Tās pašas direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktā pakalpojumu sniegšanai par samaksu pielīdzināta "pakalpojumu sniegšana, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātām vajadzībām, vai plašākā nozīmē — citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām".

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

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

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

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

Līdz brīdim, kad iepriekšminētās normas stājas spēkā, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu likumos laikā, kad šī direktīva stājas spēkā."

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

8. Sestās direktīvas 20. panta 2. punktā noteikts, ka attiecībā uz ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir piegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem noteiktā nodokļa. Koriģēšanu veic,

balstoties uz svārstībām atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir piegādāti vai ražoti. Šajā normā turklāt precizēts, ka, atkāpjoties no pirmās daļas, dalībvalstis var veikt koriģēšanu pilnus piecus gadus, sākot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto. Tajā cita starpā tiek piebilsts, ka nekustamam īpašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat desmit gadiem.

III — Fakti pamata prāvā un prejudiciālie jautājumi

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

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

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

12. Nodokļu inspektors atteicās piešķirt pieprasīto atskaitījumu un izsniedza *VNLTO* paziņojumu par maksājamo nodokļa apmēru. Šajā paziņojumā PVN priekšnodokļa apmērs, kas maksājams par darbībām saistībā ar dalībnieku vispārējo interešu aizsardzību, tika noteikts proporcionāli ienākumiem, ko *VNLTO* guva no minētajām darbībām. *VNLTO* sūdzība par minēto paziņojumu par maksājamo nodokļa apmēru tika noraidīta, tāpat kā vēlāk arī apelācijas sūdzība, kas tika iesniegta par šo lēmumu par paziņojumu. *Gerechtshof Leeuwarden*[Leivārdenes apelācijas tiesa] spriedumā noteica, ka *VNLTO* dalībnieku vispārējo interešu aizsardzību

nevarot uzskatīt par *VNLTO* saimnieciskās darbības tiešu, pastāvīgu un nepieciešamu paplašinājumu un ka līdz ar to *VNLTO* neesot tiesības atskaitīt tai aprēķināto PVN, ja attiecīgās preces un pakalpojumi izmantoti tās dalībnieku vispārējo interešu aizsardzībai.

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

14. Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai Sestās direktīvas [..] 6. panta 2. punkts un 17. panta 2. un 6. punkts ir interpretējami tādējādi, ka nodokļa maksātājs var pilnībā ieskaitīt savā uzņēmumā ne tikai ražošanas līdzekļus, bet visas preces un pakalpojumus, ko viņš izmanto daļēji uzņēmuma vajadzībām un daļēji ar uzņēmumu nesaistītos nolūkos, un pilnībā un uzreiz atskaitīt par šādu preču iegādi vai

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

pakalpojumu izmantošanu rēķinā ietverto [PVN]?

2) Gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu apstiprinoša, vai Sestās direktīvas [..] 6. panta 2. punktā ir paredzēts, ka, to piemērojot pakalpojumiem un precēm, kas nav ražošanas līdzekļi, taksācijas periodā, kura ietvaros tiek atļauta atskaitīšana par šiem pakalpojumiem un precēm, PVN tiek ieturēts tikai vienreiz vai arī ieturēšanai ir jānotiek arī nākamajos periodos? Ja atbilde ir apstiprinoša, kā ir jānosaka nodokļa bāze šīm precēm un šiem pakalpojumiem, uz kuriem neattiecas nolietojums?"

IV — Tiesvedība Tiesā

15. Saskaņā ar Eiropas Kopienu Tiesas Statūtu 23. pantu rakstveida apsvērumus iesniedza Nīderlandes, Vācijas, Portugāles un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Komisija. Turklāt šīs lietas dalībnieces tika uzklausītas 2008. gada 16. oktobra tiesas sēdē, izņemot Vācijas Federatīvo Republiku un Portugāles Republiku, kas tiesas sēdē nebija pārstāvētas.

V — Analīze

16. Ar pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai, piemērojot Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu un 17. pantu, nodokļa maksātājs var savā uzņēmumā ieskaitīt ne tikai ražošanas līdzekļus, bet arī visas preces un pakalpojumus, ko viņš izmanto daļēji uzņēmuma vajadzībām un daļēji ar uzņēmumu nesaistītos nolūkos, tādējādi atļaujot nodokļu maksātājam pilnībā un uzreiz atskaitīt par šādu preču iegādi vai pakalpojumu izmantošanu rēķinā ietverto PVN.

17. Ar otro jautājumu, kurš tiek uzdots tikai tad, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, tas ir, ja precēm, kas nav ražošanas līdzekļi, un pakalpojumiem var piemērot Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmajā daļā noteikto mehānismu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, pirmkārt, kādā taksācijas periodā atļauta nodokļa atskaitīšana, precīzāk, vai tas atļauts tikai vienreiz vai arī pa daļām vairākos deklarēšanas periodos, un, otrkārt, kā ir nosakāma ar nodokli apliekamā bāze precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs nenoraksta.

18. No iesniedzējtiesas lēmuma skaidri izriet, ka minētie jautājumi ir pamatoti ar juridisku pieņēmumu, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kas iegādājas ražošanas līdzekli, jāpamatojas uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas noteikumiem, ja šāds līdzeklis

tiek izmantots nodokļa maksātāja darbībām, kurām nav saimnieciska rakstura. Jautājumi turklāt pamatoti ar ideju, ka jēdzienā "ar uzņēmumu nesaistīti nolūki" minētās tiesību normas izpratnē ietilpst nodokļa maksātāja veiktajās darbībās, kurām nav saimnieciska rakstura.

19. Turpmāk izklāstītie apsvērumi pirmām kārtām apliecinās, ka attiecīgais pieņēmums, kas saistīts ar Sestās direktīvas interpretāciju, ir kļūdains; to norādījušas arī dažas no valdībām, kas Tiesā iesniedza savus apsvērumus, un līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem nav jāatbild, jo tie nav noderīgi pamata prāvas risinājumam. Pakārtoti gadījumam, ja Tiesa nepiekristu manam pamata priekšlikumam, papildus es vērtēšu abos prejudiciālajos jautājumos skartos specifiskos aspektus.

A — *Vispārīgie apsvērumi un juridiskā pieņēmuma, ar kuru pamatoti prejudiciālie jautājumi, atbilstība*

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

21. PVN raksturo neitralitāte visās ražošanas un izplatīšanas stadijās. Atbilstoši neitralitātes principam attiecīgajai personai ir jāmaksā PVN tikai tad, ja PVN attiecas uz precēm vai pakalpojumiem, ko šī persona izmanto privātam patēriņam, nevis profesionālai darbībai, kurai piemēro nodokli [8]. Līdz ar to gadījumā, kad prece tiek izmantota nevis nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības nodrošināšanai, bet gan privātam patēriņam, nevar rasties nekādas tiesības uz atskaitīšanu [9]. *A fortiori* iekasēta PVN priekšnodokļa atskai-

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

7 — Skat. Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu. PVN vēlāka aprēķināšana, neatļaujot PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, radītu kumulatīvu daudzpakāpju nodokļa sistēmu, un tieši tādas sistēmas novēršana bija viens no PVN kopējās sistēmas mērķiem, kā tas ir norādīts Direktīvas 62/227 astotajā apsvērumā. Skat. arī 2006. gada 30. marta spriedumu lietā C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (Krājums, I-3039. lpp., 24. punkts).

