

ĢENERĀLADVOKĀTA L. A. HĒLHUDA [L. A. GEELHOED] SECINĀJUMI,
sniegti 2005. gada 22. septembrī¹

I — Ievads

II — Atbilstošās tiesību normas

A — Kopienų tiesiskais regulējums

Sestā PVN direktīva

1. Šajā lietā, kura attiecas uz *Vestre Landsret* [Rietumu apgabaltiesa] (Dānija) lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, jautājums ir par to, vai gadījumā, kad uzņēmums, kas nodarbojas ar transportlīdzekļu izpirkumnomu (līzingu), iegādājoties lietotus transportlīdzekļus, tos iznomājot un vēlāk atkārtoti pārdodot, šāda pārdošana 1) ir kvalificējama kā piegāde, par kuru nav jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā — “PVN”) Sestās PVN direktīvas² 13. panta B daļas nozīmē, vai arī 2) uz to attiecas speciālie noteikumi par lietotu mantu tirdzniecību, kas ir noteikti Sestās PVN direktīvas 26.a pantā.

2. Sestās PVN direktīvas 2. pants nosaka tās piemērošanas jomu. Direktīvas 2. panta 1. punkts nosaka, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā ir veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

3. Sestās PVN direktīvas 11. pants nosaka, kā ir aprēķināma summa, kurai uzliek nodokli par preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem (valsts iekšienē), kas ietilpst direktīvas piemērošanas jomā. Vispārīga norma šo aprēķinu veikšanai ir ietverta 11. panta A daļas 1. punktā, proti, visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs

¹ — Oriģinālvaloda — angļu.

² — Sestā Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145 1. lpp., turpmāk tekstā — “Sestā PVN direktīva”).

ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām.

nav radījušas atskaitīšanas tiesības, vai tādu preču piegādes, par kuru iegādi vai ražošanu 17. panta 6. punkta dēļ pievienotās vērtības nodoklis nav kļuvis atskaitāms.”

4. Sestās PVN direktīvas X sadaļa ietver sarakstu ar atbrīvojumiem no PVN, proti, preču piegādes vai sniegtos pakalpojumus, par kuriem netiek piemērots PVN. Šīs direktīvas 13. pants nosaka atbrīvojumus, kas ir piemērojami valstu teritorijā, un ietver divus sarakstus. Pirmais, kas ir ietverts 13. panta A daļā, nosaka atbrīvojumus attiecībā uz konkrētām “sabiedrības interesēs” veiktām darbībām. Otrais, kas ir ietverts 13. panta B daļā, nosaka vairākus papildu atbrīvojumus. Attiecīgā šī panta daļa nosaka, ka:

5. Sestās PVN direktīvas 17. pants attiecas uz iepriekš samaksāta nodokļa atskaitīšanas tiesību izcelsmi un to darbības jomu. 17. panta 6. punkts nosaka:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk 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:

“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. [..]

[..]

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

c) preču piegādes, ko pilnībā izmanto darbībai, kurai atbrīvojums piešķirts atbilstīgi šim pantam vai 28. panta 3. punkta b) apakšpunktam, ja šīs preces

6. Līdz šim Padome nav pieņēmusi sīkākus noteikumus par izdevumiem, ko var atskaitīt, kuriem varētu būt saistība ar šo lietu.

7. 28. panta 3. punkta b) apakšpunkts nosaka, ka pārejas periodā, kurā tiek ieviesta Sestā PVN direktīva, dalībvalstis var turpināt atbrīvot no nodokļiem F pielikumā uzskaitītas darbības atbilstoši attiecīgajā dalībvalstī pastāvošajiem noteikumiem.

atbilstošu PVN summu, īpaša režīma gadījumā PVN tiek piemērots tikai peļņai. Galvenie 26.a panta noteikumi, kas ir attiecināmi uz šo lietu, ir izklāstīti turpmāk.

Direktīva 94/5

8. Direktīva 94/5/EK³ tika pieņemta saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 32. pantu, kas nosaka, ka Padomei ir jāpieņem Kopienas nodokļu sistēma, kas ir piemērojama lietotām mantām, mākslas darbiem, antikvāriem un kolekciju priekšmetiem⁴. Šī direktīva paredz īpašu tiesisko regulējumu attiecībā uz lietotām mantām, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām, Sestajā PVN direktīvā ieviešot jaunu 26.a pantu.

9. Būtībā šis pants paredz “īpašu režīmu”, ko, pastāvot noteiktiem apstākļiem, lietotu preču tirgotāji var izvēlēties piemērot parastā PVN režīma vietā. Ja saskaņā ar parasto PVN režīmu PVN tiek piemērots kopējai summai, ko pārdevējs saņem no pircēja, atskaitot

10. 26.a panta A daļas d) punktā lietotas mantas tiek definētas kā “materiāls kustams īpašums, kas ir derīgs turpmākai lietošanai bez pārveidojumiem, vai pēc labošanas, un kas nav mākslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas, un nav arī dārgmetāli vai dārgakmeņi, kā tos definējušas dalībvalstis”.

11. Saskaņā ar 26.a panta B daļas 1. punktu dalībvalstīm attiecībā uz lietotu mantu, mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu piegādēm, ko veic tirgotāji, kuri ir nodokļa maksātāji, ir jāpiemēro īpašs režīms, saskaņā ar kuru nodokli uzliek peļņai, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir šādi ieguvis (proti, “īpašs režīms”). 26.a panta B daļas 2. punkts nosaka, ka šis īpašais režīms ir piemērojams tikai tad, ja attiecīgo preču piegādi tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, Kopienas teritorijā veic konkrētas personas, proti:

3 — Padomes 1994. gada 14. februāra Direktīva 94/5/EK, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EKK — Īpašs režīms, ko piemēro lietotām mantām, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām (OV L 60, 16. lpp.).

4 — Ar Direktīvu 94/5 šis pants tika izslēgts no Sestās PVN direktīvas.

