



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2011. gada 8. decembrī<sup>1</sup>

**Lieta C-594/10**

**T. G. van Laarhoven**

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Pievienotās vērtības nodoklis — Sestā direktīva — Priekšnodokļa atskaitīšana — Ierobežojums — Pārejas veidā turpmāk pieļaujami agrāki tiesību akti — Pastāvoša ierobežojuma grozīšana, kas summas ziņā paplašina šo ierobežojumu — Gan uzņēmuma, gan arī privātām vajadzībām izmantota vieglā pasažieru automašīna — Nodokļa uzlikšana par izmantošanu privātām vajadzībām

### I – Ievads

1. Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu principā nevar tikt ierobežotas. Sestā pievienotās vērtības nodokļa direktīva<sup>2</sup> un tai sekojošā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu direktīva<sup>3</sup> tomēr turpmāk pieļauj iepriekšējos valstu tiesību aktus, kuri ierobežo tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tiktāl, ciktāl attiecīgais tiesību akts jau bija spēkā tad, kad pievienotās vērtības nodokļa direktīva stājās spēkā. Taču – kā tas ir attiecībā uz šādu tiesību aktu vēlākiem grozījumiem, ar kuriem vēl vairāk tiek ierobežotas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu vienīgi attiecībā uz summu? Šis ir jautājums, kura atbildēšana šajā lietā būtībā tiek lūgta Tiesai. Tomēr saistībā ar šo ir arī jānoskaidro, vai šajā gadījumā pamatā esošie Nīderlandes tiesību akti faktiski ir jāizvērtē, salīdzinot ar Savienības tiesību aktiem par priekšnodokļa atskaitīšanu vai, kur vien iespējams, ar tādiem noteikumiem, kuri regulē nodokļa uzlikšanu par izmantošanu privātām vajadzībām. Faktiski tajos ir pieļauts, ka, lietojot vieglo pasažieru automašīnu gan uzņēmuma, gan arī privātām vajadzībām, nekavējoties un pilnīgi tiek atskaitīts priekšnodoklis, un vienīgi attiecībā uz personiskām vajadzībām ir paredzēta standartizēta papildu nodokļa uzlikšana.

### II – Atbilstošās tiesību normas

#### A – Savienības tiesības

2. Sestās direktīvas 6. pantā “Pakalpojumu sniegšana” cita starpā ir noteikts:

“2. Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

a) gadījumu, kad nodokļu maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā 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.).

3 — Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.). Tā kā pamata lietas apstākļi attiecas uz 2006. gadu un šī direktīva saskaņā ar tās 413. pantu ir stājusies spēkā tikai 2007. gada 1. janvārī, šī lieta ir jāizvērtē, pamatojoties uz Sesto direktīvu.

veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja pievienotās vērtības nodoklis šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms;

[..]

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

3. Sestās direktīvas VIII sadaļā “Summa, kurai uzliek nodokli”, ir ietverts 11. pants, kurā tiktāl, ciktāl tas attiecas uz šo lietu, ir paredzēts:

“A.Valsts teritorijā

1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

[..]

c) piegādēm, kas minētas 6. panta 2. punktā, pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam;

[..].”

4. Sestās direktīvas 17. pantā “Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma” cita starpā ir noteikts:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu 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 nodokļu 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.

[..].”

5. Direktīvas 20. pantā “Atskaitījumu koriģēšana” ir paredzēts:

1. Sākotnējo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, jo īpaši:

- a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības;
- b) ja pēc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu, it īpaši ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi; tomēr koriģēšanu neveic darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, un pienācīgi pierādītai vai apstiprinātai īpašuma iznīcināšanai, zudumam vai zādzībai, kā arī preču izmantošanai, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā aprakstīts 5. panta 6. punktā. Tomēr dalībvalstis var pieprasīt korekcijas darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, kā arī zādzības gadījumā.

2. Ražošanas līdzekļiem korigēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Korigēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa. Korigēšanu veic, balstoties uz svārstībām atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir piegādāti vai ražoti.

Atkāpjoties no pirmās daļas, dalībvalstis var veikt korigēšanu pilnus piecus gadus, sākot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto.

[..]”

## B – *Nīderlandes tiesības*

6. Saskaņā ar ieniedzējtiesas sniegto informāciju Nīderlande, transponējot Sesto direktīvu, esot saglabājusi tiesību aktus, ar kuriem tiek ierobežota priekšnodokļa atskaitīšana attiecībā uz vieglajām pasažieru automašīnām, kuras saimnieciskās darbības veicējs izmanto ne tikai savām profesionālajām, bet arī privātām vajadzībām<sup>4</sup>. Saskaņā ar to pievienotās vērtības nodoklis par īpašuma, ieskaitot vieglo pasažieru automašīnu, iegādi, vispirms tiek atskaitīts tā, it kā transportlīdzeklis tiktu izmantots vienīgi uzņēmuma vajadzībām. Tomēr gada beigās tiek uzlikts attiecīgs papildu nodoklis. To aprēķina, standartizētai summai piemērojot nemainīgu procentu likmi, kura saistībā ar ienākuma nodokļa iekasēšanu tiek uzskatīta par atskaitījumu par objekta izmantošanu privātiem mērķiem. Šī vienotā summa savukārt veido konkrētu procentu likmi no cenrāža cenas vai transportlīdzekļa vērtības.

