TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2005. gada 8. decembrī *

Lieta C-280/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Vestre Landsret* (Dānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 25. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 29. jūnijā, tiesvedībā

***Jyske Finans A/S***

pret

***Skatteministeriet,***

piedaloties

***Nordania Finans A/S,***

***BG Factoring A/S.***

* Tiesvedības valoda — dāņu.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents), Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*] un U. Lehmuss [*U. Lõhmus*],

ģenerāladvokāts L. A. Hēlhuds [*L. A. Geelhoed*],
sekretārs H. fon Holšteins [*H. von Holstein*], sekretāra palīgs,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 7. jūlijā,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Jyske Finans A/S* vārdā — E. Mālbergs [*E. Malberg*], *advokat*,

— *Nordania Finans A/S* un *BG Factoring A/S* vārdā — H. Severīns Hansens [*H. Severin Hansen*] un T. K. Kristjansons Plesners [*T. K. Kristjansson Plesner*], *advokaterne*,

— Dānijas valdības vārdā — J. Molde [*J. Molde*], pārstāvis, kam palīdz P. Bīrings [*P. Biering*], *advokat*,

— Grieķijas valdības vārdā — I. Puli [*I. Pouli*] un V. Kiriazopuls [*V. Kyriazopoulos*], pārstāvji,

— Polijas valdības vārdā — J. Pjetrass [*J. Pietras*], pārstāvis,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — L. Strēma van Līra [*L. Ström van Lier*] un T. Fičs [*T. Fich*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 22. septembrī,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz to, kā interpretēt 13. panta B daļas c) punktu un 26.a panta A daļas e) punktu Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1994. gada 14. februāra Direktīvu 94/5/EK (OV 1994, L 60, 16. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar prāvu starp sabiedrību *Jyske Finans A/S* (turpmāk tekstā — "*Jyske Finans*") un *Skatteministeriet* (Dānijas Nodokļu un akcīžu ministrija) par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN"), ko tā minētajai sabiedrībai pieprasīja maksāt saistībā ar lietotu transportlīdzekļu atkārtotu pārdošanu.

## Atbilstošās tiesību normas

*Kopienu tiesiskais regulējums*

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi, ko par atlīdzību ir veicis nodokļu maksātājs, kurš kā tāds rīkojas.

4 Minētās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā attiecībā uz šīm preču piegādēm par summu, kurai uzliek nodokli, ir noteikta visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas.

5 Šīs pašas direktīvas 13. panta B daļa paredz:

"Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienu noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk [turpmāk] minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

c) [..] tādu preču piegādes, par kuru iegādi vai ražošanu [izmantošanu] pievienotās vērtības nodoklis [atbilstoši] 17. panta 6. punktam nav kļuvis atskaitāms;

[..]."

6 Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts nosaka:

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

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 26.a pants, kas tajā ir iekļauts ar Direktīvas 94/5 1. panta 3. punktu, nosaka īpašu PVN režīmu, ko piemēro lietotām [mantām], [mākslas priekšmetiem], kolekciju priekšmetiem un senlietām. Saskaņā ar šo 26.a pantu minēto preču piegādes, ko veicis tirgotājs, kurš ir nodokļu maksātājs, ar nodokli tiek apliktas tikai saistībā ar gūto peļņu, proti, starpību starp tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, pieprasīto pārdošanas cenu un nodotās preces pirkuma cenu.

8 Kā izriet no Direktīvas 94/5 trešā un piektā apsvēruma, šī īpašā režīma mērķis ir izvairīties no divkāršas nodokļu uzlikšanas un nodokļa maksātāju savstarpējas konkurences traucējumiem.

9 Sestās direktīvas 26.a panta A daļas e) punktā tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs, ir definēts kā "nodokļa maksātājs, kas, veicot saimnieciskas darbības, pērk vai iegādājas savam uzņēmumam, vai pārdošanai importē lietotas mantas".