“ — personas, kas nav nodokļa maksātāji,

- p>
vai
13. 26.a panta B daļas 3. punkts nosaka, ka saskaņā ar īpašo režīmu ar nodokli apliekamā summa, piegādājot preces, ir "tirgotāja iegūtā peļņa, no kuras atņemts pievienotās vērtības nodoklis, kas attiecas uz peļņu. Šī peļņa līdzinās starpībai starp pārdošanas cenu, ko tirgotājs nodokļa maksātājs iekasējis par precēm, un iepirkuma cenu".
— cits nodokļa maksātājs, ciktāl šā cita nodokļa maksātāja preču piegādes ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar 13. panta B daļas c) punktu,
vai
14. 26.a panta A daļas e) punkts definē tirgotāju, kas ir nodokļu maksātājs, kā "nodokļa maksātāju, kas, veicot saimnieciskas darbības, pērk vai iegādājas savam uzņēmumam, vai pārdošanai importē lietotas mantas un/vai mākslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas [..]".
— cits nodokļa maksātājs, ciktāl uz šā cita nodokļa maksātāja preču piegādēm attiecas atbrīvojums no nodokļa, ko paredz 24. pants un ciktāl šīs piegādes attiecas uz pamatlīdzekļiem,
vai
15. 26.a panta B daļas 6. punkts nosaka, ka nodokļa maksātāji nevar atskaitīt PVN par precēm, ko tiem saskaņā ar īpaši režīmu ir piegādājis tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs.
— cits tirgotājs — nodokļa maksātājs, ciktāl šā cita tirgotāja — nodokļa maksātāja preču piegādēm uzlikts pievienotās vērtības nodoklis saskaņā ar šo īpašo režīmu".
12. Nepastāvot īpašam režīmam, tirgotājam katrā no šiem gadījumiem PVN būtu jāpiemēro kopējai summai, kas tiek saņemta no klienta, bet tas nevarētu veikt PVN atskaitījumu.
16. 26.a panta B daļas 11. punkts paredz, ka tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, var piemērot parasto PVN režīmu jebkurai piegādei, uz kuru attiecas īpašais nodokļu režīms saskaņā ar 26.a panta B daļas 2. vai 4. punktu.

B — Dānijas tiesiskais regulējums

20. Dānijas likuma par PVN 9. nodaļa ietver šādus pantus, kas attiecas uz šo lietu:

Vispārējie noteikumi par PVN

“42. pants. Uzņēmumi nevar iepriekš atskaitīt nodokli attiecībā uz [..]

17. Dānijas likuma par PVN 4. panta 1. punkta pirmais teikums (skat. visjaunāko konsolidēto 2003. gada 8. augusta Likumu Nr. 703) paredz, ka “nodoklis ir maksājams par preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību Dānijā”.

7) tādu motorizētu transportlīdzekļu iegādi un izmantošanu, ar kuriem ir paredzēts pārvadāt ne vairāk kā deviņas personas (ievērojot 4., 6. un 7. punktu) [..].

18. Likuma par PVN 13. panta 1. punkts uzskaita tās preces un pakalpojumus, kas ir atbrīvoti no PVN, un šis saraksts atbilst tam, kas ir noteikts Sestās PVN direktīvas 13. panta A daļā.

6. punkts. 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 paredzētas šo darbību veikšanai.”

19. Dānijas 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.”

21. Tādējādi 42. panta 1. punkta 7. apakšpunkts ir balstīts uz Sestās PVN direktīvas 17. panta 6. punktā iekļautajiem noteikumiem par “atturēšanos no darbības”, kas dod dalībvalstīm iespēju paturēt spēkā visus izņēmumus, kas bija noteikti saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu direktīvas spēkā stāšanās brīdī, līdz brīdim, kad tiks apstiprināti Padomes pieņemtie noteikumi par [PVN] atskaitījumu tiesību harmonizāciju.

22. Tādējādi 13. panta 2. punkta sekas ir tādas, ka, tā kā uzņēmumiem, uz kuriem attiecas 42. panta 1. punkta 7. apakšpunkts, nav tiesību uz nodokļa atskaitījumu, tie nedeklarē PVN par to transportlīdzekļu tirdzniecību, uz kuriem ir attiecināma minētā norma.

Noteikumi par PVN lietotām mantām

23. Dānijas Karaliste Direktīvu 94/5 transportēja ar 1994. gada likuma par PVN (1994. gada 18. maija Likums Nr. 375) 69.–71. pantu, ar šo lietu saistītos nolūkos izmantojot tādus pašus noteikumus, kādi bija izmantoti direktīvā.

III — Fakti un procesa norise

24. *Jyske Finans A/S* (turpmāk tekstā — “*Jyske Finans*”) nodarbojas ar transportlīdzekļu lizingu; veicot šo darbību, tā no tirgotājiem iegādājas privātpersonu īpašumā esošus transportlīdzekļus, kas ir aprīkoti ar tā sauktajām “baltajām numura zīmēm” (proti, parastām Dānijas numura zīmēm), un pēc tam šos pašus transportlīdzekļus iznomā tiem pašiem tirgotājiem (“izpirkumnomā”).

25. Turklāt, veicot šo darbību, *Jyske Finans* no tirgotājiem iegādājas lietotus transportlīdzekļus ar baltajām numura zīmēm un pēc tam iznomā tās citiem tirgotājiem. Nomas termiņam beidzoties, *Jyske Finans* šos lietotos transportlīdzekļus atkārtoti pārdod.

26. Pamata prāva attiecas uz 145 lietotiem transportlīdzekļiem, ko *Jyske Finans* pārdeva laika posmā no 1999. gada 1. janvāra līdz 2001. gada 31. maijam. Nevienā no šiem gadījumiem personas, kas *Jyske Finans* pārdeva šos lietotos transportlīdzekļus, pārdodot nedeklarēja PVN. Saskaņā ar Dānijas likuma par PVN 13. panta 2. punktu tas tika darīts tādēļ, ka, veicot šādu darbību, šie uzņēmēji transportlīdzekļus iepriekš bija iegādājušies bez tiesībām atskaitīt iepriekš samaksāto PVN, kas nozīmē to, ka uz šādu tirdzniecību attiecās atbrīvojums no PVN.