7. Laika gaitā tika izdarīti dažādi šo tiesību aktu grozījumi, kuri saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju vairumā gadījumu noveda pie tā, ka galīgi atskaitāmā summa samazinājās.

8. No vienas puses, iepriekš minētā nemainīgā procentu likme vairākas reizes tika mainīta. Ja Sestās direktīvas spēkā stāšanās laikā tā bija 12 %, tad pēc tam tā tika noteikta 12,5 %, 13,5 % un 13 % apmērā; tomēr kopš 1992. gada 1. janvāra tā atkal ir 12,5 %. No otras puses, ar nodokli apliekamā summa, kurai tiek piemērota šī nemainīgā procentu likme, laika gaitā ir palielināta. Ja sākotnēji tā bija vismaz 20 % no transportlīdzekļa cenrāža cenas, tad vēlāk konkrētos gadījumos, it īpaši, ja, transportlīdzekli izmantojot privātām vajadzībām, tika pārsniegts attiecīgs kilometru skaits, tā tika paaugstināta uz 24 % un tad – uz 25 %. Pirms 2004. gada 1. janvāra līdz šajā gadījumā noteicošajam laika posmam atvelkamā summa, ja vien transportlīdzeklis privātām vajadzībām ir izmantots mazāk nekā 500 km gadā, bija vismaz 22 %. Braucienu starp dzīvesvietu un darba vietu kvalifikācija par izmantošanu uzņēmuma vajadzībām vai privātām vajadzībām, kura laika gaitā ir mainījusies, zināmos laika posmos varēja arī izpausties kā ar nodokli apliekamās summas palielināšanās.

## III – *Lietas apstākļi un prejudiciālie jautājumi*

9. Van Lārhovens [*van Laarhoven*] kā vienīgais sabiedrības dalībnieks vada nodokļu konsultāciju biroju Nīderlandē. Pie uzņēmuma mantas 2006. gadā piederēja divas vieglās pasažieru automašīnas, kuras viņš izmantoja gan uzņēmuma, gan privātām vajadzībām. Savā pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2006. gada trešo ceturksni viņš norādīja EUR 538 kā pievienotās vērtības nodokļa summu, kas 2006. gadā ir maksājama par transportlīdzekļa izmantošanu privātām vajadzībām vairāk nekā 500 km, tomēr pēc tam apstrīdēja šo aplikšanu ar nodokļiem un pieprasīja šīs summas atmaksu. Tā kā viņa iebilde netika ņemta vērā un pirmajā instancē iesniegtā sūdzība netika apmierināta, viņš *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākajā tiesā] iesniedza kasācijas sūdzību. Cita starpā viņš apgalvoja,

4 — *Wet op de omzetbelasting 1968* [1968. gada Likuma par pievienotās vērtības nodokli] 15. panta 6. punktā saistībā ar *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968* [1968. gada apgrozījuma nodokļa ieviešanas lēmuma] 15. pantu.

ka attiecīgie Nīderlandes nodokļu tiesību akti ir pretrunā Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā ietvertajai “atturēšanās no jebkādas darbības klauzulai”.

10. Šajos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā ir aizliegti grozījumi tādā atskaitījumu ierobežojumus nosakošā tiesiskajā regulējumā, kāds ir aplūkots tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru dalībvalsts ir izmantojusi šajā noteikumā minēto iespēju atteikt (vai turpināt atteikt) atskaitīšanu attiecībā uz noteiktām precēm un pakalpojumiem, ja šo grozījumu dēļ lielākajā daļā gadījumu no atskaitīšanas izslēgtā summa ir palielinājusies, kamēr atskaitījumu ierobežojumus nosakošā tiesiskā regulējuma galvenā iecere un sistēma ir palikušas nemainīgas?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai valsts tiesām būtu jāatturas piemērot atskaitījumu ierobežojumus nosakošo tiesisko regulējumu pilnībā vai arī pietiek ar to, ka tās atturas piemērot tiesisko regulējumu, ciktāl ar to ir palielināts Sestās direktīvas pieņemšanas brīdī esošais atteikuma vai ierobežojuma apjoms?”

11. Tiesvedībā Tiesā piedalījās Van Lārhovens, Nīderlandes valdība, Apvienotās Karalistes valdība un Eiropas Komisija, un Apvienotās Karalistes valdība turklāt iesniedza tikai rakstveida apsvērumus.