*Valsts tiesiskais regulējums*

10 8. panta 1. punkts Likumā par PVN (*momslov*) ar grozījumiem, kas izdarīti ar 1994. gada 18. maija likumu Nr. 375 un 1994. gada 21. decembra likumu par grozījumiem Nr. 1114 (turpmāk tekstā — "Likums par PVN"), nosaka:

"Piegāde par atlīdzību ir saistīta ar sabiedrības aktīvu pārdošanu gadījumā, ja uzņēmumam ir tiesības uz nodokļu pilnīgu vai daļēju atskaitīšanu, iegādājoties vai ražojot kādu no aktīviem."

11 Likuma par PVN 13. panta 2. punkts nosaka:

"Tādu preču piegāde, ko izmanto tikai uzņēmums, kurš ir atbrīvots no PVN atbilstoši šī panta 1. punktam, vai tādu preču piegāde, par kuru pirkšanu vai iegādi nav tiesību uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar 9. nodaļas noteikumiem, ir atbrīvota no PVN maksāšanas."

12 Minētā likuma 9. nodaļā iekļautā 42. panta 1. punkta 7. apakšpunktā ir noteikts, ka uzņēmumi nevar iepriekš atskaitīt nodokli attiecībā uz "tādu motorizētu transportlīdzekļu iegādi un izmantošanu, ar kuriem ir paredzēts pārvadāt ne vairāk kā 9 personas, vienlaikus ievērojot 4., 6. un 7. punkta noteikumus".

13 Minētā 42. panta 6. punkts paredz:

"Uzņēmumi, kas pārdod vai iznomā motorizētus transportlīdzekļus vai kam pieder autoskola, var, neņemot vērā 1. punkta 7. apakšpunkta noteikumus, atskaitīt nodokli attiecībā uz iegādēm [..], kas ir paredzētas šo darbību veikšanai."

14 Šī paša likuma 17. nodaļā ir transponēti Direktīvas 94/5 noteikumi par īpašu režīmu, kurš ir piemērojams it īpaši attiecībā uz lietotām mantām.

15 17. nodaļā iekļautā 69. panta 1. punkts nosaka:

"Uzņēmumi, kas pērk lietotas mantas, mākslas priekšmetus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, lai pēc tam tās atkāroti pārdotu, var, tās atkārtoti pārdodot, maksāt nodokli par attiecīgajām precēm atbilstoši šajā nodaļā paredzētajām normām."

**Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi**

16 *Jyske Finans* nodarbojas ar transportlīdzekļu izpirkumnomu (līzingu). Šīs darbības veikšanai tā iegādājas vai nu jaunus, vai arī lietotus transportlīdzekļus. Par lietotu transportlīdzekļu iegādi tā nevar atskaitīt cenā iekļauto PVN, ja pārdevēji attiecībā uz transportlīdzekļa cenu nav varējuši atbilstoši valsts tiesību aktiem deklarēt PVN.

17 No 1999. gada 1. janvāra līdz 2001. gada 31. maijam *JyskeFinans* izpirkumnomā (līzingā) bija pārdevusi 145 lietotus transportlīdzekļus. Dānijas nodokļu iestādes 2001. gada maijā tai pieprasīja samaksāt PVN DKK 2 236 413 apmērā (proti, apmēram EUR 299 500), kas pēc to uzskatiem maksājams par veikto atkārtoto pārdošanu.

18 *Jyske Finans* šo parādu apstrīdēja *Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesa), norādot, ka parāda samaksa nozīmētu divkāršu PVN uzlikšanu, jo tai nebija tiesību atskaitīt PVN, kas ir iekļauts lietotu transportlīdzekļu pirkuma cenā un kas nav deklarēts. Šī sabiedrība apgalvoja, ka nodokļu iestāžu lēmumam nebija tiesiska pamatojuma Likumā par PVN un ka tas bija pretrunā Sestajai direktīvai. Sabiedrības *Nordania Finans A/S* un *BGFactoring A/S* iestājās lietā šajā instancē, atbalstot *Jyske Finans* prasījumus.