8 — Skat. it īpaši 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā C-25/03 *HE* (Krājums, I-3123. lpp., 43. punkts).

9 — Skat. 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I-3795. lpp., 8. un 9. punkts), kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *HE*, 43. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Uudenkaupungin kaupunki*, 24. punkts.

tīšana iespējama tikai tad, ja tas attiecas uz nodokļa maksātāja darbību, kurai nav saimnieciska rakstura un kas tādējādi neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā [10].

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

23. Sestajā direktīvā paredzēti divi "jauktās" izmantošanas veidi [11].

24. Pirmajā no minētajiem veidiem ietilpst minētās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmā daļa — kas tieši norādīta iesniedzējtiesas lēmumā —, kurā pakalpojumu sniegšanai par samaksu ir pielīdzināts, pirmkārt, a) apakšpunktā gadījums, kad nodokļa maksātājs preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, lieto savām vai tā personāla privātajām vajadzībām vai plašākā nozīmē ar uzņēmumu nesaistītiem nolūkiem, ja PVN šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms, un, otrkārt, b) apakšpunktā pakalpojumu sniegšana, ko bez atlīdzības veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātām vajadzībām, vai plašākā nozīmē ar uzņēmumu nesaistītiem nolūkiem [12].

25. Kā Tiesa jau ir apstiprinājusi, Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļa maksātāju un gala patērētāju [13]. Faktiski, pielīdzinot bez atlīdzības veiktus darījumus tādiem, kas veikti par maksu, ar a) apakšpunktu paredzēts novērst to, ka nodokļa maksātājs, kas varējis atskaitīt PVN par savā uzņēmumā ieskaitītu preci, varētu izvairīties no PVN maksāšanas, kad viņš šo preci no sava uzņēmuma aktīviem izmanto privātām vajadzībām (vai ar uzņēmumu nesaistītiem nolūkiem), un līdz ar to, atskaitot PVN, varētu gūt labumu no priekšrocībām, salīdzinot ar parastu gala patērētāju, kurš iegādājas preci [14]. Tas pats attiecas uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktu, kura mērķis ir novērst to, ka

10 — Skat. 2008. gada 13. marta spriedumu lietā C-437/06 *Securenta* (Krājums, I-1597. lpp., 30. punkts). Šajā sakarā skat. arī 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-72/05 *Wollny* (Krājums, I-8297. lpp., 20. punkts).

11 — Skat. ģenerāladvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] secinājumu 11. punktu lietā, kurā pasludināts iepriekš minētais spriedums *Charles* un *Charles-Tijmens*.

12 — Jāpiebilst, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta otrajā daļā dalībvalstīm dota iespēja atkāpties no pirmās daļas normām ar nosacījumu, ka šāda atkāpe neizraisa konkurences izkropļošanu. Ņemot vērā lietas apstākļus, iesniedzējtiesas lēmums neattiecas uz 6. panta 2. punkta otro daļu.

13 — Skat. it īpaši 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-230/94 *Enkler* (*Recueil*, I-4517. lpp., 35. punkts), 2005. gada 20. janvāra spriedumu lietā C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck* (Krājums, I-743. lpp., 23. punkts), kā arī 2008. gada 11. decembra spriedumu lietā C-371/07 *Danfoss* un *AstraZeneca* (Krājums, I-9549. lpp., 46. punkts).

14 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Enkler*, 33. punkts, iepriekš minēto spriedumu lietā *Hotel Scandic Gåsabäck*, 23. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, 47. punkts.

nodokļa maksātājs (vai tā personāls) tiek atbrīvots no nodokļa samaksas par nodokļa maksātāja sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem privātpersonai būtu bijis jāmaksā PVN [15].

26. Šis pielīdzinājums, uz kuru pamatojas Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts, praksē izraisa to, ka nodokļa maksātājam, kas attiecīgo preci izmanto daļēji profesionālajai darbībai, par ko maksājams nodoklis, un daļēji — privātām vajadzībām un kas preces iegādes brīdī pilnīgi vai daļēji atguvis priekšnodoklī samaksāto PVN, prece pilnībā jāizmanto savai darbībai, par ko maksājams nodoklis minētās direktīvas 17. panta 2. punkta izpratnē. Tādējādi šādam nodokļa maksātājam principā ir tiesības pilnīgi un uzreiz atskaitīt PVN, kas maksājams priekšnodoklī par šīs preces iegādi [16].

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

28. Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas piemērošana rada vairākas priekšrocības nodokļa maksātājam, starp kurām jāmin tas, ka nodokļa aprēķins sadalīts pa daļām visa tā laikposma garumā, kad prece tiek izmantota privātām vajadzībām, lai gan priekšnodoklī samaksātais PVN tiek atskaitīts pilnībā un uzreiz. Līdz ar to nodokļa maksātājam veidojas naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocība [17]. Lai gan iesniedzējtiesa nav

15 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Hotel Scandic Gåsabäck*, 23. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, 48. punkts.

16 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lennartz*, 26. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 24. punkts.

17 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wollny*, 38. punkts, kā arī ģenerāladvokāta Džeikobsa secinājumu 74. punktu iepriekš minētajā lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*. To, kā darbojas minētā tiesību norma, palīdz ilustrēt šāds piemērs. Pieņemam, ka nodokļa maksātājs iegādājies jaunu automašīnu, kuras ekspluatācijas ilgums varētu būt desmit gadu un kura paredzēta gan profesionālām vajadzībām, gan privātām vajadzībām. Automašīnas neto cena ir EUR 10 000, un PVN likme ir 17,5 %. Pieņemam arī to, ka pirmajā gadā 40 % no automašīnas izmantošanas paredzēta uzņēmuma vajadzībām un atlikušie 60 % — privātām vajadzībām. Saskaņā ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu par mehānismu tiek pieļauts uzreiz pilnībā atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, tas ir, EUR 1750. Vēlāk nodokli par automašīnas izmantošanu privātām vajadzībām aprēķina, iegādes cenu dalot ar desmit (atbilstoši automašīnas amortizācijai) un rezultātu reizinot ar automašīnas privātās izmantošanas ikgadējo proporciju, kas skaitļos atbilst 10 000/10 = 1000 x 17,5 % x 60 %, tas ir, vēlāk aprēķinātais nodokļa maksājums par pirmo gadu ir EUR 105. Ja otrajā līdz desmitajā gadā automašīnas izmantošana privātām vajadzībām samazinās līdz 30 %, vēlākais nodokļa aprēķins ir EUR 52,5 par katru no šiem gadiem. Līdz ar to PVN, kas iekasējams par automašīnas izmantošanu privātām vajadzībām visā tās ekspluatācijas laikposmā, ir 105 + 52,5 x 9 = EUR 577,5. Ja šo summu atņem no priekšnodokļa atskaitījuma, iegūst neto atskaitījuma summu EUR 1172,5. Ja automašīnas iegādes brīdī maksājamā priekšnodokļa summu sadalītu, nodokļa maksātājs varētu atskaitīt tik vien kā summas daļu, kas atbilst automašīnas izmantojumam profesionālajām vajadzībām, tas ir, 40 % no maksājamā PVN jeb EUR 700. Ja automašīnas izmantojums profesionālajām vajadzībām ekspluatācijas otrajā līdz desmitajā gadā pieaugtu līdz 70 % (par tādu pašu daļu kā iepriekšējā piemērā samazinājās automašīnas privātais izmantojums), pavisam automašīnas izmantošana profesionālajām vajadzībām visā automašīnas ekspluatācijas laikposmā paceltos līdz vidēji 67 % (tas atbilst PVN neto atskaitījumam EUR 1172,5 apmērā), bet priekšnodokļa atskaitījums būtu mazāks nekā šāda izmantošana. Lai atspoguļotu preces patieso izmantošanu, varētu tomēr veikt PVN pielāgošanu. Tātad jākonstatē, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punktā paredzētās metodes piemērošana nodokļa maksātājam rada naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocību, jo nodokļa maksātājs var uzreiz un pilnībā atskaitīt PVN priekšnodokli, lai gan nodokļa vēlākais aprēķins tiktu veikts pa daļām visā automašīnas ekspluatācijas laikposmā.

skaidri izklāstījusi pamata prāvas pamatproblēmas, kā tiesas sēdē norādīja Apvienotās Karalistes valdība, nevar noliegt, ka šāda fiskāla priekšrocība ir pamatā *VNLTO* centieniem valsts tiesās pamatoties uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas piemērošanu.