#### IV – Juridiskais vērtējums

##### A – Ievada piezīmes

12. Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kā tas skaidri un nepārprotami ir izklāstīts Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā<sup>5</sup>, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir būtiska kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas sastāvdaļa<sup>6</sup>. Tās ir paredzētas, lai uzņēmumu pilnībā atbrīvotu no pievienotās vērtības nodokļa, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību<sup>7</sup>, tās var izmantot nekavējoties<sup>8</sup> un tādējādi tās garantē šā nodokļa neitralitāti<sup>9</sup>. Tāpēc tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu principā nedrīkst tikt ierobežotas<sup>10</sup>.

5 — 2001. gada 14. jūnija spriedums lietā C-345/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-4493. lpp., 18. punkts), 2009. gada 23. aprīļa spriedums lietā C-460/07 *Puffer* (Krājums, I-3251. lpp., 82. punkts) un [2009. gada 23. aprīļa] spriedums lietā C-74/08 *PARAT Automotive Cabrio* (Krājums, I-3459. lpp., 17. punkts).

6 — 1995. gada 6. jūlija spriedums lietā C-62/93 *BP Soupergaz* (*Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts), 2008. gada 22. decembra spriedums lietā C-414/07 *Magoora* (Krājums, I-10921. lpp., 28. punkts) un 2011. gada 28. jūlija spriedums lietā C-274/10 Komisija/Ungārija (Krājums, I-7289. lpp., 43. punkts).

7 — 1998. gada 15. janvāra spriedums lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I-1. lpp., 15. punkts), 2004. gada 1. aprīļa spriedums lietā C-90/02 *Bockemühl* (*Recueil*, I-3303. lpp., 39. punkts) un 2009. gada 29. oktobra spriedums lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark* (Krājums, I-10567. lpp., 27. punkts).

8 — 2000. gada 21. marta spriedums apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c. (*Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts), 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-152/02 *Terra Baubedarf-Handel* (*Recueil*, I-5583. lpp., 35. punkts) un 2010. gada 15. jūlija spriedums lietā C-368/09 *Pannon Gép Centrum* (Krājums, I-7467. lpp., 37. punkts).

9 — 2002. gada 8. janvāra spriedums lietā C-409/99 *Metropol* un *Stadler* (*Recueil*, I-81. lpp., 59. punkts), 2008. gada 11. decembra spriedums lietā C-371/07 *Danfoss* un *AstraZeneca* (Krājums, I-9549. lpp., 26. punkts) un spriedums lietā *Magoora* (iepriekš minēts 6. zemsvītras piezīmē, 26. punkts).

10 — Skat. spriedumus lietā *Magoora* (iepriekš minēts 6. zemsvītras piezīmē, 28. punkts), lietā *Pannon Gép Centrum* (iepriekš minēts 8. zemsvītras piezīmē, 37. punkts) un lietā Komisija/Ungārija (iepriekš minēts 6. zemsvītras piezīmē, 43. punkts).

13. Tomēr tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir atkarīgas no Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta, it īpaši no otrās daļas izņēmuma noteikuma<sup>11</sup>. Saskaņā ar to dalībvalstīm laika posmā, kad šī direktīva stājas spēkā, ir tiesības saglabāt visus tiesību aktus par izņēmumiem no tiesībām atskaitīt priekšnodokli, līdz Padome pieņem šajā pantā paredzētos noteikumus<sup>12</sup>. Tā kā pēdējais no minētā līdz šim nav noticis<sup>13</sup>, dalībvalstis attiecīgajā laika posmā ir varējušas saglabāt visus pastāvošos tiesību aktus par izņēmumiem no tiesībām atskaitīt priekšnodokli<sup>14</sup>.

14. *Hoge Raad* lūdz Tiesai interpretēt Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu saistībā ar Nīderlandes tiesību aktiem par pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu vieglajām pasažieru automašīnām, kuras izmanto gan uzņēmuma, gan personiskām vajadzībām. Pēc *Hoge Raad* ieskata šie tiesību akti, kuri jau pastāvēja direktīvas spēkā stāšanās laikā, noved pie tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu ierobežošanas. Tās šaubas par šo tiesību aktu savienojamību ar Sesto direktīvu rada tas, ka šie tiesību akti pēc direktīvas spēkā stāšanās atkārtoti esot grozīti, un līdz ar to priekšnodokļa atskaitīšanas iespēja zināmā mērā vēl vairāk esot tikusi ierobežota.

15. Tomēr rodas jautājums, vai Nīderlandes tiesību aktos vispār ir jāskatās tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu ierobežošana, kas būtu izvērtējama saistībā ar Sestās direktīvas 17. pantu 6. punktu.