19 *Vestre Landsret* norādīja, ka pamata lieta bija saistīta ar jautājumu par to, vai, pirmkārt, prasība par aplikšanu ar nodokli bija pretrunā Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) punktam un vai, otrkārt, *Jyske Finans* varēja atsaukties uz šīs pašas direktīvas 26.a pantā paredzēto īpašo nodokļu uzlikšanas režīmu saistībā ar peļņu, kas gūta no lietotu mantu tirdzniecības. Šī tiesa uzskatīja, ka pamata lietas atrisinājums ir atkarīgs no šo divu minētās direktīvas normu interpretācijas. Šajos apstākļos *Vestre Landsret* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai Sestās direktīvas [..] 13. panta B daļas c) punkts, aplūkojot to kopsakarā ar 2. panta 1. punktu un 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu, ir interpretējams tādā veidā, ka šīs normas aizliedz dalībvalstij saglabāt tādu tiesisko situāciju, kāda izriet no tās Likuma par PVN, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam, kas savam uzņēmumam piederošajā īpašumā ir ieguldījis preces, atšķirībā no lietotu transportlīdzekļu pārdevējiem vai citiem tirdzniecības

uzņēmumiem, kuri pārdod lietotus transportlīdzekļus, ir jāmaksā PVN, pārdodot šīs kapitālieguldījuma preces, pat ja preci tas iegādājies no nodokļu maksātājiem, kas nav deklarējuši nodokli, kurš ir iekļauts preču cenā, kā rezultātā preces iegādes laikā tam nebija tiesību uz nodokļa atskaitījumu?

2) Vai Sestās [..] direktīvas 26.a panta A [daļas] e) punkts ir interpretējams tādā veidā, ka jēdziens "tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs" attiecas tikai uz personām, kuru galvenā darbība ir lietotu transportlīdzekļu pirkšana un pārdošana, ja attiecīgās lietotās mantas ir iegādātas, lai gūtu peļņu, tās atkārtoti pārdodot, kas ir vienīgais vai galvenais [..] to iegādes mērķis, vai tomēr šis jēdziens iepriekš izklāstītajos apstākļos attiecas arī uz personām, kas parasti šīs preces to nomas beigās pārdod, ja šīs pārdošanas darbības papildina uzņēmējdarbību kopumā, kas vērsta galvenokārt uz izpirkumnomu (līzingu)?"

**Par prejudiciālajiem jautājumiem**

*Par pirmo jautājumu*

20 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) punkta noteikumi ir interpretējami tādā veidā, ka atbrīvojums no PVN, kas minētajā normā paredzēts attiecībā uz to preču piegādēm, par kuru iegādi nepastāvēja tiesības uz nodokļa atskaitījumu atbilstoši minētās direktīvas 17. panta 6. punktam, nepieļauj tādus valsts tiesību aktus, kas nosaka, ka PVN ir jāmaksā par darbībām, kuras veicot, nodokļu maksātājs pārdod savam uzņēmumam iepirktās preces, par kuru iegādi no nodokļu maksātāja, kas nav varējis deklarēt PVN, tādējādi nepastāvēja tiesības uz nodokļa atskaitījumu.

21 Vispirms ir jāatgādina, ka termini, kas lietoti, lai raksturotu atbrīvojumus, kuri ir paredzēti Sestās direktīvas 13. pantā, ir interpretējami šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkāpe no vispārējā principa, ka — atbilstoši minētās direktīvas 2. pantam — PVN tiek piemērots katrai preču piegādei vai sniegtajam pakalpojumam, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību (skat. it īpaši 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-8/01 *Taksatorringen*, *Recueil*, I-13711. lpp., 36. punkts, un 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, Krājums, I-1527. lpp., 29. punkts).

22 Jāatgādina arī tas, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu tiesību aktus jautājumā par izņēmumu no tiesībām uz atskaitījumu, kas ir spēkā minētās direktīvas spēkā stāšanās dienā, dalībvalstis drīkst paturēt spēkā līdz brīdim, kad Padome pieņem šajā pantā paredzētos noteikumus (skat. 2001. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-345/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I-4493. lpp., 19. punkts).

23 Tā kā nevienu no Komisijas priekšlikumiem, ko tā iesniedza Padomei saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta pirmo daļu, Padome nav pieņēmusi, dalībvalstis savus jau iepriekš pieņemtos tiesību aktus jautājumā par izņēmumu no tiesībām uz PVN atskaitījumu drīkst paturēt spēkā līdz brīdim, kad Kopienu likumdevējs izstrādā Kopienu atbrīvojumu režīmu un tādējādi īsteno pakāpenisku valsts tiesību aktu saskaņošanu PVN jomā (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Francija, 20. punkts). Tādējādi Kopienu tiesībās līdz pat šim brīdim nav noteikumu, kuros būtu uzskaitīti izdevumi, attiecībā uz kuriem nepastāv tiesības uz PVN atskaitījumu.