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

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

31. Šajā lietā jāatgādina, ka no iesniedzējtiesas norādēm izriet, ka *VNLTO* veic gan saimnieciskas darbības, kas ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, gan darbības, kurām nav saimnieciska rakstura, proti, tās dalībnieku vispārējo interešu aizsardzību, kas minētās direktīvas piemērošanas jomā neietilpst. Saskaņā ar iesniedzējtiesas skaidrojumiem *VNLTO* iegādājies ražošanas līdzekļus

18 — Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta otro daļu minēto PVN daļu nosaka saskaņā ar šīs direktīvas 19. pantu.

19 — Minētā sprieduma 33., 35. un 37. punkts.

tā, ka noteikt *VNLTO* atskaitīto PVN daļu, kas attiecas uz šādu ražošanas līdzekļu iegādi, iespējams vienīgi, lietu nododot atpakaļ izskatīšanai tiesā pēc būtības. No iesniedzējtiesas lēmuma izriet arī tas, ka minēto preču iegāde tika ieskaitīta *VNLTO* vispārējos izdevumos, to gan neattiecinot tikai uz *VNLTO* vēlāk veiktajām saimnieciska rakstura darbībām. Iesniedzējtiesa uzskata, ka *VNLTO* tomēr varētu pamatoties uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu, lai, iegādājoties ražošanas līdzekļus, pilnībā atskaitītu priekšnodoklī samaksāto PVN, jo iesniedzējtiesas skatījumā *VNLTO* darbības, kurām nav saimnieciska rakstura, ietilpst minētajā tiesību normā ietvertajā jēdzienā "ar uzņēmumu nesaistīti nolūki". Iesniedzējtiesa šādu interpretāciju pamato ar Tiesas judikatūru, precīzāk, ar iepriekš minēto spriedumu lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*.

32. Savos rakstveida apsvērumos Nīderlandes valdība un Portugāles valdība noteikti apstrīdēja pieņēmumu, ar kuru ir pamatoti prejudiciālie jautājumi. Nīderlandes valdība šos iebildumus atkārtoja tiesas sēdē, un tos atbalstīja arī Apvienotās Karalistes valdības pārstāvis. Lai gan netika galīgi apstrīdēts, ka juridiska persona, kas ir PVN maksātājs, varētu pamatoties uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu tāpat kā fiziskas personas, kas ir nodokļa maksātāji [20], minētās valdības tomēr apgalvo, ka nevar atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN daļā, kas attiecas uz ražošanas līdzekļiem, kuri izmantoti darbībām, kurām nav saimnieciska rakstura, šajā lietā — *VNLTO* dalībnieku vispārējo interešu aizsardzībai. Nīderlandes valdība un Portugāles valdība piebilst, ka nevar uzskatīt, ka privātām vajadzībām vai ar uzņēmumu nesaistītos nolūkos izmantotas juridiskas personas, kas ir PVN maksātāja, iegādātās preces, kuras no iegādes brīža tiek izmantotas juridiskās personas statūtos paredzētos nolūkos.

33. Šajā sakarā jānorāda, ka no iepriekš minētā sprieduma lietā *Securenta*, kas attiecās uz kādu uzņēmumu, kurš vienlaicīgi veica gan saimnieciskas darbības, par kurām tas atskaitīja PVN, gan darbības, kurām nebija saimnieciska rakstura un kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, un kurš lūdza atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN par izdevumiem, kas nebija saistīti ar noteiktām vēlākām

20 — Jāatgādina, pirmkārt, ka Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā nodokļa maksātāja jēdziens definēts plaši un, otrkārt, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmā daļa attiecas arī uz preces vai pakalpojuma izmantošanu nodokļa maksātāja personāla vajadzībām; abi šie apsvērumi ir vērsti par labu idejai, saskaņā ar kuru otrā minētā tiesību norma, pretēji tam ko savos rakstveida apsvērumos apgalvo Nīderlandes valdība, bet ko tā, pamatojoties uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem, tiesas sēdē pamatoti izlaboja, ir piemērojama arī nodokļa maksātājiem, kas ir juridiskas personas. Visbeidzot, nodokļu neitralitātes princips tostarp būtu pret to, ka uzņēmumi, kas veic vienādas darbības, saņemtu atšķirīgu attieksmi PVN ieturēšanas jomā; šajā sakarā skat. pēc analoģijas 1999. gada 7. septembra spriedumu lietā C-216/97 *Gregg* (*Recueil*, I-4947. lpp., 20. punkts).

darbībām, patiešām izriet, ka "PVN, kas iepriekš samaksāts saistībā ar izdevumiem, kuri radušies nodokļa maksātājam, nevar radīt atskaitīšanas tiesības, ja tas ir saistīts ar darbībām, kas, ņemot vērā to nesaimniecisko raksturu, neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā" [21].

34. Līdz ar to priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšana iespējama tikai tiktāl, ciktāl izdevumus var attiecināt uz nodokļa maksātāja vēlāku saimniecisku darbību [22].

35. Šajā lietā iesniedzējtiesa tomēr Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu interpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzēta iespēja atkāpties no tikko atgādinātā vispārīgā principa. Iesniedzējtiesa tādējādi gadījumus, kad nodokļa maksātājs ražošanas līdzekļus daļēji izmanto darbību, kurām nav saimnieciska rakstura, nodrošināšanai, pielīdzina gadījumam, kad nodokļa maksātājs tos izmanto "ar uzņēmumu nesaistītos nolūkos" Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta izpratnē.

36. Šādai argumentācijai, manuprāt, piekrist var tikai daļēji.

37. Ir skaidrs, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts, kurā pakalpojumi par atlīdzību, kas ietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā, pielīdzināti darbībām, kam principā nevajadzētu piemērot PVN, direktīvas sistēmā ir izņēmuma rakstura tiesību norma. Atbildot uz jautājumu, kā interpretējams Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā minētais jēdziens "preces lietošana", Tiesa precizējusi, ka "preces lietošana savām privātajām vajadzībām [..] ar PVN apliekama izņēmuma kārtībā", un secinājusi, ka jēdziens "preces lietošana" jāinterpretē šauri, to attiecinot tikai uz pašas preces izmantošanu [23].

38. Līdz ar to nevar uzskatīt, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta mērķis būtu noteikt vispārīgu normu, saskaņā ar kuru PVN tiktu piemērots darījumiem, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā. Kā tiesas sēdē pamatoti norādīja Apvienotās Karalistes valdība, interpretējot Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta nozīmi kā tādu, ar kuru ir ieviesta šāda vispārēja norma, tiktu atņemta jēga minētās direktīvas 2. panta 1. punktam.