16. Faktiski, kā uz to norāda arī Komisija, Nīderlandes tiesību akti nodokļu maksātājiem dod tiesības priekšnodokli, it īpaši par tādas vieglās pasažieru automašīnas iegādi, kura paredzēta gan uzņēmuma, gan privātām vajadzībām, atskaitīt nekavējoties un pilnīgi. Līdz ar to šie tiesību akti ir atbilstīgi pastāvīgajai jūdikatūrai, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs ražošanas līdzekļus, kas paredzēti ne tikai nodokļu maksātāja uzņēmējdarbībai, bet arī privātām vajadzībām, tomēr pilnā apmērā var ietvert uzņēmuma mantā<sup>15</sup>, un šajā gadījumā par šīs preces pirkumu priekšnodokli maksājama PVN saskaņā ar direktīvas 17. un 18. pantu principā ir nekavējoties un pilnībā atskaitāms<sup>16</sup>.

17. Iesniedzējtiesa uzskata, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tomēr ir ierobežotas tādējādi, ka Nīderlandes tiesību aktos ir paredzēts laika ziņā diferencēts papildu nodokļa apmērs par vieglo pasažieru automašīnu privātu izmantošanu. Faktiski gada beigās par privātu izmantošanu tiek iekasēta pievienotās vērtības nodokļa summa, respektīvi, izmaksu kopējai summai tiek piemērota nemainīga procentu likme, kas savukārt atbilst cenrāža cenas vai transportlīdzekļa vērtības procentuālajai likmei.

18. Saskaņā ar Sestās direktīvas sistēmu šāds papildu nodoklis par objekta izmantošanu privātām vajadzībām tomēr nav uzskatāms par tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu ierobežošanu direktīvas 17. panta 6. punkta izpratnē, kas būtu pieļaujama tikai izņēmuma gadījumā un turklāt pārejas veidā. Gluži otrādi, šāda papildu pievienotās vērtības nodokļa iekasēšana par tāda uzņēmuma mantā pilnīgi ietverta objekta privātu izmantošanu, par kuru ir tiesības uz nekavējošu un pilnīgu priekšnodokļa atskaitīšanu, atbilst ar direktīvu ieviestās sistēmas loģikai<sup>17</sup>.

11 — Spriedums lietā Komisija/Francija (iepriekš minēts 5. zemsvītras piezīmē, 19. punkts) un *Magoora* (iepriekš minēts 6. zemsvītras piezīmē, 29. punkts).

12 — Spriedumi lietā Komisija/Francija (iepriekš minēts 5. zemsvītras piezīmē, 19. punkts), lietā *Danfoss* un *AstraZeneca* (iepriekš minēts 9. zemsvītras piezīmē, 28. punkts) un 2010. gada 15. aprīļa spriedums lietā C-538/08 *X Holding* (Krājums, I-3129. lpp., 38. punkts).

13 — Spriedumi lietā *Puffer* (iepriekš minēts 5. zemsvītras piezīmē, 83. punkts), lietā *X Holding* (iepriekš minēts 12. zemsvītras piezīmē, 39. punkts) un 2010. gada 30. septembra spriedums lietā C-395/09 *Oasis East* (Krājums, I-8811. lpp., 20. punkts). Savukārt pievienotās vērtības nodokļa sistēmu direktīvas 176. pantā ir iekļauts Sestās direktīvas 17. panta 6. punktam atbilstošs izņēmuma noteikums.

14 — Tiktāl, ciktāl preces un pakalpojumi, uz kuriem attiecas izņēmums, ir pietiekami precīzi definēti un netiek aplūkoti vispārīgi izņēmumi, skat. spriedumu lietā *X Holding* (iepriekš minēts 12. zemsvītras piezīmē, 40.–45. punkts).

15 — 2005. gada 21. aprīļa spriedums lietā C-25/03 *HE* (Krājums, I-3123. lpp., 46. punkts), 2006. gada 14. septembra spriedums lietā C-72/05 *Wollny* (Krājums, I-8297. lpp., 21. punkts) un spriedums lietā *Puffer* (iepriekš minēts 5. zemsvītras piezīmē, 39. punkts).

16 — 2005. gada 14. jūlija spriedums lietā C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens* (Krājums, I-7037. lpp., 24. punkts), spriedums lietā *Wollny* (iepriekš minēts 15. zemsvītras piezīmē, 22. punkts) un spriedums lietā *Puffer* (iepriekš minēts 5. zemsvītras piezīmē, 40. punkts).

17 — Spriedums lietā *Wollny* (iepriekš minēts 15. zemsvītras piezīmē, 33. punkts).



