

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 15. aprīlī\*

Apvienotās lietas C-538/08 un C-33/09

par diviem lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko iesniegusi *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) (C-538/08) un *Gerechthof Amsterdam* (Nīderlande) (C-33/09) attiecīgi ar 2008. gada 14. novembra un 2009. gada 20. janvāra lēmumiem, kuri Tiesā saņemti 2008. gada 4. decembrī un 2009. gada 26. janvārī, tiesvedībās

*X Holding BV*

pret

*Staatssecretaris van Financiën* (C-538/08)

un

*Oracle Nederland BV*

\* Tiesvedības valoda — holandiešu.

pret

***Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi*** (C-33/09).

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), E. Juhāss [*E. Juhász*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],  
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 3. decembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Oracle Nederland BV* vārdā — H. Hops [*H. Hop*], *advocaat*, un P. Shreifers [*P. Schrijver*], *belastingadviseur*,

- Nīderlandes valdības vārdā — K. M. Viselsa [*C. M. Wissels*] un M. de Mola [*M. de Mol*], kā arī Ī. de Frīss [*Y. de Vries*], pārstāvji,
  
- Grieķijas valdības vārdā — O. Pacopulu [*O. Patsopoulou*], S. Trekli [*S. Trekli*] un V. Karra [*V. Karra*], kā arī G. Konstantins [*G. Konstantinos*], pārstāvji,
  
- Eiropas Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un V. Rols [*W. Roels*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2010. gada 28. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 11. panta 4. punktu Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrajā direktīvā 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, 71, 1303. lpp.; turpmāk tekstā — “Otrā direktīva”), kā arī 6. panta 2. punktu un 17. panta 2. un 6. punktu 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 (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).

- 2 Šie lūgumi ir iesniegti saistībā ar diviem strīdiem, pirmkārt, starp *X Holding BV* (turpmāk tekstā — “*X Holding*”) un *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts finanšu sekretārs) un, otrkārt, starp *Oracle Nederland BV* (turpmāk tekstā — “*Oracle*”) un *Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi* (Utrehtas Nodokļu pārvaldes inspektors, turpmāk tekstā — “inspektors”) par tiesībām uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) atskaitīšanu attiecībā uz atsevišķām izdevumu kategorijām.

### Atbilstošās Kapienu tiesību normas

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

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

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

[..]”

4 Saskaņā ar šī paša panta 4. punkta noteikumiem:

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

5 Sestās direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

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

[..]”

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

“Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

- a) gadījumu, kad nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja pievienotās vērtības nodoklis šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms,
  
- b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

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

- 7 Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. un 6. punkta noteikumiem:

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

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

[..]

6. Ne ilgāk kā četrus gadus no šīs direktīvas spēkā stāšanās dienas Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšana. Pievienotās vērtības nodoklis nekādā gadījumā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

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

### **Atbilstošās valsts tiesību normas**

- 8 1968. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting* 1968, turpmāk tekstā — “PVN likums”) 2. pantā ir paredzēts:

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

9 Minētā likuma 15. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

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

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

[..].”

10 Tā paša likuma 16. panta 1. punktā ir paredzēts:

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



- 11 1968. gada dekrēta par izslēgšanu no tiesībām uz apgrozījuma nodokļa atskaitīšanu (*Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting* 1968, turpmāk tekstā — “PVN dekrēts”), redakcijā, kas bija spēkā no 1969. gada 1. janvāra līdz 1979. gada 31. oktobrim, 1. pantā bija noteikts:

“1. [PVN likuma] 15. panta 1. punktā paredzētā atskaitīšana nav atļauta, ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti, lai:

[..]

- b) pasniegtu darījumu dāvanas vai piešķirtu citas naudas prēmijas personām, kuras, ja tām būtu jāmaksā atbilstošais pievienotās vērtības nodoklis, nevarētu atskaitīt to pilnībā vai vismaz būtisku tā daļu;
  
- c) uzņēmēja personālam nodrošinātu maltītes un dzērienus, dzīvesvietu, atlīdzību natūrā, iespēju piedalīties sporta un atpūtas pasākumos vai privātu transporta līdzekli, vai citiem šī personāla privātas izmantošanas mērķiem.

2. “Darījumu dāvanas” vai “citas naudas prēmijas” nozīmē visus pakalpojumus, ko uzņēmējs sniedzis savu darījuma attiecību ietvaros vai kā dāvinājumus citiem bez

samaksas vai par samaksu, kas zemāka nekā iegādes vai ražošanas izmaksas vai — pakalpojumu gadījumā — cena, kas par tiem maksājama, atskaitot pievienotās vērtības nodokli.”