24 Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) punktā paredzētais atbrīvojums līdz ar to var attiekties tikai uz tādu preču piegādēm, par kuru iegādi [personai] nebija tiesību uz atskaitījumu, kā tas paredzēts valsts tiesību aktos. Šajā sakarā šī panta noteikumiem nav iespējama cita interpretācija, kas ļautu novērst to, ka nodokļu maksātājam, kurš nevarēja izmantot šādu izņēmumu, nodoklis tiek uzlikts divkārši.

25 Kaut arī tādos valsts tiesību aktos kā pamata lietā esošie ir paredzēts, ka uzņēmums, kas nodarbojas ar motorizētu transportlīdzekļu iznomāšanu, var atskaitīt nodokli, iegādājoties preces, kas ir paredzētas šīs darbības veikšanai, no tā tomēr izriet, ka uz transportlīdzekļa iegādi, ko veic šāda veida uzņēmums, neattiecas izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitījumu atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 6. punktam minētās direktīvas 13. panta B daļas c) punkta nozīmē. Tādējādi šī transportlīdzekļa atkārtotu pārdošanu nevar uzskatīt par tādu piegādi, uz kuru attiecas minētā 13. panta B daļas c) punktā paredzētais atbrīvojums. Tas, ka šādas iegādes rezultātā nav radušās tiesības uz nodokļa atskaitījumu, jo tāpat kā pamata lietā preces ir iegādātas no pārdevēja, kas pats nav varējis saskaņā ar valsts tiesību aktu prasībām atskaitīt priekšnodokli attiecībā uz transportlīdzekļu iegādi un tādējādi nav deklarējis maksājamo PVN, neietekmē šīs iegādes kvalifikāciju tā paša 13. panta piemērošanai.

26 Šajos apstākļos uz pirmo jautājumu ir jāatbild tādā veidā, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) punkta noteikumi ir interpretējami tā, ka tie neaizliedz valsts tiesību aktus, kas paredz, ka PVN ir jāmaksā gadījumā, ja nodokļu maksātājs atkārtoti pārdod tādas preces, kuras tas ir iegādājies savam uzņēmumam un uz kuru iegādi neattiecās izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitījumu atbilstoši minētās direktīvas 17. panta 6. punktam, kaut arī saistībā ar minēto [preču] iegādi no nodokļu maksātāja, kas nevarēja deklarēt PVN, neradās tiesības uz atskaitījumu.

*Par otro jautājumu*

27 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai nodokļu maksātāju, kas, veicot saimniecisko darbību, pārdod lietotus transportlīdzekļus, kurus tas iegādājies, lai tos izmantotu savas līzinga darbības veikšanai, var uzskatīt par "tirgotāju, kas ir nodokļu maksātājs" Sestās direktīvas 26.a panta nozīmē.

28 Šis pants, kas ir pieņemts ar Direktīvu 94/5, ievieš īpašu nodokļu režīmu saistībā ar peļņu, kuru tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs, guvis, piegādājot lietotas mantas, mākslas priekšmetus, kolekciju priekšmetus vai senlietas.

29 Jāatgādina, ka Sestās direktīvas 26.a panta A daļas e) punkta noteikumos tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs, ir definēts kā nodokļu maksātājs, kurš, veicot saimnieciskas darbības, pērk vai iegādājas savam uzņēmumam, vai pārdošanai importē lietotas mantas, mākslas priekšmetus, kolekciju priekšmetus vai senlietas.