27. 2001. gada maijā Dānijas nodokļu iestādes (*Toldog Skatterregion Horsens*) pieprasīja, lai *Jyske Finans* samaksā PVN par summu DKK 2 236 413, ko tas ieguvis no šo transportlīdzekļu atkārtotas pārdošanas.

28. 2003. gada 22. janvārī *Jyske Finans* cēla prasību *Vestre Landsret*, apstrīdot pienākumu maksāt PVN par minēto summu, pamatojoties uz to, ka šāds pienākums *inter alia* ir pretrunā Sestajai PVN direktīvai, jo šī

pienākuma izpilde nozīmētu divkāršu nodokļu uzlikšanu. Kaut gan saskaņā ar Dānijas likuma par PVN 42. panta 6. punktu *Jyske Finans* ir tiesības veikt PVN atskaitījumu par lietotu transportlīdzekļu iegādi, tā tomēr savas tiesības nevarētu izmantot, jo šo transportlīdzekļu pārdevēji nebija samaksājuši PVN, tos pārdodot.

juši nodokli, kurš ir iekļauts preču cenā, kā rezultātā preces iegādes laikā tam nebija tiesību uz nodokļa atskaitījumu?

29. Šādos apstākļos *Vestre Landsret* nolēma uzdot Tiesai šādus jautājumus:

- 2) Vai Sestās PVN 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 preces 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 (lizingu)?”

“1) Vai Sestās PVN Direktīvas (77/388/EEK) 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 precī tas iegādājies no nodokļu maksātājiem, kas nav deklarē-

30. Rakstveida apsvērumus saskaņā ar Tiesas Statūtu 23. pantu šajā lietā iesniedza *Jyske Finans*, *Nordania Finans A/S* un *BG Factoring A/S*, *Skatteministeriet* (Dānijas Nodokļu un akcīžu ministrija) un Dānijas Karaliste, Grieķijas Republika, Polijas Republika un Eiropas Kopienu Komisija. Tiesas sēde notika 2005. gada 7. jūlijā, kurā bija ieradušies visi iepriekš minētie lietas dalībnieki, izņemot Polijas Republiku.

IV — Vērtējums

A — Par pirmo jautājumu

31. Uzdotot pirmo jautājumu, *Vestre Landsret* pēc būtības vēlas uzzināt, vai tas, ka valsts likums par PVN nosaka, ka tādām nodokļu maksātājam kā *Jyske Finans*, proti, uzņēmumam, kas nodarbojas ar izpirkumnomu (lizingu) un kas pārdod lietotus transportlīdzekļus, par šo tirdzniecību ir jāmaksā PVN, kaut arī tas nevar atskaitīt iepriekš samaksāto PVN, kas bija iekļauts šo transportlīdzekļu cenā, ir pretrunā Sestās PVN direktīvas 13. panta B daļas c) punktam.

32. Vispirms es vēlētos norādīt, ka Dānijas valdība un pamata prāvā iestājusies sabiedrība *Nordania Finans A/S* ir uzdevušas jautājumu par to, vai transportlīdzekļi, kurus iegādājās un nomāja *Jyske Finans*, ir kapitālieguldījumu preces Sestās PVN direktīvas nozīmē. Šis jautājums radās saistībā ar kādu citu lietu par Dānijas likuma par PVN noteikumiem, ko pašlaik izskata *Højesteret* [Dānijas Augstākā tiesa], un tā pamatā ir *Vestre Landsret* šajā lietā Tiesai uzdotā pirmā jautājuma formulējums⁵.

33. Šajā sakarā es vēlētos norādīt, ka šo jautājumu nav uzdevusi valsts tiesa savā lēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu, kā arī neviena no personām, kas ir iestājusies šajā lietā, nav iesniegušas būtiskus argumentus par šo jautājumu. Tādēļ Tiesai ir jāatbild tikai uz *Vestre Landsret* uzdotajiem jautājumiem. It īpaši Tiesa nevar lemt par to, vai saskaņā ar Dānijas likumiem ir spēkā priekšnosacījums, uz kuru ir balstīts šis jautājums. Tādēļ man turpmāk nav nepieciešams izskatīt šo jautājumu.

34. Pievēršoties pirmā jautājuma būtībai, kas tika izklāstīta jau iepriekš, 13. panta B daļas c) punkts nosaka divus gadījumus, kad ir piemērojams atbrīvojums no PVN.

35. Pirmais attiecas uz tādu preču piegādi, "ko pilnībā izmanto darbībai, kurai atbrīvojums ir piešķirts atbilstīgi šim pantam vai 28. panta 3. punkta b) apakšpunktam, ja šīs preces nav radījušas atskaitīšanas tiesības [...]".

36. Otrais attiecas uz precēm, par kuru iegādi vai ražošanu PVN nav atskaitāms saskaņā ar 17. panta 6. punktu.

⁵ — It īpaši frāzes "nodokļu maksātājs, kas savam uzņēmumam piederošajā īpašumā ir veicis lielus kapitālieguldījumus" pielietojums.

37. Ir skaidrs, ka pastāv divi iemesli, kuru dēļ neviens no abiem šiem gadījumiem nav attiecināms uz *Jyske Finans* veikto lietotu transportlīdzekļu atkārtotu pārdošanu.