19. Faktiski direktīvā pat ir paredzēts, ka šādā gadījumā tiesībām uz nekavējošu un pilnīgu priekšnodokļa atskaitīšanu atbilst pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli par uzņēmuma mantas izmantošanu privātām vajadzībām<sup>18</sup>. Šajā ziņā direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) punktā ir noteikts, ka pakalpojuma izmantošana privātām vajadzībām ir pielīdzināma pakalpojumu sniegšanai par samaksu tā, ka nodokļa maksātājam saskaņā ar direktīvas 11. panta A sadaļas 1. punkta c) apakšpunktu ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis par izmaksām saistībā ar šo izmantošanu<sup>19</sup>.

20. Tāds pats mērķis ir Sestās direktīvas 20. pantam, kurā ir ietverti noteikumi par sākotnējo priekšnodokļa atskaitījumu korigēšanu un kurš, lai gan to piemērošanas joma pilnībā nesakrīt, tāpat kā direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts, ir piemērojams gadījumos, kuros precī vienlaikus izmanto gan uzņēmuma, gan privātām vajadzībām<sup>20</sup>.

21. Abiem direktīvas noteikumiem ir, no vienas puses, jānovērš, ka nodokļu maksātājam, kurš savam uzņēmumam piederošu mantu izmanto arī privātām vajadzībām, vispirms pilnīgi atskaitot piešķirto priekšnodokli, tiek radīta nepamatota ekonomiska priekšrocība salīdzinājumā ar gala patērētāju. No otras puses, abiem noteikumiem ir jānodrošina kopsakarība starp priekšnodokļa atskaitīšanu un pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanu<sup>21</sup>.

22. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu *Hoge Raad* gan norāda, ka Nīderlandes tiesību aktos par preču, kas pieder pie uzņēmuma aktīviem, izmantošanu privātām vajadzībām līdz 2007. gada 1. janvārim neesot bijuši paredzēti nodokļi attiecībā uz to izmantošanu privātajām vajadzībām saskaņā ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu. Tomēr neatkarīgi no tā ir jākonstatē, ka lietā aplūkojamie Nīderlandes tiesību akti regulē nodokļa uzlikšanu par vieglajām pasažieru automašīnām, kuras tiek izmantotas gan uzņēmuma, gan privātām vajadzībām, un par kurām ir tiesības uz nekavējošu un pilnīgu priekšnodokļa atskaitīšanu. Tāpēc, lai iesniedzējtiesai varētu sniegt lietderīgus norādījumus, kas vajadzīgi, lai izvērtētu šo tiesību aktu saderību ar Sesto direktīvu, ir jāinterpretē Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts un tās 20. pants, nevis šīs direktīvas 17. panta 6. punkts.

23. Turpmāk tekstā es tomēr pakārtoti pievērsīšos – gadījumā, ja Tiesa nepiekrīstu manam viedoklim, – direktīvas 17. panta 6. punkta interpretācijai, ko ir lūgusi *Hoge Raad*.

#### B – Par Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta un 20. panta interpretāciju

24. Kā jau minēts, saskaņā ar judikatūru Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta un 20. panta piemērošanas joma var atšķirties. It īpaši tas ir gadījumā, ja par uzņēmumam piederošo objektu ir tiesības nekavējoties un pilnīgi atskaitīt priekšnodokli, un vēlāk tas tiek izmantots ne tikai uzņēmuma, bet arī privātām vajadzībām<sup>22</sup>. No līdzšinējās judikatūras, cik zināms, nav iespējams secināt, vai un kādos apstākļos prioritāri ir jāpārbauda viens no šiem abiem direktīvas noteikumiem.

25. Sistēmiskā skatījumā šķiet, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts ir speciālais noteikums, jo tas attiecas tikai uz izmantošanu privātām, attiecīgi ar uzņēmumu nesaistītām vajadzībām, nevis uz izmantošanu, piemēram, tādām darbībām, par kurām ir piemērojams atbrīvojums no nodokļa<sup>23</sup>. Turklāt šā noteikuma piemērošana noved pie tā, ka šī izmantošana privātām vajadzībām

18 — Spriedumi lietā *Charles* un *Charles-Tijmens* (iepriekš minēts 16. zemsvītras piezīmē, 30. punkts) un lietā *Wollny* (iepriekš minēts 15. zemsvītras piezīmē, 24., 31. un 33. punkts).

19 — Skat. 2003. gada 8. maija spriedumu lietā *C-269/00 Seeling (Recueil, I-4101. lpp., 42.f punkts)*, spriedumus lietā *Charles* un *Charles-Tijmens* (iepriekš minēts 16. zemsvītras piezīmē, 25. punkts) un lietā *Puffer* (iepriekš minēts 5. zemsvītras piezīmē, 41. un 42. punkts).

20 — Spriedums lietā *Wollny* (iepriekš minēts 15. zemsvītras piezīmē, 34. punkts).

21 — Spriedums lietā *Wollny* (iepriekš minēts 15. zemsvītras piezīmē, 35. un 36. punkts).

22 — Skat. iepriekš 20. zemsvītras piezīmi.