21 — 30. punkts.

22 — Turpat, 31. punkts.

23 — 1993. gada 25. maija spriedums lietā C-193/91 *Mohsche* (*Recueil*, I-2615. lpp., 13. un 14. punkts), kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Enkler*, 34. punkts.

39. Šajā stadijā ir jānoskaidro, kādas situācijas aptver Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts.

40. Minētās tiesību normas piemērošanā būtībā jāņem vērā trīs kumulatīvi nosacījumi.

41. Pirmkārt, nodokļa maksātājam prece jāiegādājas, rīkojoties šādā statusā, un [precei] jāiekļaujas uzņēmuma aktīvos. Šis nosacījums nozīmē to, ka nodokļa maksātājs, kas veic darījumu privātā statusā, nerīkojas kā nodokļa maksātājs Sestās direktīvas izpratnē [24]. Tas nozīmē arī to, ka, lai arī ražošanas līdzekļi tiek izmantoti gan privātām, gan profesionālām vajadzībām, preces pilnīga ieskaitīšana nodokļa maksātāja privātajā īpašumā nepieļauj iespēju atskaitīt ražošanas līdzekļu iegādes rēķinā ietverto PVN [25].

42. Lai arī, lasot iesniedzējtiesas lēmumu, tomēr rodas šaubas, vai ražošanas līdzekļi, kas tajā minēti, ieskaitīti uzņēmuma aktīvos, tas ir, izmantoti nodokļa maksātāja saimnieciskajai darbībai, iesniedzējtiesa, kas vienīgā var novērtēt lietas faktiskos apstākļus, šķiet, uzskata, ka minētais nosacījums pamata prāvā ir izpildīts, un līdz ar to, veicot šo analīzi, tas jāpieņem kā fakts [26].

43. Otrkārt, Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā ietverta prasība, ka jābūt tiesībām par attiecīgo preci pilnīgi vai daļēji atskaitīt PVN. Šis nosacījums kopsakarā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu nozīmē, ka nodokļa maksātājam, kas rīkojas šādā statusā un iegādājas preci tādas darbības nodrošināšanai, kas atbrīvota no PVN samaksas atbilstoši Sestās direktīvas noteikumiem, nevar piemērot Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu, pat ja nodokļa maksātājs šo preci daļēji izmanto arī privātām vajadzībām.

44. Treškārt, attiecīgā uzņēmuma prece jāizmanto nodokļa maksātāja vai tā personāla privātajām vajadzībām vai "plašākā nozīmē citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai".

24 — Skat. 1995. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-291/92 *Armbrecht* (*Recueil*, I-2775. lpp., 17. un 18. punkts), kā arī 2001. gada 8. marta spriedumu lietā C-415/98 *Bakcsi* (*Recueil*, I-1831. lpp., 24. punkts).

25 — Spriedums lietā *Bakcsi*, 27. punkts.

26 — Faktiski, ja ražošanas līdzekļus uzskatītu par tādiem, kas tikai daļēji ir iekļauti uzņēmuma aktīvos, prejudiciālos jautājumus nemaz nevajadzētu uzdot, jo saskaņā ar judikatūru uzņēmums darbojas kā nodokļa maksātājs tikai tiktāl, ciktāl prece tiek izmantota profesionāliem nolūkiem (skat. tostarp iepriekš minēto spriedumu lietā *HE*, 46. un 47. punkts). Līdz ar to par ražošanas līdzekļu iegādi samaksātā PVN priekšnodokļa atskaitīšana būtu iespējama tikai tad, ja šī prece tiktu izmantota profesionāliem nolūkiem.

45. Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta tekstā vārdu savienojums "citi mērķi nekā savai uzņēmējdarbībai", pirms kura lasāms apstāklis "plašākā nozīmē", šķiet paplašinām abas pirmās situācijas, kādās minētā tiesību norma piemērojama, tas ir, arī situāciju, kurā atbilstoši šīs normas a) apakšpunktam prece tiek lietota "nodokļa maksātāja savām vai tā personāla privātajām vajadzībām".

46. Šajā sakarā pirmām kārtām liekas pamatoti uzskatīt, ka, ņemot vērā Sestās direktīvas mērķus un sistēmu, Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmajā daļā izmantotajam "uzņēmējdarbības" jēdzienam ir materiāltiesisks saturs, proti, tas ir saistīts ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību. Tādējādi, manuprāt, ir pietiekami norādīt, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu nevar piemērot, ja nodokļa maksātājs ražošanas līdzekļus izmanto gan ar nodokli apliekamām darbībām, gan ar nodokli neapliekamām darbībām savas saimnieciskās darbības ietvaros. Lai arī tā ir vienas un tās pašas preces "jaukta" izmantošana, tai tomēr piemērojams Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts, kurā, atgādinu, noteikts, ka priekšnodoklī samaksāto PVN atskaitīt iespējams tikai tajā daļā, kas attiecināma uz darbībām, kas apliekamas ar nodokli. Līdz ar to jēdziens "ar uzņēmumu nesaistīti nolūki" var nozīmēt tikai ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību nesaistītus nolūkus.

47. Nākamais, kas jānoskaidro, ir tas, vai, pamatojoties uz šādu konstatējumu, jāuzskata, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts ietver arī uzņēmuma preces izmantošanu nodokļa maksātāja visa veida darbību, kuras nav saimnieciskas rakstura, nodrošināšanai, ne tikai nodokļa maksātāja privātajām vajadzībām.

48. Cita starpā saskaņā ar judikatūru uz šādu jautājumu būtu jāatbild noraidoši.

49. Pirmkārt, nešķiet, ka Tiesa savā judikatūrā preces izmantošanu "ar uzņēmumu nesaistītiem nolūkiem" neattiecina uz citiem faktiskajiem apstākļiem kā vien izmantošana privātām vajadzībām. Tā, [piemēram], Tiesa nospriedusi, ka "no Sestās direktīvas *sistēmas* izriet, ka ar [tās] 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu iecerēts novērst privātām vajadzībām izmantotas uzņēmuma preces neaplikšanu ar nodokli" [27].

50. Otrkārt, jāatgādina, ka iepriekš minētajā spriedumā lietā *Securenta* Tiesa norādīja, ka Sestās direktīvas normās nav noteikumu, kas attiecas uz metodēm vai kritērijiem, kuri dalībvalstīm ir jāpiemēro, ja tās pieņem normas, kas ļauj sadalīt priekšnodoklī samaksātās PVN summas atkarībā no tā, vai

27 — Skat.1989. gada 27. jūnija spriedumu lietā 50/88 Kühne (*Recueil*, 1925. lpp., 8. punkts), iepriekš minēto spriedumu lietā *Mohsche*, 8. punkts; 1997. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-258/95 *Fillibeck* (*Recueil*, I-5577. lpp., 25. punkts), 2003. gada 11. septembra spriedumu lietā C-155/01 *Cookies World* (*Recueil*, I-8785. lpp., 56. punkts), un iepriekš minēto spriedumu lietā *Wollny*, 31. punkts (izcēlums slīprakstā mans). Skat. arī ģenerāladvokātes Šarpstones [*Sharpston*] secinājumu 42. punktu lietā, kurā pasludināts iepriekš minētais spriedums *Danfoss* un *AstraZeneca*. Tāpat attiecībā uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktu skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Fillibeck*, 25. punkts.