38. Pirmkārt, preces, ko piegādā *Jyske Finans*, proti, lietoti transportlīdzekļi, saskaņā ar *Vestre Landsret* sniegto informāciju pilnībā netiek izmantotas darbībai, kam ir piešķirts atbrīvojums saskaņā ar 13. pantu (sabiedrības interesēs veikta darbība vai cita veida darbība). Arī 28. panta 3. punkta b) apakšpunkts, kas ir pārejas noteikums, nav piemērojams šajā lietā. Šādas piegādes principā ir apliekamas ar nodokli saskaņā ar vispārējo normu, kas ir iekļauta [Sestās PVN] direktīvas 2. pantā.

39. Otrkārt, Dānijas likuma par PVN 42. panta 6. punkts skaidri nosaka, ka *Jyske Finans* kā uzņēmumam, kas pārdod vai iznomā transportlīdzekļus, ir tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par pirkumiem, kas veikti minētās darbības īstenošanai. Kā atzīst iesniedzējtiesa lēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu, iemesls, kādēļ šajā lietā atskaitījums netika veikts, ir tikai tas, ka nodoklis nebija samaksāts iepriekš, tāpēc to nevarēja atskaitīt. To izskaidro fakts, ka *Jyske Finans* lietotos transportlīdzekļus pirka no uzņēmumiem, kas atbilstoši Dānijas likuma par PVN 13. panta 2. punktam un 42. pantam neaplika savus darījumus ar PVN.

40. Rezultātā nav izpildīts viens no priekšnoteikumiem, lai *Jyske Finans* varētu pārdot transportlīdzekļus, izmantojot atbrīvojumu no PVN atbilstoši Sestās PVN direktīvas 13. panta B daļas c) punktam, saskaņā ar kuru *Jyske Finans* nav tiesību uz [PVN] atskaitīšanu.

41. No tā izriet, ka, aplūkojot Sestās PVN direktīvas 13. panta B daļas c) punktā paredzēto vispārējo PVN režīmu, *Jyske Finans* ir jāmaksā PVN par transportlīdzekļu atkārtotu pārdošanu, kā tas ir aprakstīts lēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu.

42. Kā ir atzinusi Dānijas valdība, šāds iznākums nozīmē to, ka, ja *Jyske Finans* par tirdzniecību ir jāmaksā PVN, nepastāvot iespējai atskaitīt iepriekš samaksāto PVN, tam tiek piemērots divkārtšs nodoklis.

43. *Jyske Finans* norāda, ka šāds secinājums ir pretrunā Sestās PVN direktīvas mērķim, kas nosaka, ka PVN pēc savas būtības ir nodoklis, kas tiek piemērots gala patērētājam, un ka tas uzņēmumam nav jāpiemēro uzņēmējdarbības ķēdē, kas noved līdz gala patērētājam. *Jyske Finans* uzskata, ka PVN piemērošanai ir jābūt neitrālai attiecībā uz tiem uzņēmumiem, kas darbojas šajā ķēdē, izņemot gadījumu, kad Sestajā PVN direktīvā

ir skaidri paredzēts izņēmums no šī principa. Tādēļ *Jyske Finans* apgalvo, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši.

paredzētā vispārējā PVN režīma, to piemērošanas joma principā ir interpretējama sašaurināti⁶.

44. Mani šī argumentācija nepārliecina.

45. Kā es minēju vēlāk, gadījumā, kad kādu Sestās PVN direktīvas normu patiešām var interpretēt vairākos veidos, šī norma, ciktāl tas iespējams, ir jāinterpretē tādā veidā, kas visvairāk atbilst direktīvas mērķiem. Jāatzīst arī tas, ka viens no direktīvas mērķiem ir saglabāt nodokļu [piemērošanas] neitralitāti nodokļu maksātāju starpā un izvairīties no divkāršas nodokļu uzlikšanas nodokļu maksātājiem.

46. 13. panta B daļas c) punkts acīmredzami nosaka, ka tādām nodokļu maksātājam kā *Jyske Finans* ir jāmaksā PVN par transportlīdzekļu piegādi, tos atkārtoti pārdodot. Es uzskatu, ka šo pantu nevar interpretēt savādāk.

47. Iepriekš minētais ir jāatzīst vēl jo vairāk tāpēc, ka, tā kā 13. pantā noteiktie atbrīvojumi ir izņēmumi no Sestajā PVN direktīvā

48. Pastāvot šādiem apstākļiem, 13. pantu nav iespējams interpretēt tādā veidā, lai izvairītos no divkāršas nodokļu uzlikšanas tādām nodokļu maksātājam kā *Jyske Finans*. Mērķis izvairīties no divkāršas nodokļu uzlikšanas nevar būt virsroku pār precīzi izteikto [Sestās PVN] direktīvas normas formulējumu⁷.

49. Tādejādi uz *Vestre Landsret* pirmo jautājumu ir jāatbild tā, ka Sestās PVN direktīvas 13. panta B daļas c) punktu, aplūkojot to kopsakarā ar 2. panta 1. punktu un 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu nevar interpretēt tādā veidā, ka tas nepieļauj dalībvalstij saglabāt tiesisko situāciju, kāda izriet no tās likuma par PVN, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam ir jāmaksā PVN, atkārtoti pārdodot lietotus transportlīdzekļus, ko tas ir izmantojis savā uzņēmumā, pat tad, ja šī persona nevar atskaitīt PVN, kas ir maksāts, transportlīdzekļus iegādājoties, jo faktiski PVN netika samaksāts.

6 — Skat., piemēram, 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-428/02 *Fonden Marselisborg* (Krājums, I-1527. lpp.) un 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-8/01 *Taksatorringen* (Recueil, I-13711. lpp.).

7 — Kā piemēru dubultajai nodokļu uzlikšanai, ko Tiesa nevarēja grozīt, skat. spriedumu lietā 165/88 *ORO Amsterdam Beheer* un *Concerto* (Recueil, 4081. lpp.), kuru es apskatīšu turpmāk.