30 Sestās direktīvas dažādu valodu versijas, tostarp angļu valodas versija, ļauj domāt, ka vārds "atkārtotai pārdošanai" attiecas tikai uz darbības vārdu "importē", kas ir tieši aiz tā. Līdz ar to varētu pieļaut, ka attiecībā uz iegādes darbībām, uz kurām attiecas strīds pamata lietā, Sestās direktīvas tekstā nav prasības, ka ieinteresētajai personai lietotas mantas iegādes brīdī ir jābūt nodomam to atkāroti pārdot, lai šo personu varētu uzskatīt par tirgotāju, kas ir nodokļu maksātājs, atbilstoši definīcijai. Šajos apstākļos nebūtu nekāda pamata šo definīciju nepiemērot līzinga uzņēmumam, kas tāpat kā *JyskeFinans*, veicot saimniecisko darbību, pērk lietotas mantas.

31 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Kopienu tiesību normas ir interpretējamas un piemērojamas vienveidīgi, ņemot vērā visu Kopienu oficiālo valodu versijas (šajā sakarā skat. it īpaši 1967. gada 5. decembra spriedumu lietā 19/67 *Van der Vecht*, *Recueil*, 445., 456. lpp.; 1997. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-219/95 P *Ferriere Nord*/Komisija, *Recueil*, I-4411. lpp., 15. punkts, un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-371/02 *Björnekulla Fruktindustrier*, *Recueil*, I-5791. lpp., 16. punkts). Gadījumā, ja Kopienu tiesību normas teksts dažādu valodu versijās atšķiras, attiecīgā norma ir jāinterpretē atkarībā no tā tiesiskā regulējuma vispārējās struktūras un mērķa, kurā šī norma ietilpst (2000. gada 9. marta spriedums lietā C-437/97 *EKW* un *Wein & Co*, *Recueil*, I-1157. lpp., 42. punkts, un 2004. gada 1. aprīļa spriedums lietā C-1/02 *Borgmann*, *Recueil*, I-3219. lpp., 25. punkts).

32 No Direktīvas 94/5 otrā, trešā un piektā apsvēruma izriet, ka Kopienu likumdevējs bija paredzējis noteiktā veidā saskaņot ļoti atšķirīgos režīmus, kas tolaik bija piemērojami dalībvalstīs jautājumā par lietotu mantu, mākslas priekšmetu, kolekciju priekšmetu vai senlietu aplikšanu ar nodokļiem, lai izvairītos no divkāršas nodokļu uzlikšanas un konkurences traucējumiem gan minētajās dalībvalstīs, gan dalībvalstu savstarpējās attiecībās. Šajos apstākļos vārda "atkārtotai pārdošanai" attiecināšana tikai uz importu būtu pretrunā vispārējam mērķim, ko tādējādi ir noteicis Kopienu likumdevējs, lai ieviestu vienotu režīmu attiecībā uz lietotām mantām, mākslas priekšmetiem, kolekciju priekšmetiem vai senlietām. Tādēļ ir jāuzskata, ka minētais vārds attiecas arī uz iegādi vai izmantošanu uzņēmuma vajadzībām.

33 Līdz ar to ir svarīgi atbildēt uz jautājumu par to, vai gadījumā, kad Sestajā direktīvā ir minēts tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs, kurš "atkārtotai pārdošanai" pērk lietotas mantas, tā attiecas tikai uz nodokļu maksātāju, kas pēc preces iegādes veic tikai galvenokārt tehniskas transportlīdzekļa sagatavošanas darbības, lai šos transportlīdzekļus tieši un nekavējoties atkārtoti pārdotu, vai tomēr tā attiecas arī uz nodokļu maksātāju, kas pirms transportlīdzekļu pārdošanas tos iznomā. Šāda iznomāšana, ņemot vērā tās mērķi, faktiski notiek neatkarīgi no pārdošanas, kas var arī notikt tikai pēc ļoti ilga laika posma vai pat nenotikt, ņemot vērā tādus transportlīdzekļu iznomāšanai raksturīgus neparedzamus faktorus kā, piemēram, nolietošanos vai iznīcināšanu. Proti, ir svarīgi zināt, vai tirgotāja, kas ir nodokļu maksātājs, definīcija attiecas arī uz tādu situāciju kā pamata lietā esošā, kurā attiecīgajam nodokļu maksātājam lietotu mantu atkārtota pārdošana to iegādes brīdī faktiski nav galvenais mērķis, bet gan tikai otršķirīgs mērķis, kas papildina lietotu mantu iznomāšanas mērķi.