atbilstošie izdevumi ir attiecināmi uz saimniecisku darbību vai darbību, kurai nav saimnieciska rakstura [28]. Tomēr Tiesa arī nosprieda, ka, īstenojot savu diskrecionāro varu, dalībvalstīm, kam turklāt ir jāievēro nodokļu neitralitātes princips, uz kura balstās PVN kopējā sistēma, jānodrošina, ka atskaitīšana tiek veikta tikai attiecībā uz to PVN daļu, kas ir proporcionāla summai, kura ir saistīta ar darījumiem, kas dod atskaitīšanas tiesības [29]. Liekas apšaubāmi, ka, ja Tiesa uzskatījusi, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts ļauj pielīdzināt pakalpojumam par atlīdzību ražošanas līdzekļu, kas ietverti uzņēmuma aktīvos, izmantošanu darbību, kurām nav saimnieciska rakstura, nodrošināšanai un tādējādi dod iespēju nodokļa maksātājam pilnībā atskaitīt pie šo līdzekļu iegādes rēķinā ietverto PVN, tā būtu, pirmkārt, paredzējusi dalībvalstu kompetenci noteikt tiesību normas par to priekšnodoklī samaksātā PVN summu sadalīšanu, kas attiecas gan uz saimnieciska rakstura darbībām, gan darbībām, kurām nav saimnieciska rakstura, un, otrkārt, dalībvalstīm *pieprasījusi* nodrošināt, lai PVN atskaitīšana tiktu veikta tikai attiecībā uz to PVN daļu, kas ir proporcionāla summai, kura ir saistīta ar darījumiem, kas dod atskaitīšanas tiesības.

51. Ja Tiesa Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu interpretētu kā vispārēju atkāpi no Sestās direktīvas 17. panta noteikumiem, vērtējums, ko tā sniegusi iepriekš minētajā spriedumā lietā *Securenta*, būtu bijis vismaz niansētāks, ja ne aizstāts ar noteiktiem apsvērumiem, kas saistīti ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu. Saskaņā ar judikatūru Tiesai nekas neliegtu interpretēt šo tiesību normu, lai gan tā netika tieši minēta lietā *Securenta* [30] uzdotajos prejudiciālajos jautājumos.

52. Treškārt, iepriekš izklāstīto apsvērumu dēļ es piekrītu ģenerāladvokātes Šarpstones viedoklim iepriekš minētajā lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, saskaņā ar kuru Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts attiecas uz pilnīgi citādiem izmantošanas veidiem nekā uzņēmuma darbības, kas apliekamas ar nodokli [31], tas ir, uz darbībām, kas ne tieši, ne netieši nav paredzētas uzņēmuma interesēm.

53. Principā atšķirībā no preces izmantošanas privātām vajadzībām preces izmantošana nodokļa maksātāja darbībām, kurām nav saimnieciska rakstura, vienlaicīgi ar izmantošanu savām ar nodokli apliekamajām saimnieciskajām darbībām tomēr ļoti daudzās situācijās var tieši vai netieši būt paredzētas uzņēmuma interesēm. Ja atzītu, ka Sestās

28 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Securenta*, 33. punkts.
29 — Turpat, 36. un 37. punkts.
30 — Saskaņā ar judikatūru Tiesai ir pienākums sniegt valsts tiesai visus tos Kopienu tiesību interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izspriežot izskatāmo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa savu jautājumu formulējumā uz tiem pamatojusies; attiecībā uz Sestās direktīvas piemērošanu skat. 2005. gada 12. maija spriedumu lietā C-452/03 *RAL (Channel Islands)* u.c. (Krājums, I-3947. lpp., 25. punkts).
31 — Iepriekš minētie secinājumi lietā, kurā pasludināts spriedums *Danfoss* un *AstraZeneca*, 38. punkts.

direktīvas 6. panta 2. punkts attiecināms uz izmantošanu nodokļa maksātāja darbībām, kurām nav saimnieciska rakstura, turklāt katrā konkrētajā gadījumā būtu jānošķir, kāda izmantošana faktiski nav saistīta ar uzņēmumu un kāda izmantošana ir paredzēta uzņēmuma vajadzībām. Tādējādi PVN kopējā sistēma kļūtu sarežģītāka, un, manuprāt, tas vispār neatbilst Sestās direktīvas formulējumam [32].

54. Līdz ar to uzskatu, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punktā minētā izmantošana "ar uzņēmumu nesaistītos nolūkos" nevar aptvert nekādu izmantošanu tādu nodokļa maksātāja darbību, kurām nav saimnieciska rakstura, nodrošināšanai [33].

55. Šāds vērtējums neietekmē jēdziena "ar uzņēmumu nesaistīti nolūki" lietderīgo iedarbību, jo tas var attiekties uz visa veida izmantošanu trešo personu vai nodokļu maksātāja personāla privātajām vajadzībām. Kā savos rakstveida apsvērumos norādījusi Portugāles valdība, kā piemērs varētu būt ražošanas līdzekļi, ko *VNLTO* izmantojusi gan savām darbībām, par kurām aprēķināms nodoklis, gan savu dalībnieku vai to vadības privātajām vajadzībām. Tomēr, kā jau nupat skaidroju, situācija, kurai *VNLTO* vēlas piemērot Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmo daļu, nešķiet šāda.

56. Tātad uzskatu, ka tāda Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas un 17. panta interpretācija, ar kādu iesniedzējtiesa pamatojusi pieņēmumu, uz kuru balstīti prejudiciālie jautājumi, ir kļūdaina. Līdz ar to nesaskatu, kā minētie jautājumi varētu būt attiecināmi uz pamata prāvā izskatītā strīda risinājumu.

57. Līdz ar to es pamatā iesaku uz iesniedzējtiesas lēmumu atbildēt, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmā daļa nav piemērojama uzņēmuma aktīvos ieskaitīta ražošanas līdzekļa izmantošanai nodokļa maksātāja darbību, kurām nav saimnieciska rakstura, nodrošināšanai.

58. Tikai gadījumam, ja Tiesa nepiekristu šādam manam vērtējumam, es papildus vērtēšu specifiskos aspektus, kas minēti pirmajā prejudiciālajā jautājumā, un nepieciešamības gadījumā arī tos, kas minēti otrajā prejudiciālajā jautājumā. Proti, minētos jautājumus turpmāk izklāstītajos apsvērumos es vērtēšu tikai pakārtoti.

32 — Skat. pēc analoģijas 1998. gada 7. maija spriedumu lietā C-390/96 *Lease Plan* (*Recueil*, I-2553. lpp., 28. punkts), kurā Tiesa noraidīja, ka pastāvētu "drošs, vienkāršs un praktisks, Sestās direktīvas formulējumam atbilstošs" kritērijs, pēc kura varētu noteikt stabilas iestādes pastāvēšanu.

33 — Šajā sakarā skat. arī iepriekš minēto ģenerāladvokāta secinājumu 59. punktu lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*.

B — *Par pirmajā prejudiciālajā jautājumā minētajiem specifiskajiem aspektiem*

59. Kā jau iepriekš tika norādīts, iesniedzējtiesa jautā, vai, piemērojot Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu un 17. pantu, nodokļa maksātājs var ieskaitīt savā uzņēmumā ne tikai ražošanas līdzekļus, bet arī visas preces un pakalpojumus, ko viņš izmanto daļēji uzņēmuma vajadzībām un daļēji ar uzņēmumu nesaistītos nolūkos, un pilnībā un uzreiz atskaitīt par šādu preču iegādi vai pakalpojumu izmantošanu rēķinā ietverto PVN.