B — Par otro jautājumu

50. Uzdotot otro jautājumu, *Vestre Landsret* pēc būtības vēlas noskaidrot, vai nodokļu maksātājs, kas pārdod lietotus transportlīdzekļus, kurus tas ir izmantojis līzīngā darbības veikšanai, ir jāuzskata par "tirgotāju, kas ir nodokļu maksātājs", uz kuru līdz ar to attiecas Sestās direktīvas 26.a pantā paredzētais PVN režīms, ko piemēro lietotām mantām.

51. Netiek apstrīdēti tādi pamata prāvas faktiskie apstākļi kā tas, ka attiecīgos lietotos transportlīdzekļus var uzskatīt par "lietotām mantām" 26.a panta A daļas d) punkta nozīmē, un arī tas, ka transportlīdzekļi ir iegādāti no personām, kas atbilst 26.a panta B daļas 2. punktā noteiktajai definīcijai.

52. Nosakot, vai pamata prāvas faktiskie apstākļi pieļauj *Jyske Finans* piemērot īpašo režīmu PVN iekasēšanai, būtiski ir noskaidrot, vai tam ir piemērojama tirgotāja, kas ir nodokļu maksātājs, definīcija, kas ir iekļauta 26.a panta A daļas e) punktā, proti, vai tas ir "nodokļu maksātājs, kas, veicot saimnieciskās darbības, pērk vai iegādājas savam uzņēmumam, vai pārdošanai importē lietotas mantas, mākslas priekšmetus, kolekciju priekšmetus vai senlietas".

53. Ja es savu argumentāciju balstītu tikai uz [Sestās PVN] direktīvas angļu valodas tekstu, būtu skaidrs, ka *Jyske Finans* ir jāiemēro minētā definīcija, jo tas iegādājas transportlīdzekļus "savam uzņēmumam" ("for the purposes of his undertaking"). Kritērijs "atkārtotai pārdošanai" ("with a view to resale") šajā valodas versijā nav uzskatāms par nosacījumu, kas ir nepieciešams, lai [personu] atzītu par tirgotāju, kas ir nodokļu maksātājs.

54. Tomēr šāda veida argumentācija nav pieņemama, jo citu valodu versijas šajā jautājumā būtiski atšķiras no angļu valodas teksta.

55. Dažās 26.a panta citu valodu versijās tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs, tieši pretēji ir definēts kā persona, kas pērk vai iegādājas savam uzņēmumam, vai *pārdošanai* importē lietotas mantas, mākslas priekšmetus, kolekciju priekšmetus vai senlietas⁸. Citiem vārdiem sakot, šajās citu valodu versijās ir skaidrs, ka viens no nosacījumiem, kas ir nepieciešami, lai personu varētu uzskatīt par tirgotāju, kas ir nodokļu maksātājs, ir tas, ka preces savam uzņēmumam tiek pirktas vai iegādātas atkārtotai pārdošanai.

8 — Franču valodas versijā tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs, ir definēts kā "l'assujéti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité [...]", un holandiešu valodas versijā kā "de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemd dan wel invoert met het oog op wederverkoop [...]".

56. Tādēļ termina "atkārtotai pārdošanai" interpretācijai vislielākā nozīme ir, analizējot *Vestre Landsret* otro jautājumu.

58. Nekas nenorāda uz to, ka, pieņemot Direktīvu 94/5, Kopienų likumdevējs būtu izteicis jebkādu viedokli vai būtu skaidri norādījis, kura no minētajām interpretācijām ir atbilstoša un vai termins "tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs" ir attiecināms uz tādiem faktiskajiem apstākļiem, kādi pastāv šajā lietā.

57. Kā ir norādīts lēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu, šim terminam ir iespējamās vairākas interpretācijas, ņemot vērā attiecīgus pamata prāvā pastāvošus faktiskos apstākļus. To it īpaši varētu interpretēt tā, ka tas ir piemērojams nodokļu maksātājam, kas pērk lietotus transportlīdzekļus, ja:

— nodokļu maksātāja galvenā darbība ir lietotu transportlīdzekļu (pirkšana un) atkārtota pārdošana;

— nodokļu maksātāja galvenā darbība ir lietotu transportlīdzekļu (pirkšana un) atkārtota pārdošana un/vai attiecīgie transportlīdzekļi ir nopirkti tikai atkārtotai pārdošanai, vai

— pirkuma izdarīšanas brīdī nodokļu maksātājs bija paredzējis šos transportlīdzekļus vēlāk pārdot, vispirms tos izmantojot savam uzņēmumam.

59. Kā es jau minēju savos secinājumos lietā Francija/Padome un Parlaments⁹, tiesību aktiem ir raksturīgs tas, ka likumdevējs nevar paredzēt un skaidri noteikt visus iespējamās tiesību akta faktiskas piemērošanas gadījumus. Tas nebūtu praktiski un vēl jo vairāk tas nebūtu iespējams. Piemēram, uzņēmējdarbības un nodokļu jomā likumdevējs acīmredzot nevar ne paredzēt, ne arī skaidri noteikt visus iespējamās uzņēmējdarbības modeļus vai visas iespējamās komercorganizāciju formas, kas nepārtraukti mainās.

60. Rezultātā Tiesas kompetencē ir, ievērojot 26.a pantu, norādīt, kura no iespējamajām interpretācijām vairāk atbilst mērķim, kāds ir izvirzīts īpašajam režīmam, kas ir piemērojams lietotām mantām, un kura vislabāk atbilst Kopienų likumdevēja nodomam.

⁹ — 2004. gada 17. martā sniegtie secinājumi lietā C-244/03 Francija/Padome un Parlaments (2005. gada 24. maija spriedums, Krājums, I-4021. lpp.), 74. un 75. punkts.

61. Saskaņā ar Direktīvas 94/5 preambulu pastāv divi mērķi, proti:

— izvairīties no divkāršās nodokļu uzlikšanas un

— izvairīties no nodokļu maksātāju savstarpējas konkurences traucējumiem.