12 Minētā dekrēta 2. pantā bija paredzēts:

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

13 Tā paša dekrēta 3. pantā bija noteikts:

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

14 Lai ieviestu īpašu režīmu attiecībā uz maltīšu un dzērienu nodrošināšanu, no 1980. gada 1. janvāra PVN dekrēts tika grozīts, bet pārējie minētā dekrēta noteikumi palika nemainīgi.

- 15 Tādējādi no 1980. gada 1. janvāra maltīšu un dzērienu nodrošināšana bija izslēgta no PVN dekrēta 1. panta 1. punkta c) apakšpunkta. Tika iekļauts jauns 3. pants, kurā bija paredzēts, ka PVN nevar atskaitīt par maltīšu un dzērienu nodrošināšanu. Bijušajā šī dekrēta 3. pantā, kas kļuva par 4. pantu, minētā summa no NLG 250 tika palielināta līdz NLG 500.
- 16 Līdz ar to PVN dekrēta 3. un 4. pants bija formulēti šādi:

### *3. pants*

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

2. Šī panta 1. punktā paredzētā summa atbilst maltītes un dzērienu iegādes izmaksām, atskaitot pievienotās vērtības nodokli, kas palielināta par 25 %. Ja uzņēmējs pats ir saražojis maltīti un dzērienus, maltītes un dzērienu iegādes izmaksu rašanās vietā ir jāņem vērā izmantoto izejvielu iegādes izmaksas.”

### *4. pants*

“1. Ja kopējās iegādes vai ražošanas izmaksas vai cena, kas, atskaitot pievienotās vērtības nodokli, jāmaksā par visiem pakalpojumiem, kuri ir paredzēti 1. panta 1. punkta

b) vai c) apakšpunktā un kurus finanšu gada laikā uzņēmējs sniedzis vienai un tai pašai personai, un ja 3. panta 1. punktā paredzētā starpības daļa, kas attiecas uz minēto personu, nepārsniedz 500 [Nīderlandes] florīnus, attiecīgie pakalpojumi un šī minētā starpības daļa netiek ņemta vērā šī dekrēta piemērošanai.

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

## **Pamata prāvas un prejudiciālie jautājumi**

*Lietā C-538/08*

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

<sup>18</sup> *X Holding* atskaitīja visu PVN, kas bija iekļauts tā rēķinā, iegādājoties šīs automašīnas. Iesniedzot deklarāciju, tas samaksāja PVN par katras automašīnas piegādi.

- 19 2001. gada 10. jūlijā tika uzsākta izmeklēšana par to, vai ir pareizas PVN deklarācijas, ko *X Holding* iesniedzis attiecīgo gadu laikā. 2002. gada 13. novembra ziņojumā finanšu inspekcija secināja, ka lielākā daļa iegādāto automašīnu netika izmantotas uzņēmuma vajadzībām un ka *X Holding* līdz ar to nepamatoti bija atsaucies uz tiesībām atskaitīt iepriekš samaksāto PVN. Līdz ar to tika sagatavots paziņojums par maksājamā PVN apmēru par summu NLG 887 852 (EUR 402 889).
- 20 *X Holding* par šo lēmumu iesniedza sūdzību. Veicot atkārtotu pārbaudi šajā sakarā, finanšu inspekcija uzskatīja, ka 4 no 34 automašīnām tika iegādātas un izmantotas uzņēmumā tikai ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem. Šajos apstākļos iepriekš samaksātā PVN atskaitīšana tika atzīta attiecībā uz šo četrām automašīnām iegādi. Līdz ar to paziņojumā par maksājamā PVN apmēru paredzētā summa tika samazināta, sasniedzot NLG 856 605 (EUR 388 710).
- 21 *X Holding* par šo lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa). Atzīstot, ka 30 automašīnas, attiecībā uz kurām bija izdots paziņojums par maksājamā PVN apmēru, tika izmantotas gan ar uzņēmējdarbību saistītiem, gan privātiem mērķiem, *Gerechtshof Amsterdam* šo apelācijas sūdzību noraidīja.
- 22 *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa), kurā tika iesniegta kasācijas sūdzība par *Gerechtshof Amsterdam* spriedumu, norādīja, ka Otrās direktīvas 11. panta 4. punkts ļāva dalībvalstīm no atskaitījumu režīma izslēgt atsevišķas preces un pakalpojumus, it īpaši tos, ko pilnībā vai daļēji var izmantot tikai nodokļu maksātāja vai tā personāla privātajām vajadzībām. Līdz ar to šajā tiesību normā dalībvalstīm bija atļauts no minētā režīma izslēgt dažas vieglo automašīnu kategorijas, bet nebija atļauts no tā izslēgt visas šīs preces, ja tās tiek izmantotas nodokļu maksātāja privātajām vajadzībām. Tādējādi šī iespēja attiecās tikai uz izslēgšanu attiecībā uz tām