60. Pirmām kārtām jāatgādina, ka saskaņā ar judikatūru gadījumā, kad ražošanas līdzekli lieto gan profesionālām, gan personīgām vajadzībām, ieinteresētā persona saistībā ar PVN var izvēlēties, vai pilnībā iekļaut šo mantu sava uzņēmuma kapitālā, vai arī to pilnībā saglabāt savā personīgajā īpašumā, tādējādi to pilnībā izslēdzot no PVN sistēmas, vai arī iekļaut to uzņēmuma aktīvos tiktāl, ciktāl to faktiski lieto profesionālos nolūkos [34].

61. Kā jau iepriekš minēju, ja nodokļa maksātājs izvēlas uzskatīt ražošanas līdzekli, ko vienlaicīgi lieto profesionālām un personīgām vajadzībām, par uzņēmuma īpašumu, par šo ražošanas līdzekļa iegādi vai ražošanu kā priekšnodoklis maksājamais PVN principā ir pilnībā un uzreiz atskaitāms [35].

62. Tomēr tā kā ražošanas līdzekļa izmantošana nodokļa maksātāja paša vai sava personāla privātajām vajadzībām vai ar uzņēmumu nesaistītos nolūkos, piemērojot Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu, ir uzskatāma par ar nodokli apliekamu darījumu, nodokļa maksātājam, kas izvēlas visu ražošanas līdzekli iekļaut sava uzņēmuma aktīvos un izmanto šī ražošanas līdzekļa daļu privātām vajadzībām, ir pienākums maksāt PVN par izdevumu, kas ir veikti šīs izmantošanas izpildei, summu; šis pienākums atbilst tiesībām atskaitīt PVN, kas kā priekšnodoklis ir samaksāts par visām šī ražošanas līdzekļa iegādes vai būvniecības izmaksām [36].

63. Ņemot to vērā, jānoskaidro, vai tas, ka šāda Tiesas judikatūra attīstīta attiecībā uz ražošanas līdzekļu jauktu izmantošanu, ir gadījuma rakstura apstāklis vai, gluži pretēji, tam ir sava īpaša loģika, kas izriet no Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta.

34 — Skat. tostarp iepriekš minēto spriedumu lietā *HE*, 46. punkts, iepriekš minēto spriedumu lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 23. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Wollny*, 21. punkts.

35 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 24. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Wollny*, 22. punkts.

36 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wollny*, 23. un 24. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra.

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

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

66. Spriedumā lietā *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* [37], kas attiecās uz Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otro direktīvu 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopējas pievienotās vērtības nodokļa sistēmas struktūra un piemērošanas noteikumi [38], Tiesa nosprieda, ka gan pēc *jēdziena parastās nozīmes*, gan pēc tā funkcijas Direktīvas 67/228 kontekstā jēdziens "ražošanas līdzekļi" attiecas uz uzņēmējdarbībā izmantotām precēm, kurām ir raksturīgs tas, ka tās tiek izmantotas ilgstoši un kuru iegādes izmaksas netiek uzskaitītas kā kārtējie izdevumi, bet tiek amortizētas vairāku gadu garumā [39].

67. Tiesa šīs definīcijas būtiskās sastāvdaļas, proti, šo preču ilgstošais raksturs un to iegādes izmaksu amortizēšana, pārņēmusi, interpretējot Sestās direktīvas 20. pantu, kurš tostarp attiecas uz laikposmu, kurā notiek ar ražošanas līdzekļiem saistīto atskaitījumu pielāgošana [40], lai gan minētajā tiesību normā dalībvalstīm atļauts definēt ražošanas līdzekļu jēdzienu [41].

68. Lai arī Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas un 20. panta materiāltiesiskās piemērošanas jomas ir atšķirīgas un nepārklājas [42], atbilstoši Tiesas nospriestajam šīm tiesību normām ir kopīgs mērķis [43]; kas, manuprāt, ļauj pamatot, ka jēdziena "ražošanas līdzekļi" definīcijas būtiskās sastāvdaļas minētās direktīvas 20. panta izpratnē, proti, to ilgstošais raksturs un iegādes izmaksu amortizēšana, — sastāvdaļas, kas turklāt izriet no šī jēdziena parastās nozīmes, — ir attiecināmas arī uz to, kā Tiesa šo jēdzienu lietojusi savā judikatūrā, interpretējot Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu.

37 — 1977. gada 1. februāra spriedums lietā 51/76 (*Recueil*, 113. lpp.).

38 — OV 1967, 71, 1303. lpp.

39 — Skat. minētā sprieduma 12. punktu.

40 — 2005. gada 15. decembra spriedums lietā C-63/04 *Centralan Property* (Krājums, I-11087. lpp., 55. punkts).

41 — Skat. Sestās direktīvas 20. panta 4. punktu. Šajā sakarā skat. 2008. gada 6. marta spriedumu lietā C-98/07 *Nordania Finans* un *BG Factoring* (Krājums, I-1281. lpp., 32. punkts).

42 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Uludenkaupungin kaupunki*, 30.–34. punkts.

43 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Wollny*, 35.–37. punkts.

69. Tomēr no šo secinājumu 62. punktā minētās judikatūras netieši, bet noteikti izriet, ka atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktam PVN, kas aprēķināts par iegūtās preces izmantošanu privātām vajadzībām, tiek iekasēts pakāpeniski, atbilstoši tās preces patēriņam, par kuru PVN atskaitīts priekšnodoklī. Apstāklis, ka nodokļa maksātājs ražošanas līdzekli izmanto savām privātajām vajadzībām, tiek pielīdzināts pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību, tas ir, darījumam, kas ir ilgstošs laikā, un tādējādi liek domāt, ka PVN piedziņa par šāda (fiktīva) pakalpojuma sniegšanai nepieciešamajām izmaksām jāveic pa daļām [44]. Ja notiek izmaiņas tajā preces daļā, ko nodokļa maksātājs izmanto savām privātajām vajadzībām, PVN maksājumi, kas nodokļa maksātājam jāveic par izmaksām, kas attiecināmas uz preces izmantošanu, savā ziņā būs pielāgojami automātiski [45], jo tas ir atkarīgs tieši no tā, ciktāl prece faktiski izmantota privātajām vajadzībām [46] visā tās ekspluatācijas laikā vai arī īsākā laikposmā, kas atbilst Sestās direktīvas 20. panta 2. un 3. punktā paredzētajam, kā, šķiet, atzinusi Tiesa [47].

70. Līdz ar to, kā, pamatojoties uz iepriekš minēto ģenerāladvokāta secinājumu lietā *Charles* un *Charles-Tijmens* 88. punktu, būtībā norāda Nīderlandes, Portugāles un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Komisija, Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā paredzētajam mehānismam ir jēga tikai tad, ja preces izmantošana ir ilgstoša, tas ir, tā attiecas uz ražošanas līdzekli, nevis citādām precēm, kuru izmantošana principā notiek uzreiz.

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

72. Manuprāt, tas pats attiecas uz precēm, kas, zaudējot savu atsevišķo raksturu, tiek ieskaitītas ražošanas līdzekļos pēc iegādes un kas saglabā savu vērtību [48]. Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts attiecas tikai uz pašu tādas preces izmantošanu, kuras iegāde atbilst brīdim, kad rodas

44 — Šajā sakarā skat. ģenerāladvokāta Ležē [*Léger*] secinājumu 70. punktu lietā, kurā pasludināts iepriekš minētais spriedums *Wollny*.