34 Ir jāatgādina — lai noteiktu Kopienu tiesību normas piemērojamību, ir jāņem vērā gan tās formulējums, gan situācija, kādā tā ir pieņemta, gan arī tās mērķi (1992. gada 15. oktobra spriedums lietā C-162/91 *Tenuta il Bosco, Recueil*, I-5279. lpp., 11. punkts; 2003. gada 16. janvāra spriedums lietā C-315/00 *Maierhofer, Recueil*, I-563. lpp., 27. punkts, un 2004. gada 15. jūlija spriedums lietā C-321/02 *Harbs*, Krājums, I-7101. lpp., 28. punkts).

35 Režīms, kas nosaka nodokļu uzlikšanu peļņai, ko tirgotājs, kurš ir nodokļu maksātājs, guvis, piegādājot lietotas mantas, mākslas priekšmetus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, ir īpašs PVN režīms, kas ir uzskatāms par atkāpi no Sestajā direktīvā paredzētā vispārējā režīma un kas tāpat kā visi citi minētās direktīvas 24., 25. un 26. pantā paredzētie īpašie režīmi ir jāpiemēro tikai tiktāl, ciktāl tas ir nepieciešams, lai sasniegtu direktīvas mērķi (skat. attiecīgi 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett* un *Baldwin*, *Recueil*, I-6229. lpp., 34. punkts — attiecībā uz 26. pantā paredzētā režīma piemērošanu, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Harbs*, 27. punkts — attiecībā uz 25. pantā paredzētā režīma piemērošanu).

36 Tomēr Sestās direktīvas 26.a pantā izmantotā formulējuma interpretācijai ir jāatbilst ar šo pantu izveidotā īpašā režīma izvirzītajiem mērķiem, kā arī nodokļu neitralitātes principa prasībām, kas ir raksturīgas kopējai PVN sistēmai.

37 Šajā sakarā ir svarīgi norādīt, ka Direktīvas 94/5 trešajā un piektajā apsvērumā ir izteikts Kopienu likumdevēja nodoms izvairīties no divkāršas nodokļu uzlikšanas un konkurences traucējumiem (skat. 2004. gada 1. aprīļa spriedumu lietā C-320/02 *Stenholmen*, *Recueil*, I-3509. lpp., 25. punkts).

38 Ar nodokli apliekot pilnu pārdošanas cenu, kura ir noteikta par transportlīdzekļa piegādi, ko ir veicis līzinga uzņēmums, kurš to iegādājies lietotu, kaut arī šīs iegādes brīdī tas nevarēja atskaitīt PVN, kas joprojām bija iekļauts pirkuma cenā, varētu rasties situācija, kurā nodokļi tiek uzlikti divreiz.

39 Nodokļu neitralitātes princips, uz kuru ir balstīta ar Sesto direktīvu ieviestā kopējā PVN sistēma, aizliedz uzņēmumiem, kas veic vienādas darbības, piemērot atšķirīgus nosacījumus jautājumā par PVN iekasēšanu (skat. 2004. gada 16. septembra spriedumu lietā C-382/02 *CimberAir*, Krājums, I-8379. lpp., 23. un 24. punkts).

40 Lietotu transportlīdzekļu tirgū nodokļa uzlikšana pilnai pārdošanas cenai, kas ir noteikta par piegādi, kuru ir veicis līzinga uzņēmums, radītu konkurences traucējumus, kas nelabvēlīgi ietekmētu šos pēdējos minētos uzņēmumus un būtu labvēlīgi lietotu transportlīdzekļu tirdzniecības uzņēmumiem, uz kuriem attiecas režīms, kas paredz peļņas aplikšanu ar nodokli. Lai tiktu ievērota pircēju tiesiskā paļāvība, ka viņiem par vienādas kvalitātes transportlīdzekļiem būs jāmaksā vienāda cena neatkarīgi no tā, vai tās pārdod lietotu transportlīdzekļu tirdzniecības uzņēmums vai līzinga uzņēmums, pēdējam minētajam nebūtu pamata šajā cenā iekļaut PVN summu, kas tam jāmaksā, līdz ar to par šādu summu samazinot savu peļņu.