izdevumu kategorijām, kas definētas, atsaucoties uz preces vai pakalpojuma raksturu, nevis atsaucoties uz izmantojuma veidu vai uz izmantošanas kārtību.

23 *Hoge Raad der Nederlanden* norādīja, ka PVN dekrēta 1. panta 1. punkta c) apakšpunktā iekļautais atskaitījuma ierobežojums attiecas arī uz precēm un pakalpojumiem, kas izmantotas “citiem privātiem [uzņēmēja] personāla mērķiem” un algu izmaksai natūrā. Šis ierobežojums kopumā neesot pietiekami precīzs un esot pārāk plašs, jo tas attiecas uz visām precēm, kas paredzētas privātai izmantošanai. Tomēr minētajā tiesību normā precīzāk esot definētas atsevišķas preču un pakalpojumu kategorijas, it īpaši preces un pakalpojumi, ko izmanto, lai uzņēmēja personālam nodrošinātu privātu transporta līdzekli.

24 Šajā kontekstā *Hoge Raad der Nederlanden* apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Otrās direktīvas 11. panta 4. punkts un Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējami tādējādi, ka dalībvalsts, kas ir vēlējusies izmantot šajos pantos sniegto iespēju izslēgt (turpināt izslēgt) no nodokļu atskaitīšanas izdevumu kategorijas, kuras atbilst formulējumam “nodrošināt privātu transporta līdzekli”, ir izpildījušas nosacījumu, ka ir jānorāda pietiekami konkrēti noteikta preču un pakalpojumu kategorija?

2) Ja uz pirmo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši, vai Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts un 17. panta 2. un 6. punkts pieļauj tādu valsts tiesību normu, kāda tiek aplūkota un kas pieņemta pirms šīs direktīvas stāšanās spēkā, un kurā paredzēts,

ka nodokļu maksātājs nevar pilnībā atskaitīt PVN, kas samaksāts brīdī, kad iegādātas atsevišķas preces vai pakalpojumi, kuri daļēji tiek izmantoti ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem un daļēji — personāla privātiem mērķiem, bet var to atskaitīt tikai tādā mērā, kādā PVN ir saistīts ar izmantošanu ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem?”

*Lieta C-33/09*

- 25 2005. gada maijā *Oracle* par samaksu nodrošināja maltītes un dzērienus savam personālam. Turklāt tā iegādājās kāda diskžokeja pakalpojumus personāla svētkiem un lika sameklēt dzīvesvietu vienam no saviem darbiniekiem. Minētā sabiedrība kā darījuma dāvanu piedāvāja arī golfa abonementu uzņēmumam nepiederošām trešām personām. Turklāt tā dažu savu darbinieku rīcībā nodeva automašīnas, kas tai piederēja pašai vai kas bija iegūtas tās ņemtā līzīngā, daļēji par atlīdzību.
- 26 PVN deklarācijā par 2005. gada maiju *Oracle* kā neatskaitāmu norādīja PVN summu EUR 62 127 apmērā, kaut gan kopējā summa, ko tā bija samaksājusi kā šo nodokli par šo pašu mēnesi, bija EUR 9768 326.
- 27 Minētā summa EUR 62 127 apmērā attiecās uz šādiem posteņiem:

— automašīnu līzings

— bez darbinieka iemaksas	EUR 8 480
— ar darbinieka iemaksu	EUR 41 520
— savas automašīnas	EUR 306
— mobilie tālruņi	EUR 6 358
— ēdināšana	EUR 3 977
— izklaide	EUR 850
— izmitināšana	EUR 380
— darījuma dāvanas	EUR 256.

<sup>28</sup> Pēc tam *Oracle* iesniedza sūdzību, apgalvojot, ka patiesībā tai bija tiesības atskaitīt PVN, kas attiecas uz šiem izdevumiem.



29 Inspektors šo sūdzību noraidīja kā nepamatotu.

30 *Oracle* par šo lēmumu iesniedza prasību *Rechtbank te Haarlem* (Hārlemas tiesa).