62. Tādējādi preambulā ir uzvērtā nepieciešamība pieņemt "Kopienu tiesisko regulējumu, lai izvairītos no divkāršās nodokļa uzlikšanas un nodokļa maksātāju savstarpējas konkurences traucējumiem", un tajā ir norādīts, ka "Tiesa daudzos nolēmumos ir atzinusi, ka ir jāsasniedz tāda saskaņošanas pakāpe, kas ļauj Kopienas iekšējā tirdzniecībā izvairīties no divkāršās nodokļa uzlikšanas"¹⁰.

63. Preambulā ir uzsvērtā arī nepieciešamība novērst "ļoti dažādu [PVN] sistēmu piemērošanu, kas rada konkurences traucējumus un tirdzniecības novirzes gan iekšējā tirgū, gan dalībvalstu savstarpējā tirdzniecībā"¹¹.

10 — Preambulas trešais un piektais apsvērums.

11 — Preambulas otrais apsvērums.

64. Pavisam nesen uz šiem mērķiem ir norādījusi ģenerāldokāte Štiksa-Hakla [*Stix-Hackl*] secinājumos lietā *Förvaltnings AB Stenholmen/Riksskattverket*¹². Šī lieta attiecās uz Direktīvas 94/5 iespējamo piemērošanu [attiecībā] uz zirgu, kas bija nopirkts no privātpersonas, trenēts un tad pārdots kā jājamzirgs. Secinot, ka minētā direktīva ir piemērojama, ģenerāldokāte norādīja, ka šāds secinājums atbilst mērķim izvairīties no divkāršās nodokļu uzlikšanas un konkurences traucējumiem, kā ir noteikts 26.a pantā:

"Kā ir redzams no Direktīvas 94/5, ar ko Sestajā direktīvā tika ieviests 26.a pants, šīs speciālās normas mērķis tāpat kā Kopienu likumdevēja nodoms ir izvairīties no šādas situācijas"¹³.

65. Tiesa šajā jautājumā neapšaubāmi piekrita ģenerāldokātei, noraidot attiecīgajā 26.a pantā iekļauto lietoto mantu definīcijas sašaurināto interpretāciju, jo:

"[...] ja šīs piegādes tiktu izslēgtas no īpašā režīma, kas ir piemērojams lietotām mantām,

12 — 2003. gada 10. jūlijā sniegtie secinājumi lietā C-320/02 *Förvaltnings AB Stenholmen/Riksskattverket* (2004. gada 1. aprīļa spriedums, *Recueil*, I-3509. lpp.).

13 — Turpat, 60. un 61. punkts. Skat. arī ģenerāldokātes Kokotes [*Kokott*] 2005. gada 24. februārī sniegtos secinājumus lietā C-305/03 Komisija/Apvienotā Karaliste (2006. gada 9. februāra spriedums, *Krājums*, I-1213. lpp.), 59. punktu, un, ņemot vērā Komisijas priekšlikumu, kura rezultātā beidzot tika pieņemta Direktīva 94/5, 1985. gada 10. jūlija spriedumu lietā 16/84 Komisija/Nīderlande (*Recueil*, 2355. lpp.).

tas būtu pretrunā ar likumdevēja izteikto nodomu izvairīties no divkāršas nodokļu uzlikšanas”¹⁴.

66. Šis mērķis ir acīmredzams, piemēram, 26.a panta B daļas 2. punktā definējot, kas ir pārdevējs, no kura nākamajam pārdevējam ir jānopērk lietotas mantas, lai uz to attiektos 26.a pantā paredzētais režīms. Kā es minēju iepriekš, nepastāvot īpašam režīmam, nākamajam pārdevējam ikreiz ir obligāti jāpiemēro PVN pilnai saņemtās atlīdzības summai, bet tas nevar atskaitīt iepriekš samaksāto PVN.

67. Līdz ar to, ja ir iespējamās vairākas 26.a panta interpretācijas, priekšroka ir jādod tai interpretācijai, kas vislabāk īsteno mērķi izvairīties no divkāršas nodokļu uzlikšanas un konkurences traucējumiem.

68. Atgriežoties pie trim iespējamajām termina “tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs” interpretācijām, kuras es apkopāju iepriekš, ir skaidrs, ka mērķi izvairīties no divkāršas nodokļu uzlikšanas vislabāk var sasniegt, pieņemot visplašāko no šīm interpretācijām, proti, to, kas ir attiecināma uz nodokļu maksātājiem, kas pērk lietotus transportlīdzekļus ar nodomu tos vēlāk atkārtoti pārdot.

69. Kā to ir norādījusi iesniedzējtiesa, ja *Jyske Finans* varētu piemērot īpašo režīmu, aprēķinot summu, kas ir apliekama ar PVN, divkāršā nodokļu uzlikšana tiktu maksimāli samazināta, ja pat ne pilnībā novērsta. Transportlīdzekļu nolietojuma dēļ to pārdošanas brīdī visticamāk tiktu gūta tikai neliela, vai pat netiktu gūta nekāda peļņa, kam varētu piemērot PVN.

70. Savukārt, pieņemot vienu no atlikušajām interpretācijām, kuras es minēju iepriekš — kas pieprasa, lai nodokļu maksātāja galvenā darbība ir lietotu transportlīdzekļu (pirkšana un) atkārtota pārdošana un lai attiecīgie transportlīdzekļi tiktu pirkti ar konkrētu mērķi tos atkārtoti pārdot, — tādi nodokļu maksātāji kā *Jyske Finans* tiktu izslēgti no 26.a panta piemērošanas jomas. Kā to ir norādījusi *Vestre Landsret* lēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu, tas novestu pie divkāršas nodokļu uzlikšanas, pārdodot attiecīgos lietotos transportlīdzekļus, jo transportlīdzekļi tiktu vēlreiz pilnībā aplikti ar nodokļiem, tos atkārtoti pārdodot, bet nākamajam pārdevējam nebūtu tiesību veikt [nodokļu] atskaitījumu.