45 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto ģenerāladvokāta secinājumu 61. punktu lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*.

46 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Enkler*, 36. un 37. punkts.

47 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Wollny*, 37. un 53. punkts.

48 — Skat. pēc analoģijas 2001. gada 17. maija spriedumu apvienotajās lietās C-322/99 un C-323/99 *Fischer* un *Brandenstein* (*Recueil*, I-4049. lpp., 67. punkts), kas attiecas uz Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta interpretāciju, par atlīdzību veiktai piegādei, pielīdzinot uzņēmumā ieguldīto preču izmantošanu savām privātajām vajadzībām vai ar uzņēmumu nesaistītiem nolūkiem, ja PVN attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms.

tiesības uz PVN atskaitīšanu, nevis uz izdevumiem par preces ekspluatāciju un uzturēšanu [49].

73. Papildus tam, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts ražošanas līdzekļiem piemērojams tikai to iegādei, manā skatījumā attiecībā uz precēm, kas ražošanas līdzekļos ieskaitītas pēc to iegādes, bet kuru vērtība pieaug, arī ar PVN kopējās sistēmas vienkāršību saistītu apsvērumu dēļ priekšroka dodama par šādu preču iegādi priekšnodoklī samaksātā PVN sadalīšanai atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 5. punktam. Kā to savos rakstveida apsvērumos detalizēti ir izklāstījusi Apvienotās Karalistes valdība, ņemot vērā šo preču iegādes brīža un to ekspluatācijas laikposmu atšķirības, Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta piemērošanas rezultātā nodokļa maksātājam būtu katru gadu jāaprēķina vēlāk maksājamais PVN par katru ražošanas līdzekļos ieskaitīto preci kopumā; šāds uzdevums šķiet ļoti sarežģīts [50].

74. Attiecībā uz pakalpojumiem iesniedzējtiesa uzskata, ka, paplašinot ražošanas līdzekļu jauktas izmantošanas tiesiskā regulējuma piemērošanu, tas varētu arī attiekties uz pakalpojumiem, kas ir amortizējami (tas ir, uz "investīciju pakalpojumiem"), jo no uzņēmuma vadības skatupunkta šādi pakalpojumi neatšķiras no ražošanas līdzekļiem. Komisija piekrīt šādam viedoklim, pamatojoties uz apsvērumiem, kas saistīti ar vienlīdzīgas attieksmes principu [51], un šādu vērtējumu tiesas sēdē atbalstīja arī Apvienotās Karalistes valdība. Savukārt Nīderlandes, Vācijas un Portugāles valdība nepiekrīt šādai iesniedzējtiesas veiktajai [normas piemērošanas] paplašināšanai. Šīs valdības pamatojas uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas tekstu. Tomēr šķiet, ka Nīderlandes un Vācijas valdība atzīst, ka pakalpojumiem, kas ražošanas līdzekļos iekļauti pēc to saņemšanas, varētu piemērot Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu.

75. Nupat izklāstītais vērtējums man uzreiz jānoraida, tostarp pamatojoties uz šo secinājumu 72. un 73. punktā izklāstītajiem apsvē-

49 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Kühne*, 13. punkts.

50 — Atbilstoši šo secinājumu 17. zemsvītras piezīmē aprakstītajai metodei. Apvienotās Karalistes valdība kā piemēru min 2000. gadā iegādātu jahtu (ražošanas līdzekli), kas galvenokārt paredzēta iznomāšanai, bet 20 % laika gadā paredzēta arī privātai izmantošanai, un nodokļa maksātājs tai 2001. gadā atjauno krāsu (tai jāturas piecpadsmit gadus, tas ir, līdz 2016. gadam), 2002. gadā atjauno koka tiltiņu (tam jākalpo desmit gadus, tas ir, līdz 2012. gadam), 2003. gadā atjauno enkuru (tam jākalpo astoņus gadus, tas ir, līdz 2011. gadam) utt. Šādā gadījumā nodokļa maksātājam katru gadu būtu katras minētās preces izmaksas jādala ar to paredzēto ekspluatācijas ilgumu un iegūtais lielums jāreizina ar skaitli, kas iegūts no attiecīgās valsts PVN likmes un laika daļas, kurā attiecīgajā gadā prece izmantota privātām vajadzībām.

51 — Komisija savos apsvērumos salīdzina, pirmkārt, to, kā uzņēmums pilnībā iegādājas savā īpašumā automašīnas, kas tiek daļēji izmantotas arī nodokļa maksātāja privātajām vajadzībām un kam varētu piemērot Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu, un, otrkārt, to, kā šis pats uzņēmums automašīnas, kas tiek daļēji izmantotas arī nodokļa maksātāja privātajām vajadzībām, iegādājas aizdevuma nomas (līzinga) kārtībā.

rumiem attiecībā precēm, kas ražošanas līdzekļos ieguldītas pēc to iegādes [52].

76. Attiecībā uz ražošanas līdzekļu jauktas izmantošanas tiesiskā regulējuma attiecināšanu uz pakalpojumiem vispirms jānorāda, ka Sestajā direktīvā nav tiesību normu, kas regulētu nodokļa maksātāja uzņēmuma aktīvos iekļauta pakalpojuma izmantošanu nodokļa maksātāja privātajām vajadzībām. Pirmkārt, kā jau uzsvērts iepriekš, Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts attiecas tikai uz precēm. Otrkārt, šīs direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktā pakalpojumiem, kas sniegti par atlīdzību, pielīdzināti tikai tādi pakalpojumi, ko *nodokļa maksātājs* bez atlīdzības sniedz pats sev vai savam personālam, nevis tādi pakalpojumi, ko sniedz *trešās personas* [53].

77. To, ka pakalpojumu izmantošana izslēgta no Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta piemērošanas jomas un vienlaicīgi šīs pašas pirmās daļas b) apakšpunkta piemērošanas jomā ietilpst tikai nodokļa maksātāja sniegtie pakalpojumi, iespējams interpretēt mazliet atšķirīgi.

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

79. Šādos apstākļos, tā kā ražošanas līdzekļos iekļautu pakalpojumu izmantošana privātām vajadzībām netiek pielīdzināta pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību, tā neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā un tādējādi uz to neattiecas arī Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta noteikumi, kuri, kā norādījusi Tiesa, attiecas tikai uz to PVN summu sadalīšanu, kas iepriekš samaksātas saistībā ar izdevu-

52 — Skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Mohsche*, 14. punkts. Tas tātad neattiecas uz pakalpojumiem ražošanas līdzekļa, piemēram, ēkas, iegādei vai būvniecībai, kas izmantoti pirms tā vai vienlaikus ar to; šajā sakarā skat. 2003. gada 8. maija spriedumu lietā C-269/00 *Seeling* (*Recueil*, I-4101. lpp., 43. punkts) un iepriekš minēto spriedumu lietā *Wollny*, 24. punkts, saskaņā ar kuru: "[..] nodokļa maksātājs, kas izvēlas nodot visu ēku savam uzņēmumam un izmanto šīs ēkas daļu personīgām vajadzībām, ir, no vienas puses, tiesīgs atskaitīt PVN, kas kā priekšnodoklis ir samaksāts par visām šīs *ēkas celtniecības izmaksām*, un, no otras puses, tam ir atbilstošs pienākums maksāt PVN par izdevumu, kas ir veikti šīs izmantošanas izpildei, summu" (mans izcēlums slīprakstā). Skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Wollny*, 27. un 50. punkts.