31 Minētā tiesa atzina, ka inspektors bija nepareizi noraidījis iepriekš samaksātā PVN atskaitīšanu saistībā ar izdevumiem par mobilajiem tālruniem, izdevumiem par nekustamo īpašumu kurtāžu un maksājumiem par golfa abonementu, ņemot vērā, ka tie neatbilst pietiekami konkrētiem atskaitīšanas ierobežojumiem. Savukārt šī tiesa uzskatīja, ka citas neatskaitāmo izdevumu kategorijas bija pietiekami konkrētas un ka līdz ar to inspektors pamatoti bija atteicies atskaitīt iepriekš samaksāto PVN attiecībā uz attiecīgajiem posteņiem.

32 Gan *Oracle*, gan inspektors par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzības *Gerechshof Amsterdam*.

33 Minētajā tiesā *Oracle* īpaši apgalvoja, ka piemērojamie strīdīgā valsts tiesiskā regulējuma noteikumi, kuri izslēdz vai ierobežo tiesības atskaitīt PVN, kas bija jāmaksā par pamata lietā aplūkojamajām precēm un pakalpojumiem, neatbilst Otrās direktīvas 11. panta 4. punktam un Sestās direktīvas 6. panta 2. punktam. Savukārt inspektors norādīja, ka atteikšanās atskaitīt PVN ir pamatota ar tiesību normu, kas Nīderlandē

saskaņā ar iespēju, kura dalībvalstīm sniegta Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā un kas joprojām ir piemērojama, tika ieviesta pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā.

<sup>34</sup> Šajos apstākļos *Gerechtshof Amsterdam* apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Otrās direktīvas 11. panta 4. punkts un Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējami tādējādi, ka dalībvalsts, kas ir vēlējusies izmantot šajos pantos sniegto iespēju izslēgt (turpināt izslēgt) no nodokļu atskaitīšanas izdevumu kategorijas, kas ir formulētas [šādi]:

— “maltīšu un dzērienu nodrošināšana uzņēmēja personālam”;

— “darījuma dāvanas vai citas dāvanas, kas pasniegtas personām, kuras nevarētu atskaitīt visu to nodokli vai būtisku tā daļu, kas ir vai tiktu iekļauts to rēķinā”;

— “dzīvesvietas nodrošināšana uzņēmēja personālam”;

— “izklaides nodrošināšana uzņēmēja personālam”

ir izpildījusi nosacījumu pietiekami konkrēti izraudzīties noteiktas preču un pakalpojumu kategorijas?

- 2) Ja uz pirmo jautājumu saistībā ar vienu no minētajām kategorijām ir jāsniedz apstiprinoša atbilde, vai Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts, kā arī 17. panta 2. un 6. punkts pieļauj tādu valsts tiesību normu kā apstrīdētā tiesību norma, kas tika pieņemta pirms šīs direktīvas stāšanās spēkā un kurā paredzēts, ka nodokļu maksātājs nevar pilnībā atskaitīt PVN, kurš samaksāts brīdī, kad tika veikta atsevišķu preču un pakalpojumu iegāde, ja par šo iegādi tika iekasēta samaksa, par kuru jāmaksā PVN, bet var to atskaitīt tikai tās nodokļa summas apmērā, kas bija jāmaksā par šo pakalpojumu?
  
- 3) Ja nosacījums, ka pietiekami konkrēti ir jāizraugās noteikta preču un pakalpojumu kategorija, ir izpildīts saistībā ar “maltišu un dzērienu nodrošināšanu”, vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts aizliedz izdarīt tādu grozījumu attiecībā uz izslēgšanu no nodokļa atskaitījumam, kura mērķis principā ir ierobežot tās piemērojamību, bet attiecībā uz kuru nevar izslēgt, ka atsevišķā gadījumā un attiecībā uz konkrētu finanšu gadu tas paplašina šīs izslēgšanas piemērojamību grozītā režīma iepriekš noteiktā rakstura dēļ?”

<sup>35</sup> Ar Tiesas priekšsēdētāja 2009. gada 17. jūnija rīkojumu lietas C-538/08 un C-33/09 tika apvienotas mutvārdu procesā un sprieduma taisīšanai.