71. Turklāt, ja uz tādu nodokļu maksātāju kā *Jyske Finans* neattiektos 26.a pantā paredzētais īpašais režīms, ko piemēro lietotajām mantām, tas radītu konkurences traucējumus lietotu transportlīdzekļu atkārtotas pārdošanas nozarē. Ja šādi nodokļu maksātāji būtu spiesti likt pircējam maksāt PVN, nosakot augstāku pārdošanas cenu, tie lietoto transportlīdzekļu tirgotāji, kuru galvenā darbība ir transportlīdzekļu atkārtota pārdošana un kuriem ir piemērojams 26.a pants, gūtu

14 — Iepriekš 12. zemsvērtas piezīmē minētais spriedums lietā *Steinholmen*, 25. punkts.

konkurences priekšrocības šajā nozarē. Tādējādi ieinteresētība nodrošināt nodokļu piemērošanas neitralitāti starp nodokļu maksātājiem liecina par labu tai 26.a panta interpretācijai, saskaņā ar kuru tas attiecas uz tādiem uzņēmumiem kā *Jyske Finans*¹⁵.

72. Jāpiebilst, ka mani nepārliecina Dānijas valdības apgalvojums, ka pastāv neliela vai nepastāv nekāda atšķirība starp uzņēmumiem, kas nodarbojas tikai ar lietotu transportlīdzekļu atkārtotu pārdošanu, un tādiem uzņēmumiem kā *Jyske Finans*, kas nodarbojas ar izpirkumnomu.

73. Jebkurā gadījumā, man nav skaidrs, kā var efektīvi nošķirt nodokļu maksātājus, kuru "galvenā" darbība ir lietotu transportlīdzekļu atkārtota pārdošana (piemēram, lietotu transportlīdzekļu tirgotāji), un tos, kuri tāpat kā *Jyske Finans* šīs mantas ne tikai pārdod, bet arī izmanto citām darbībām (šajā gadījumā izpirkumnomai).

74. Piemēram, šajā lietā no lēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu, kā arī no

Jyske Finans apsvērumiem izriet, ka transportlīdzekļu atkārtota pārdošana ir daļa no šī uzņēmuma darbības. Tādējādi transportlīdzekļu nomas līgumi tiek noslēgti uz noteiktu laiku ar skaidru nosacījumu par to atkārtotu pārdošanu, ligumam beidzoties (kaut arī uz šo pārdošanu attiecas daži nosacījumi). Turklāt uzņēmums aprēķina noteiktu ikmēneša lizinga maksājumu, pamatojoties uz starpību starp sākotnēji samaksāto transportlīdzekļa pārdošanas vērtību un iepriekš aprēķināto atkārtotas pārdošanas cenu. Līdz ar to man ir skaidrs, ka transportlīdzekļa pārdošanu var uzskatīt par *Jyske Finans* nodomu, kas tam bija jau [transportlīdzekļu] iepirkšanas brīdī, kaut arī tas nebija vienīgais nodoms.

75. Visu šo iemeslu dēļ es nepiekrītu Dānijas valdības argumentam, ka 26.a pantā paredzētais termins "tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs" ir interpretējams tādā veidā, ka tas attiecas tikai uz uzņēmumiem, kuru galvenā darbība ir lietotu mantu pirkšana un pārdošana un kuru galvenais mērķis, pērkot šīs mantas, ir gūt peļņu, tās atkārtoti pārdodot. Es nepiekrītu arī Polijas valdības argumentam, ka būtu jāpieņem šāda šaura interpretācija, jo 26.a pantā paredzētais īpašais režīms, ko piemēro lietotām mantām, ir uzskatāms par izņēmumu no vispārējā PVN režīma, ko piemēro precēm un pakalpojumiem.

¹⁵ — Jaatzīmē, ka 2002. gada 20. decembrī sniedzot atbildi Dānijas Finanšu uzņēmumu asociācijai, Komisija (Nodokļu un muitas savienības ģenerāldirektorāts) apstiprināja, ka 26.a panta A daļas e) punktā iekļautā termina "tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs" definīcija neļauj šo režīmu attiecināt tikai uz tiem nodokļu maksātājiem, kuru vienīgā vai galvenā darbība ir lietotu mantu pirkšana un pārdošana.

76. No tā izriet, ka "tirgotāja, kas ir nodokļu maksātājs" koncepcija, manuprāt, ir jāinterpretē tādā veidā, ka tā ietver nodokļu maksātājus, kas pērk lietotus transportlīdzekļus ar nodomu tos vēlāk pārdot, pat ja šāda atkārtota pārdošana nav pirkšanas vienīgais vai galvenais mērķis.

77. Argumentācijā, kas ir vērsta pret šo secinājumu, Dānijas valdība izvirza divus papildu aspektus.

78. Pirmkārt, tā atsaucas uz dažiem ģenerāladvokāta Sadžo [*Saggio*] apsvērumiem, kas ir izteikti secinājumos lietā *Bakcsi*¹⁶. Šī lieta tieši neattiecas uz 26.a pantu. Tieši pretēji, tajā secinājumu daļā, uz ko atsaucas Dānijas valdība, ir aplūkots vispārējs jautājums par pienākumu saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 2. panta 1. punktā paredzētajiem principiem maksāt PVN, kas ir uzlikts nodokļu maksātājam, kurš preces savam uzņēmumam iegādājas no privātpersonas, nepastāvot tiesībām atskaitīt PVN, un kurš vēlāk tās pārdod. Galvenais jautājums bija PVN atskaitīšanas nolūkos noteikt atšķirību starp (daļēju) preču iekļaušanu apgrozāmajos līdzekļos un šo preču izņemšanu no apgrozāmajiem līdzekļiem.