53 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Hotel Scandic Gåsabäck*, 23. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, 48. punkts, saskaņā ar kuru "Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta b) apakšpunkts liedz atbrīvot nodokļu maksātāju vai tā personāla locekļus no nodokļa nomaksas par *nodokļu maksātāja* sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem privātpersonai būtu jāmaksā PVN" (mans izcēlums slīprakstā). Skat. arī ģenerāladvokāta Džeikobsa secinājumu 22. punktu lietā, kurā pasludināts iepriekš minētais spriedums *Mohsche*.

miem, kuri ir saistīti tikai ar saimniecisko darbību [54]. Šādā gadījumā tomēr rodas problēma attiecībā uz sākotnēji atskaitītā PVN pielāgošanu, ja ražošanas līdzekļos ietilpstošā pakalpojuma amortizācijas laikā notiek izmaiņas attiecībā uz daļu, kādā šāds pakalpojums izmantots profesionālām vajadzībām (un attiecīgi arī daļā, kurā tas izmantots privātām vajadzībām), jo Sestās direktīvas 20. panta 2. un 3. punkts piemērojams tikai atskaitīšanas pielāgošanai attiecībā uz ražošanas līdzekļos ietilpstošām precēm.

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

81. Šādā gadījumā šķiet, skaidrs, ka, izmantojot savas pilnvaras, dalībvalstīm tomēr jāņem vērā Sestās direktīvas mērķis un sistēma, proti, it īpaši jāievēro nodokļu neitralitātes princips, uz kura balstās PVN kopējā sistēma [55].

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

83. Katrā ziņā pretēji viedoklim, ko savos rakstveida apsvērumos izklāstījusi Komisija, es neuzskatu, ka, liedzot Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas piemērošanu ražošanas līdzekļos ietilpstošu pakalpojumu jauktai izmantošanai, nodokļa maksātājam tiktu noteikta neitralitātes principam neatbilstoša nodokļa summa attiecībā uz šāda pakalpojuma izmantošanu profesionālām

54 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Securenta*, 33. punkts.

55 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Securenta*, 35. un 36. punkts.

vajadzībām. Tiktāl, ciktāl par bezatlīdzības darījumu tiktu uzskatīta tikai šāda pakalpojuma izmantošana privātām vajadzībām, tās PVN summas daļas atskaitīšana, kas priekšnodoklī samaksāta saistībā ar šāda pakalpojuma izmantošanu nodokļa maksātāja profesionālām vajadzībām, būtu pilnībā iespējama.

84. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, gadījumā, ja Tiesai būtu jāsniedz atbilde uz iesniedzējtiesas pirmajā prejudiciālajā jautājumā ietvertajiem specifiskajiem aspektiem, es iesaku sniegt šādu atbildi: Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts interpretējams tādējādi, ka tas neattiecas ne uz tādu preču jauktu izmantošanu, kas nav ražošanas līdzekļi, ne arī uz pakalpojumu jauktu izmantošanu.

C — *Par otrajā prejudiciālajā jautājumā minētajiem specifiskajiem aspektiem*

85. Iesniedzējtiesas otrais prejudiciālais jautājums vērtējams tikai tādā gadījumā, ja Tiesa nepiekristu ne manam pamata ieteikumam, ne atbildei, ko pakārtoti iesaku sniegt uz pirmo prejudiciālo jautājumu.

86. Kā jau uzsvēru, *tiktāl, ciktāl Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas mehānismu var piemērot precēm, kas nav ražošanas līdzekļi, un pakalpojumiem*, ar otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, pirmkārt, kāds ir taksācijas periods PVN vēlākai ieturēšanai, tas ir, precīzāk, vai tas notiek tikai vienreiz vai arī pa daļām vairākos deklarācijas periodos, un, otrkārt, kā ir nosakāma ar nodokli apliekamā bāze precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs nenoraksta.

87. Jautājuma daļā par PVN iekasēšanu jāpiekrīt Nīderlandes un Portugāles valdības rakstveida apsvērumos paustajai nostājai, ka tiktāl, ciktāl pakalpojumu sniegšana, uz ko attiecas Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts, pielīdzināma pakalpojumiem, kas sniegti par atlīdzību, PVN iekasēšanas tiesiskais regulējums ir vienāds. Tā atbilstoši Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta pirmajam teikumam darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad pakalpojumi ir sniegti [56]. Gadījumā, kad ražošanas līdzekļos ietilpstoša prece daļēji tiek izmantota privātām vajadzībām, PVN iekasējams šādas izmantošanas brīdī. Attiecībā uz precēm (un pakalpojumiem), kas tiek izmantotas uzreiz, liekas saprātīgi uzskatīt, ka PVN maksājams vienreiz, tas ir, atbilstoši nodokļa maksātāja deklarācijai par attiecīgo taksācijas periodu, kuru saskaņā ar Sestās direktīvas 22. panta 4. punktu tiesīgas noteikt dalībvalstis. Kā savos rakstveida apsvērumos pamatoti ir

56 — Ņemam vērā, ka minētās direktīvas 10. panta 2. punkta trešajā teikumā paredzēts, ka dalībvalstis var noteikt, ka noteiktos gadījumos uzskatāms, ka pakalpojumi, kas sniegti ilgstoši kādā laikposmā, sniegti, vēlākais beidzoties laikposmam viena gada garumā. Šāda iespēja, uz kuru savos rakstveida apsvērumos norādījusi arī Nīderlandes valdība, minot pakalpojumu sniegšanu, uz ko attiecoties Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts, Sestajā direktīvā iekļauta, tikai pieņemot Padomes 2000. gada 17. oktobra direktīvu 2000/65/EK, ar kuru tiek grozīta Direktīva 77/388/EEK (OV L 269, 44. lpp.), kuras noteikumi dalībvalstīm jāievieš līdz 2001. gada 31. decembrim. Tātad Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta trešais teikums pēc *ratione temporis* nav piemērojams pamata prāvas faktiem, kas, kā jau norādīts, attiecas tikai uz *VNLTO* nodokļu maksājumiem par 2000. gadu.

norādījusi Apvienotās Karalistes valdība, šādai pieejai ir tāda priekšrocība kā vienkāršība, turklāt tā var nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi pret gala patērētāju, kurš nevar sadalīt PVN summu periodā, kas ir garāks nekā preces faktiskās lietošanas laiks vai uzreiz lietojama pakalpojuma izmantošanas laiks.

88. Tāpat kā ir apgalvojusi Apvienotās Karalistes valdība, attiecībā uz ražošanas līdzekļos ietilpstošiem pakalpojumiem es uzskatu, ka nekas neliedz dalībvalstij sadalīt vēlāko PVN iekasēšanu visā attiecīgā pakalpojuma amortizācijas periodā vai, tāpat kā Tiesa atzinusi attiecībā uz ražošanas līdzekļos ietilpstošām precēm, īsākā periodā, kas atbilstu, piemēram, Sestās direktīvas 20. pantā paredzētajam periodam atskaitījumu pielāgošanai [57].

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

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

57 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wollny*, 42. un 48. punkts.

58 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Enkler* (36. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Wollny*, 27. punkts.

59 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wollny*, 27. punkts.

60 — Turpat, 28. punkts.

VI — Secinājums

91. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku uz *Hoge Raad der Nederlanden* lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbildēt šādi:

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