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

*Par pirmo jautājumu, kas uzdots katrā no abām lietām*

- <sup>36</sup> Uzdodot šos jautājumus, iesniedzējtiesas būtībā vēlas uzzināt, vai Otrās direktīvas 11. panta 4. punkts un Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts atļauj dalībvalstij no tiesībām uz iepriekš samaksāta PVN atskaitīšanu izslēgt zināmu skaitu preču un pakalpojumu, kas uzskaitīti valsts tiesiskajā regulējumā, tā kā šis regulējums ir piemērojams no Sestās direktīvas stāšanās spēkā.
- <sup>37</sup> Lai atbildētu uz minētajiem jautājumiem, vispirms ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punktā paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu kā PVN mehānisma sastāvdaļa ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un tās principā nav ierobežojamas (skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa u.c.*, *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts, un 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-409/99 *Metropol* un *Stadler*, *Recueil*, I-81. lpp., 42. punkts, kā arī 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-465/03 *Kretztechnik*, Krājums, I-4357. lpp., 33. punkts).
- <sup>38</sup> Tomēr principu par tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu mazina atkāpes norma, kas noteikta Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā, it īpaši šī punkta otrajā daļā. Tos tiesību aktus jautājumā par izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas ir spēkā Sestās direktīvas spēkā stāšanās dienā, dalībvalstis drīkst saglabāt 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, kā arī 2008. gada 11. decembra spriedumu lietā C-371/07 *Danfoss* un *AstraZeneca*, Krājums, I-9549. lpp., 28. punkts).

- 39 Tomēr, 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 izslēgšanu no tiesībām uz PVN atskaitīšanu drīkst paturēt spēkā līdz brīdim, kad Savienības likumdevējs izstrādās kopēju atbrīvojumu režīmu un tādējādi īsteno pakāpenisku valsts tiesību aktu saskaņošanu PVN jomā. Tādējādi Savienības tiesībās līdz pat šim brīdim nav noteikumu, kuros būtu uzskaitīti izdevumi, attiecībā uz kuriem nepastāv tiesības uz PVN atskaitīšanu (skat. 2005. gada 8. decembra spriedumu lietā *C-280/04 Jyske Finans*, Krājums, I-10683. lpp., 23. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, 29. punkts).
- 40 Tiesa tomēr ir atzinusi, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts nozīmē, ka izslēgšanas gadījumi, ko dalībvalstis drīkst saglabāt saskaņā ar šo tiesību normu, bija likumīgi atbilstoši Otrajai direktīvai, kura bija spēkā pirms Sestās direktīvas (skat. 1999. gada 5. oktobra spriedumu lietā *C-305/97 Royscot u.c.*, *Recueil*, I-6671. lpp., 21. punkts).
- 41 Šajā ziņā Otrās direktīvas 11. panta, ar 1. punktu ieviešot tiesības uz nodokļu atskaitījumu, 4. punktā bija paredzēts, ka dalībvalstis var izslēgt no atskaitījumu sistēmas atsevišķas preces un atsevišķus pakalpojumus, it īpaši tos, kurus pilnībā vai daļēji var lietot nodokļu maksātāja vai tā personāla privātajām vajadzībām.
- 42 Minētais noteikums tādēļ nepiešķir dalībvalstīm absolūtu diskrecionāru varu izslēgt visas vai gandrīz visas preces un pakalpojumus no sistēmas, kas piešķir tiesības veikt nodokļa atskaitījumu, un tādēļ padarīt bezmērķīgu Otrās direktīvas 11. panta 1. punktā noteiktā režīma būtību (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Roy-scot u.c.*, 24. punkts).

- 43 Līdz ar to, ņemot vērā šauro interpretāciju, kas tai kā atkāpes ietverošai normai ir piešķirama, nevar uzskatīt, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu dalībvalstīm būtu atļauts saglabāt ierobežojumu tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kas vispārējā veidā attiektos uz jebkādiem izdevumiem, kuri saistīti ar preču iegādi, neatkarīgi no to veida vai mērķa (skat. 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā *C-74/08 PARAT Automotive Cabrio*, Krājums, I-3459. lpp., 28. punkts).
- 44 No iepriekš izklāstītā izriet, ka priekšnoteikums iespējai, kas dalībvalstīm piešķirta Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā, ir tāds, ka dalībvalstīm ir pietiekamā mērā jāprecizē to preču un pakalpojumu raksturs vai priekšmets, attiecībā uz kuriem tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir izslēgtas, lai nodrošinātu, ka šī iespēja netiek izmantota, lai paredzētu vispārīgus izņēmumus no šīs sistēmas (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *PARAT Automotive Cabrio*, 29. punkts).
- 45 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai izdevumu kategorijas, kas tikušas izslēgtas no tiesībām uz nodokļa atskaitījumu un kas ir paredzētas pamata lietās strīdīgajās valsts tiesību normās, ir noteiktas pietiekami precīzi.
- 46 Pirmkārt, attiecībā uz izdevumiem, uz kuriem attiecas pirmais jautājums lietā *C-538/08*, proti, izdevumiem par vienu no PVN dekrēta 1. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētajām darbībām, šajā gadījumā precēm vai pakalpojumiem, ko uzņēmējs izmanto, lai savam personālam nodrošinātu "privātu transporta līdzekli", ir jānorāda, ka šī īpašā darbību kategorija attiecas uz precēm un pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti, lai nodrošinātu privātu transporta līdzekli, kā arī uz transporta līdzekļa nodrošināšanu, lai nodokļu maksātāja personāla locekļus pārvietotu no viņu dzīvesvietas uz viņu darba vietu.