41 Tādējādi Sestās direktīvas 26.a pantā paredzētā režīma piemērošana līzinga uzņēmumiem, kas darbojas minētajos apstākļos, ļauj precīzi sasniegt mērķi, kuru Kopienu likumdevējs ir izvirzījis, pieņemot šo režīmu, proti, izvairīties no divkāršas nodokļu uzlikšanas un konkurences traucējumiem lietotu mantu tirdzniecības jomā.

42 Šajos apstākļos, ņemot vērā Sestās direktīvas 26.a panta mērķus, šis pants ir interpretējams tādā veidā, ka tirgotāju, kas ir nodokļu maksātāji, kategorijā ietilpst arī lietotu transportlīdzekļu līzinga uzņēmums, ja transportlīdzekļu pārdošana ir daļa no tā darbības un mērķis transportlīdzekļus atkārtoti pārdot pastāv jau to iegādes brīdī, pat ja atkārtotai pārdošanai ir tikai otršķirīgs raksturs salīdzinājumā ar iznomāšanu.

43 Vēl arī ir jānorāda, ka atklātās tiesas sēdes laikā Komisija norādīja, ka dalībvalstis nav pieņēmušas saistībā ar "Septītās direktīvas" projektu tām izteikto priekšlikumu pieņemt kopēju režīmu nodokļu uzlikšanai par lietotu mantu piegādēm, kurā, lai izvairītos arī no divkāršas nodokļu uzlikšanas, ir paredzēts atmaksāt PVN par preci, kas lietota pirms tās galīgās atkārtotas pārdošanas, lai tādējādi varētu gan atskaitīt šo PVN, gan nodokli uzlikt pilnai pārdošanas cenai. Līdz ar to, pat ja pieņem, ka *de lege*

*ferenda* šāda sistēma vai cita veida sistēma būtu ļāvusi jau iepriekš nodrošināt PVN iekasēšanu par šādām piegādēm, nevar iebilst pret interpretāciju, ko Tiesa ir sniegusi par Sestās direktīvas 26.a pantu, kas ir vienīgā Kopienu tiesību norma, kas šobrīd ir piemērojama attiecībā uz šo gadījumu.

44 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz otro jautājumu ir jāatbild tā, ka Sestās direktīvas 26.a panta A daļas e) punkts ir interpretējams tādā veidā, ka uzņēmumu, kurš, veicot saimniecisko darbību, pārdod transportlīdzekļus, ko tas iegādājies lietotus, lai tos izmantotu savai līzinga darbībai, un kuram lietotas mantas iegādes brīdī atkārota pārdošana nav galvenais, bet gan tikai otršķirīgs mērķis, kas papildina mērķi to iznomāt, var uzskatīt par "tirgotāju, kurš ir nodokļu maksātājs" šīs normas nozīmē.

**Par tiesāšanās izdevumiem**

45 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, izņemot minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

**1) 13. panta B daļas c) punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par**

**apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1994. gada 14. februāra Direktīvu 94/5/EK, ir interpretējams tādā veidā, ka tas neaizliedz valsts tiesību aktus, kas paredz, ka pievienotās vērtības nodoklis ir jāmaksā gadījumā, ja nodokļu maksātājs pārdod preces, kuras tas ir iegādājies savam uzņēmumam un kuru iegādei nebija piemērojams izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitījumu atbilstoši 17. panta 6. punktam minētajā Direktīvā 77/388 ar grozījumiem, kaut arī saistībā ar minēto [preču] iegādi no nodokļu maksātāja, kas nevarēja deklarēt pievienotās vērtības nodokli, neradās tiesības uz atskaitījumu;**

2) **26.a panta A daļas e) punkts Sestajā direktīvā 77/388 ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 94/5, ir interpretējams tādā veidā, ka uzņēmumu, kurš, veicot saimniecisko darbību, atkāroti pārdod transportlīdzekļus, ko tas iegādājies lietotus, lai tos izmantotu savai līzinga darbībai, un kuram lietotas mantas iegādes brīdī atkārtota pārdošana nav galvenais, bet gan tikai otršķirīgs mērķis, kas papildina mērķi to iznomāt, var uzskatīt par "tirgotāju, kas ir nodokļu maksātājs" šīs normas nozīmē.**

[Paraksti]