23 — Skat. 2006. gada 30. marta spriedumu lietā *C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki* (Krājums, I-3039. lpp., 33. punkts).

ir ar nodokli apliekams darījums [šīs pašas] direktīvas 17. panta 2. punkta izpratnē<sup>24</sup>. Šī fikcija rada to, ka nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par visiem aktīviem, kas piešķirti viņa uzņēmumam<sup>25</sup>, un tam tas joprojām ir atļauts, un līdz ar to nav vajadzīga korekcija saskaņā ar direktīvas 20. pantu, un ka tā piemērošanas nosacījumiem, šķiet, nemaz nav jābūt izpildītiem. Turklāt direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā piedāvāta elastīgāka īstenošanas iespēja nekā direktīvas 20. panta 2. punktā, kurā ir paredzēta tikai ikgadējā korekcija.

26. Starp Nīderlandes tiesību aktiem par tādas vieglās pasažieru automašīnas izmantošanas privātām vajadzībām, kura tiek izmantota arī citiem mērķiem, attiecībā uz aplikšanu ar nodokli gan pastāv zināma paralēle ar Sestās direktīvas 20. panta 2. punktu, kurā arī ir paredzēta ikgadējā priekšnodokļa atskaitījumu korekcija. Tomēr saskaņā ar spriedumu lietā *Wollny*<sup>26</sup> dalībvalstīm, nepārsniedzot tām piešķirto rīcības brīvību, atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktam uzlikt nodokli par izmantošanu privātām vajadzībām, nodokļa bāzes noteikšanas mērķiem arī ir iespēja paredzēt 20. panta noteikumu par priekšnodokļa atskaitījumu korekciju piemērošanu.

27. Tomēr šajā lietā veicamās pārbaudes nolūkā jautājums par precīzu saikni starp Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu un šīs direktīvas 20. pantu nav jāatrisina galīgi. Gluži otrādi, ievērojot to kopējo mērķi<sup>27</sup> un to vienādo ekonomisko efektu<sup>28</sup>, būtībā visu apsverot, ir pietiekami konstatēt, ka abiem šiem noteikumiem tāpat kā tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir jānodrošina nodokļa sloga neitralitāte<sup>29</sup>. Tomēr tas tiek nodrošināts vienīgi tad, ja kompensēšana, ko veic, pamatojoties uz vienu no abiem noteikumiem, nesamazinās, ne arī pārsniedz to, kas atbilst faktiskajai izmantošanai privātām vajadzībām. Papildu pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanai ir jābūt tiktāl, ciktāl nodokļa maksātājs, privāti izmantojot attiecīgo mantu, par kuru viņš ir varējis pilnībā atskaitīt priekšnodokli, citādi būtu nepamatoti guvis priekšrocības<sup>30</sup>.

28. Attiecībā uz Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu apvienojumā ar tās 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu Tiesa ir precizējusi, ka, pat ja jēdziens “pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam” būtībā ir Savienības tiesību jēdziens, dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība, izvēloties attiecīgās izmaksu summas noteikšanas principus. Arī ar Sestās direktīvas 20. panta 1. un 4. punktu dalībvalstīm ir piešķirta zināma rīcības brīvība, respektīvi, tajos ir paredzēts, ka sākotnējo nodokļa atskaitījumu korigē “saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis”, un dalībvalstis cita starpā 2. punkta īstenošanai var noteikt nodokļa summu, kas, veicot korigēšanu, tiek ņemta vērā, kā arī atļaut administratīvus vienkāršojumus.

29. Lai gan noteikti šī rīcības brīvība zināmā mērā atļauj standartizētas aprēķināšanas metodes, tomēr ir jābūt nodrošinātam, ka standartizēšana principā atbilst Sestās direktīvas prasībām par vēlāk veicamu kompensāciju. Tāpēc standarta aprēķināšana nedrīkst būt neproporcionāla faktiskajam [uzņēmuma mantas] privātās izmantošanas apmēram.

30. Attiecībā uz šajā lietā aplūkojamajiem Nīderlandes tiesību aktiem tas šķiet vismaz apšaubāmi. Lietā norādītajā 2006. taksācijas gadā papildu nodoklis esot aprēķināts šādi: ja objekts privātām vajadzībām tika izmantots vismaz 500 km gadā, tad iekasējamā summa tika noteikta vismaz 22 % apmērā no transportlīdzekļa vērtības. Nodokļa likme, kas tika piemērota šai ar nodokli apliekamajai summai, bija

24 — Spriedums lietā *Puffer* (iepriekš minēts 5. zemsvītras piezīmē, 41. punkts).

25 — Skat. spriedumu lietā *Puffer* (iepriekš minēts 5. zemsvītras piezīmē, 42. punkts).

26 — Iepriekš minēts 15. zemsvītras piezīmē, 37. punkts.

27 — Spriedums lietā *Wollny* (iepriekš minēts 15. zemsvītras piezīmē, 37. punkts).