- 47 Šādu darbību specifiskās pazīmes ir jāuzskata par pietiekami precīzu to preču un pakalpojumu rakstura un priekšmeta aprakstu, uz kuriem tās attiecas, ņemot vērā prasības, kas paredzētas judikatūrā, kura attiecas uz Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā paredzēto atkāpes režīmu.
- 48 Otrkārt, ir jānovērtē, vai arī tādus izdevumus, uz kuriem attiecas pirmais jautājums lietā C-33/09, var uzskatīt par atbilstošiem minētajām prasībām.
- 49 Šajā gadījumā runa ir par “maltīšu” un “dzērienu” nodrošināšanu uzņēmēja personālam, “dzīvesvietas” nodrošināšanu šī personāla locekļiem, “darījuma dāvanu” vai “citu naudas prēmiju” piešķiršanu atsevišķos gadījumos, kā arī iespēju minētajam personālam piedalīties “sporta un atpūtas pasākumos”.
- 50 Ņemot vērā iepriekš minētajā judikatūrā paredzētās prasības, tādu izdevumu kategorijas, kas attiecas uz maltīšu un dzērienu, kā arī dzīvesvietas nodrošināšanu, ir jāuzskata par pietiekami precīzi noteiktām.
- 51 Kā precizē *Gerechthof Amsterdam*, “maltīšu un dzērienu” kategorija attiecas uz pārtikas produktiem, kā arī uz precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti to ražošanai un sagatavošanai. Cita izdevumu kategorija, proti, tā, kas attiecas uz dzīvesvietas nodrošināšanu, kā norāda minētā tiesa, ietver dzīvesvietas nodrošināšanu uzņēmēja personāla locekļiem, kā arī izmaksas, kas radušās, izmantojot aģentūras vai kurtāžas pakalpojumus, lai istenotu šādu dzīvesvietas nodrošināšanu.

- 52 Ņemot vērā iepriekš minētās prasības, kategorijas, kas attiecas uz “iespēju piedalīties sporta un atpūtas pasākumos”, kā arī uz “darījuma dāvanām” vai “citām naudas prēmijām”, arī ir jāuzskata par pietiekami precīzi noteiktām.
- 53 “Darījuma dāvanu” kategorija ir precizēta PVN dekrēta 1. panta 2. punktā, saskaņā ar kuru ar “darījuma dāvanām” vai “citām naudas prēmijām” jāsaprot pakalpojumi, ko uzņēmējs sniedzis “saistībā ar tā darījumu attiecībām vai kā dāvinājumus citām personām”.
- 54 Tāpat arī kategorijā, ko veido “atpūtas pasākuma piedāvāšana uzņēmēja personālam”, ietilpst ierobežots skaits preču un pakalpojumu. Tās var identificēt, ņemot vērā ierasto uzņēmumu praksi, ko tie izmanto, lai sekmētu sava personāla motivāciju.
- 55 Šo interpretāciju turklāt apstiprina Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta pirmās daļas otrais teikums, saskaņā ar kuru, Padomei īstenojot likumdošanas darbību attiecīgajā jomā, no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu katrā ziņā tiek izslēgti izdevumi, kas pilnībā nav saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa izdevumi, izklaides vai pārstāvniecības izdevumi.
- 56 Līdz ar to visas iepriekš aplūkotās izdevumu kategorijas ir jāuzskata par tādām, kas atbilst Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā paredzētajam atkāpes režīmam.