79. Secinot, ka nodokļu maksātājs, kas ir izvēlējis preci iekļaut savos apgrozāmajos līdzekļos, ir pilnībā apliekams ar PVN, ja uz to attiecas tikai 2. panta 1. punkta vispārējie principi, ģenerāladvokāts norādīja, ka, viņaprāt, 26.a pants nav piemērojams. Viņš piebilda, ka "(26.a pantā) paredzētais režīms ir attiecināms tikai uz tirgotājiem, kas ir nodokļu maksātāji, proti, tiem, kuru galvenā darbība faktiski ir lietotu mantu pirkšana un pārdošana"¹⁷.

80. Es uzskatu, ka turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ ar šo pieņemumu nepietiek, lai grozītu iepriekš minēto secinājumu, proti, ka uz tādiem nodokļu maksātājiem kā *Jyske Finans* ir attiecināma "tirgotāja, kas ir nodokļu maksātājs" koncepcija.

81. Vispirms šī piezīme acīmredzami bija *obiter dictum* minētajā lietā, kurā, kā tika minēts iepriekš, tika izskatīts pavisam cits jautājums. Nekas nenorāda uz to, ka Tiesai būtu iesniegti būtiski argumenti par to, vai 26.a panta piemērošanai ir nepieciešams tas, ka atkārtota pārdošana ir nodokļu maksātāja vienīgā vai galvenā darbība (pretēji nodokļu maksātāja būtiskai, bet [tikai] papildu darbībai).

16 — 2000. gada 13. aprīļa secinājumi lietā C-415/98 *Bakcsi* (2001. gada 8. marīa spriedums, *Recueil*, I-1831. lpp.).

17 — Turpat, 34. punkts.

82. Turklāt Tiesa savā spriedumā nav atsaukusies uz šo *dictum* un nav nepārprotami ņēmusi vērā iespējamo 26.a pantā paredzētā režīma piemērošanu.

83. Otrkārt, Dānijas valdība atsaucas uz spriedumu lietā *ORO Amsterdam Beheer un Concerto*, un it īpaši uz šādu Tiesas apgalvojumu:

“Kopienas PVN režīms kopumā ir valstu tiesiskā regulējuma pakāpeniskas harmonizācijas rezultāts saskaņā ar Līguma 99. un 100. pantu. Tiesa vairākas reizes ir secinājusi, ka šī harmonizācija, kas tika īstenota ar vairākām vienu pēc otras pieņemtām direktīvām un it īpaši ar Sesto direktīvu, ir tikai daļēja.

Šīs harmonizācijas mērķis ir it īpaši novērst divkāršo nodokļu uzlikšanu, tā kā iepriekš samaksātā nodokļa atskaitījums katrā nodokļu maksāšanas posmā ir PVN sistēmas neatņemama sastāvdaļa.

kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēmā, kāda tā ir pašlaik, nevar atrast nepieciešamo pamatojumu, lai definētu un noteiktu kopējās nodokļu uzlikšanas sistēmas piemērošanas kārtību, kas radītu iespēju izvairīties no divkāršās nodokļu uzlikšanas lietu mantu tirdzniecības jomā”¹⁸.

84. Dānijas valdība uzskata, ka šis pamatojums pēc analogijas ir piemērojams šajā lietā. To, ka *Jyske Finans*, izmantojot [minēto] termina “tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs” interpretāciju, tiktu piemērots divkāršs nodoklis, [Dānijas valdība] vienkārši uzskata par trūkumu pašreizējā PVN režīmā, kas izriet no pašreizējā daļējas harmonizācijas procesa.

85. Attiecībā uz šo apsvērumu pietiek norādīt, ka, lai gan lieta *ORO* faktiski attiecās uz nodokļu uzlikšanu lietotām mantām, tomēr lēmums tajā tika pieņemts pirms 26.a pantā paredzētā īpašā režīma stāšanās spēkā. Līdz ar to Tiesai nebija jāinterpretē iepriekš pastāvošā īpašā PVN režīma piemērošanas joma, bet gan jārisina jautājums par to, vai divkāršā nodokļu uzlikšana, kas izriet no valsts tiesiskā regulējuma par PVN, kurš bija piemērojams minētajā lietā, ir pretrunā Sestās direktīvas vispārējiem principiem. Tādējādi [minētajiem] Tiesas apsvērumiem nav nozīmes šajā lietā.

Tomēr, kā uz to norāda Sestās PVN direktīvas 32. pants, šis mērķis vēl nav sasniegts un

18 — Iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā 165/88 *ORO*, 21.–23. punkts.

86. Tādēļ uz otro jautājumu ir jāatbild tā, ka Sestās PVN direktīvas 26.a panta A daļas e) punktā paredzētais termins “tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs” nevar tikt interpretēts tā, ka tas attiecas tikai uz tādu nodokļu maksātāju, kura galvenā darbība ir lietotu mantu pirkšana un atkārtota pārdošana, ja šo

mantu iegādes vienīgais vai galvenais mērķis bija gūt peļņu, tās atkārtoti pārdodot. Citiem vārdiem sakot, šis termins ir attiecināms arī uz personām, kurām iegādes brīdī ir nodoms mantu vēlāk pārdot, vispirms tās izmantojot savā uzņēmumā.

V — Secinājumi

87. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Vestre Landsret* iesniegtajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) 13. panta B daļas c) punkts, aplūkojot to kopsakarā ar 2. panta 1. punktu un 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu 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, nevar tikt interpretēts tādā veidā, ka aizliedz dalībvalstij saglabāt tādu tiesisko situāciju, kāda izriet no tā likuma par PVN, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam ir jāmaksā PVN, atkārtoti pārdodot lietotus transportlīdzekļus, ko tas ir izmantojis savā uzņēmumā, pat tad, ja šī persona nevar atskaitīt PVN, kas ir maksāts, transportlīdzekļus iegādājoties, jo faktiski PVN netika samaksāts;
- 2) Sestās PVN direktīvas 26.a panta A daļas e) punktā paredzētais termins “tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs” ir attiecināms uz nodokļu maksātāju, kam iegādes brīdī bija nodoms preces vēlāk pārdot, vispirms tās izmantojot savā uzņēmumā.