28 — Spriedums lietā *Uudenkaupungin kaupunki* (iepriekš minēts 23. zemsvītras piezīmē, 30. punkts).

29 — Skat. spriedumu lietā *Uudenkaupungin kaupunki* (iepriekš minēts 23. zemsvītras piezīmē, 26. punkts) par direktīvas 20. pantu.

30 — Skat. spriedumu lietā *Wollny* (iepriekš minēts 15. zemsvītras piezīmē, 32.–36. punkts).

12 %. Komisija uzskata, ka šāda standartizēšana nav savienojama ar direktīvu, jo papildu diferencēšanas trūkuma dēļ gadījumos, kad [transportlīdzekļa] izmantošana privātiem mērķiem pārsniedz 500 km gadā, tā neizslēdz ne nodokļu maksātāja nepamatotu priekšrocību gūšanu, ne arī pārmērīgu nodokļa maksātāja aplikšanu ar nodokļiem tāpēc, ka netiek ņemti vērā iespējami transportlīdzekļa vērtības zudumi.

31. Manuprāt, iesniedzējtiesas kompetencē ir to novērtēt. No lēmuma par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu skaidri neizriet, vai 2006. gadā iekasējamā summa tika aprēķināta, pamatojoties uz cenrāža cenu vai faktisko transportlīdzekļa vērtību. Turklāt lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir teikts, ka iekasējamās summas aprēķināšanai 2006. gadā procentu likme ir *vismaz* 22 %, tādējādi nav izslēgts, ka atkarībā no privātās izmantošanas apmēra tiek veikta papildu diferencēšana.

32. Ja pamata lietā *Hoge Raad* būtu jānonāk pie secinājuma, ka šajā lietā aplūkojamie Nīderlandes tiesību akti ir bijuši pamats tam, ka par faktisku vieglās pasažieru automašīnas izmantošanu privātām vajadzībām tiek uzlikts lielāks<sup>31</sup> papildu nodoklis, tad tai, ņemot vērā Savienības tiesību pārākumu un to, ka tai savas jurisdikcijas ietvaros ir jāaizsargā tiesības, ko Savienības tiesības piešķir indivīdiem, valsts tiesību akti nebūtu jāpiemēro tiktāl, ciktāl tie pārsniedz pietiekamu nodokļa uzlikšanu par privātu izmantošanu<sup>32</sup>.

33. Tāpēc *Hoge Raad* būtu jāatbild tādējādi, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā un 20. pantā netiek pieļauti tādi valsts tiesību akti, kuri par vieglās pasažieru automašīnas izmantošanu gan uzņēmuma, gan privātām vajadzībām gan pieļauj nekavējošu un pilnīgu priekšnodokļa atskaitīšanu, taču attiecībā uz tās privātu izmantošanu paredz standartizētu papildu nodokļa uzlikšanu, kas nav saistīta ar faktisko privātās izmantošanas apmēru. Ja valsts tiesa tiek konfrontēta ar šādiem valsts tiesību aktiem un ja tie ir bijuši pamats tam, ka par faktisku vieglās pasažieru automašīnas izmantošanu privātām vajadzībām tiek uzlikts pārāk liels papildu nodoklis, tai šie tiesību akti ir jāatstāj nepiemēroti tiktāl, ciktāl tie pārsniedz atbilstoša nodokļa uzlikšanu par privātu izmantošanu.

### C – Pakārtoti: par pirmo prejudiciālo jautājumu

34. Gadījumā, ja Tiesa, neievērojot faktu, ka ar šajā lietā aplūkojamajiem Nīderlandes tiesību aktiem ir atļauta nekavējoša un pilnīga priekšnodokļa atskaitīšana un tajos ir paredzēta papildu pievienotās vērtības nodokļa iekasēšana tikai par izmantošanu privātām vajadzībām, uzskatītu, ka atbilstoši prejudiciālā jautājuma formulējumam ir jāinterpretē Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts, tad šim noteikumam turpmāk tekstā es pievērsīšos pakārtoti. Šajā ziņā es tāpat kā iesniedzējtiesa pamatojos uz – manuprāt, neprecīzu – premisu, ka Nīderlandes tiesību akti ierobežo tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

35. Kā jau izklāstīju iepriekš, dalībvalstis saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu ir varējušas saglabāt savus tiesību aktus, kuri regulē priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izņēmumus un kuri pastāvēja šīs direktīvas spēkā stāšanās laikā<sup>33</sup>.

36. Šajā ziņā Tiesa ir precizējusi, ka konkrēta valsts tiesību akta, ar kuru tiek ierobežotas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, pieņemšanas, kas veikta pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā, fakts vien nenozīmē, ka uz to nevarētu attiekties direktīvas 17. panta 6. punktā ietvertie noteikumi par izņēmumiem. Gluži otrādi, attiecībā uz noteikumu, kas būtībā ir identisks agrāk pieņemta tiesību akta noteikumam vai mazina tā iedarbību, ir jāuzskata, ka uz to attiecas direktīvas 17. panta 6. punktā ietvertais izņēmums<sup>34</sup>.