- 57 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo abās lietās uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Otrās direktīvas 11. panta 4. punkts un Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējami tādējādi, ka tie pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu nodokļu jomā, kas izslēdz PVN atskaitīšanu attiecībā uz to izdevumu kategorijām, kuri saistīti, pirmkārt, ar “privāta transportlīdzekļa”, “maltīšu”, “dzērienu” un “dzīvesvietas”, kā arī “atpūtas pasākumu” nodrošināšanu nodokļu maksātāja personāla locekļiem un, otrkārt, ar “darījuma dāvanu” vai “citu naudas prēmiju” pasniegšanu.

*Par otro jautājumu, kas uzdots katrā no abām lietām*

- 58 Tā kā uz pirmo abās lietās uzdoto jautājumu ir sniegta apstiprinoša atbilde, abās lietās vienādi ir jāpārbauda, vai Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts un 17. panta 2. un 6. punkts pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas pieņemts pirms šīs direktīvas stāšanās spēkā un kurā paredzēts, ka PVN, kas samaksāts, iegādājoties preces vai pakalpojumus, kuri ietilpst vienā no kategorijām, kas tiek aplūkotas pamata prāvā, un kuri daļēji tiek izmantoti privātiem mērķiem un daļēji — ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem, nodokļu maksātājs var atskaitīt nevis pilnībā, bet tikai proporcionāli izmantojumam ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem.
- 59 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jānorāda, ka, kaut arī, ņemot vērā to, cik plaša ir iespēja, kas dalībvalstīm piešķirta Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā, tās ir tiesīgas pilnībā saglabāt gadījumus, kad tiek izslēgtas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu attiecībā uz pietiekami precīzām izdevumu kategorijām, dalībvalstīm arī ir lietderīgi paredzēt ierobežojumu tam, kādos gadījumos tiek izslēgtas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu attiecībā uz šādām izdevumu kategorijām.

60 Šāds tiesiskais regulējums atbilst Sestajā direktīvā izvirzītajam mērķim, kas ir atspoguļots tās 17. panta 2. punktā.

61 Līdz ar to uz otro abās lietās uzdoto jautājumu ir jāatbild tā, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas ir pieņemts pirms šīs direktīvas stāšanās spēkā un kurā ir paredzēts, ka PVN, kas samaksāts, iegādājoties atsevišķas preces un pakalpojumus, kas daļēji tiek izmantoti privātiem mērķiem un daļēji — ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem, nodokļu maksātājs var atskaitīt nevis pilnībā, bet tikai proporcionāli izmantojumam ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem.

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

62 Tā kā uz pirmo jautājumu, kas uzdots lietā C-33/09, ir sniegta apstiprinoša atbilde attiecībā uz to preču un pakalpojumu kategoriju, kas saistītas ar “maltīšu un dzērienu nodrošināšanu”, ir jāizskata trešais šajā lietā uzdots prejudiciālais jautājums.

63 Uz dodot šo pēdējo jautājumu, *Gerechthof Amsterdam* jautā, vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts pieļauj, ka dalībvalsts pēc minētās direktīvas stāšanās spēkā izdara tādu grozījumu attiecībā uz izslēgšanu no nodokļa atskaitījuma, kura mērķis principā ir ierobežot tās piemērojamību, bet attiecībā uz kuru nevar izslēgt, ka atsevišķā gadījumā un attiecībā uz konkrētu finanšu gadu tas paplašina šīs izslēgšanas piemērojamību grozītā režīma iepriekš noteiktā rakstura dēļ.

- 64 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jānorāda, ka tas attiecas tikai uz īpašu situāciju, kas saistīta ar to izdevumu kategorijas daļēju izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas attiecas uz “maltīšu un dzērienu nodrošināšanu [uzņēmēja personālam]”, kā tas ir paredzēts PVN dekrēta 1. panta 1. punkta c) apakšpunktā.
- 65 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka PVN dekrēts saistībā ar šo izdevumu kategoriju pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā ir grozīts.
- 66 Kā norādījusi *Gerechthof Amsterdam*, šī grozījuma tiesiskajā regulējumā sekas bija tādas, ka tika samazināta izslēgšanas no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu piemērojamība attiecībā uz minēto izdevumu kategoriju.
- 67 Attiecībā uz šāda tiesiskā regulējuma grozījuma saderību ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu Tiesa ir atzinusi, ka tiktāl, ciktāl dalībvalsts groza pastāvošo izņēmumu piemērošanas jomu pēc šīs direktīvas spēkā stāšanās, to sašaurinot, un tajā pašā laikā šo tiesisko regulējumu tuvina šīs direktīvas mērķim, ir jāuzskata, ka uz šo tiesisko regulējumu attiecas atkāpe, kas ir paredzēta minētās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā, un ar to netiek pārkāptas tās 17. panta 2. punktā noteiktās prasības (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Francija, 22. punkts; lietā *Metropol* un *Stadler*, 45. punkts, kā arī lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, 32. punkts).
- 68 Attiecībā uz iespēju, — kuru ir norādījusi *Gerechthof Amsterdam*, bet attiecībā uz kuru ir skaidrs, ka tai nav nozīmes pamata lietā, — ka grozītais režīms par daļēju izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kam piemīt iepriekš noteikts raksturs

un kas ieviests pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā, izņēmuma gadījumā varētu izraisīt rezultātu, kas ir labvēlīgāks par to, kurš pastāv atbilstoši iepriekšējam režīmam, ņemot vērā īpašo jaunā režīma piemērošanas kārtību, ir jāuzskata, ka šis apstāklis nenozīmē iepriekš minētajā judikatūrā izklāstītā interpretācijas principa apšaubīšanu.

69 Kā *Gerechthof Amsterdam* ir precizējusi, šāda situācija varētu rasties tikai tad, ja nodokļu maksātājs piedāvātu maltīti un dzērienus sava personāla locekļiem, nepiedaloties ne to sagatavošanā, ne arī patēriņa sekmēšanā, pārsniedzot konkrētu robežu uz vienu personāla locekli vienā un tajā pašā finanšu gadā.

70 Kā ģenerāladvokāts norādījis secinājumu 86. punktā, iespēja vien, ka šādas nelabvēlīgas sekas varētu rasties, nevar likt uzskatīt, ka šāds tiesiskā regulējuma grozījums, kas veikts pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā, ir pretrunā tās 17. panta 6. punktam, jo šis grozījums vispārīgi ir labvēlīgs nodokļu maksātājiem salīdzinājumā ar režīmu, kas bija spēkā iepriekš. Šajos apstākļos tas, ka apzināti pastāv šāds nošķirts vai ārkārtas gadījums, neietekmē principu, saskaņā ar kuru grozījums valsts tiesiskajā regulējumā, kas pieņemts pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā, ir sašaurinājis iepriekš pastāvējušo izslēgšanas no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu gadījumu piemērošanas jomu.

71 Līdz ar to Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj, ka dalībvalsts pēc šīs direktīvas stāšanās spēkā attiecībā uz izslēgšanu no nodokļa atskaitījuma izdara grozījumu, kura mērķis principā ir ierobežot tās piemērojamību, bet attiecībā uz kuru nevar izslēgt, ka atsevišķā gadījumā un attiecībā uz konkrētu

finanšu gadu tas paplašina šīs izslēgšanas piemērojamību grozītā režīma iepriekš noteiktā rakstura dēļ.

## Par tiesāšanās izdevumiem

- <sup>72</sup> Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesas, un tās lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospiež:

- 1) 11. panta 4. punkts Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrajā direktīvā 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība, un 17. panta 6. 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, ir interpretējami tādējādi, ka tie pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu nodokļu jomā, kas izslēdz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu attiecībā uz to izdevumu kategorijām, kuri saistīti, pirmkārt, ar “privāta transportlīdzekļa”, “maltīšu”, “dzērienu” un “dzīvesvietas”, kā arī “atpūtas pasākumu” nodrošināšanu nodokļu maksātāja personāla locekļiem un, otrkārt, ar “darījuma dāvanu” vai “citu naudas prēmiju” pasniegšanu;

- 2) Sestās direktīvas 77/388 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas ir pieņemts pirms šīs direktīvas stāšanās spēkā un kurā paredzēts, ka pievienotās vērtības nodokli, kas samaksāts, iegādājoties atsevišķas preces un pakalpojumus, kas daļēji tiek izmantoti privātiem mērķiem un daļēji — ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem, nodokļu maksātājs var atskaitīt nevis pilnībā, bet tikai proporcionāli izmantojumam ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem;
  
- 3) Sestās direktīvas 77/388 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj, ka dalībvalsts pēc šīs direktīvas stāšanās spēkā izdara tādu grozījumu attiecībā uz izslēgšanu no nodokļa atskaitījuma, kura mērķis principā ir ierobežot tās piemērojamību, bet attiecībā uz kuru nevar izslēgt, ka atsevišķā gadījumā un attiecībā uz konkrētu finanšu gadu tas paplašina šīs izslēgšanas piemērojamību grozītā režīma iepriekš noteiktā rakstura dēļ.

[Paraksti]