31 — Pārāk zema papildu nodokļa uzlikšana būtībā gan ir problemātiska, tomēr pamata lietā tā varētu būt neievērojama, jo nodokļu maksātājs tajā apstrīd vienīgi lēmumus par nodokļa piedziņu, lai panāktu to atcelšanu vai vismaz noteiktā nodokļa samazināšanu.

32 — Skat. manu 2007. gada 13. decembra secinājumu lietā C-309/06 *Marks & Spencer* (2008. gada 10. aprīļa spriedums, Krājums, I-2283. lpp.) 72. punktu. Turpretim spriedumā lietā *Magoora* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 44. punkts) Tiesa ir pamatojusies uz Savienības tiesībām atbilstošu valsts tiesību aktu interpretāciju.

33 — Skat. [šo secinājumu] 13. punktu.

34 — Spriedums lietā *Puffer* (minēts 5. zemsvītras piezīmē, 85. un 87. punkts). Par EKL 57. panta 1. punkta vai LESD 64. panta 1. punkta klauzulu par atturēšanās no jebkādas darbības saistībā ar kapitāla brīva apriti attiecībā uz trešajām valstīm skat. 2007. gada 24. maija spriedumu lietā C-157/05 *Holböck* (Krājums, I-4051. lpp., 41. punkts) un 2010. gada 11. februāra spriedumu lietā C-541/08 *Fokus Invest* (Krājums, I-1025. lpp., 42. punkts).



37. Savukārt valsts tiesiskajā regulējumā nav ietverta atkāpe, kas atļautu saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu attiecībā uz tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu ierobežošanu un pārkāpj tās 17. panta 2. punktu, ja tajā pēc Sestās direktīvas spēkā stāšanās paplašināts pastāvošo izņēmumu apmērs, tādējādi attālinoties no šīs direktīvas mērķa<sup>35</sup>.

38. Saistībā ar šo Tiesa spriedumā lietā *Puffer*<sup>36</sup> ir nospriedusi, ka tiesību akti, kuru pamatā ir citāda loģika nekā agrākajām tiesībām un ar kuriem tiek ieviestas jaunas procedūras, nevar tikt pielīdzināti tiesību aktiem, kas ir pastāvējuši Sestās direktīvas spēkā stāšanās laikā.

39. Pretēji tam, kā acīmredzot uzskata Nīderlandes valdība, es nevaru atzīt, ka spriedums lietā *Puffer* būtu jāinterpretē tādējādi, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrās daļas noteikums par izņēmumu vairs neattiecas uz grozījumu, kas vienmēr pastāv tikai tad, kad jaunā tiesību akta pamatā ir citāda loģika un ar to tiek radīta jauna procedūra. Gluži otrādi, jautājums turklāt ir tikai par vienu no iespējamām situācijām, kad ar valsts tiesību aktiem tiek paplašināts pastāvošo izņēmumu apmērs, tādējādi attālinoties no šīs direktīvas mērķa.

40. Tas it īpaši ir nostiprināts ar spriedumu lietā *Komisija/Francija*<sup>37</sup>, ar kuru ir aizsākta judikatūra par nepieļaujamām paplašināšanām, un spriedumu lietā *X Holding*<sup>38</sup>, kas tika pieņemts pēc sprieduma lietā *Puffer*. Abos spriedumos citādas loģikas un jaunas procedūras kritērijiem nebija nekādas nozīmes. Gluži otrādi, tie parāda, ka esoša tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu ierobežojuma apmēra paplašināšana kaut vai tikai summas ziņā principā izraisa to, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļa vairs neattiecas uz šiem tiesību aktiem.

41. Tā attiecībā uz šajā lietā aplūkojamajiem Nīderlandes tiesību aktiem ir jākonstatē, ka tajos Sestās direktīvas spēkā stāšanās laikā jau bija paredzēts, ka ir izslēgta *galīga* priekšnodokļa atskaitīšana par transportlīdzekļu izmantošanu gan uzņēmuma, gan privātām vajadzībām. Uz šādu agrāku tiesību aktu, ja tajā ir paredzēts ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu piešķirto tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu ierobežojums, principā var attiekties šīs direktīvas 17. panta 6. punkta noteikums par izņēmumu. Tomēr rodas jautājums, vai uz laika gaitā izdarīto grozījumu pamata ir jāveic citāda novērtēšana. Tas, ka grozījumi tika izdarīti vispār, nav šķērslis direktīvas 17. panta 6. punkta piemērojamībai. Gluži otrādi, izšķirīga nozīme ir grozījumu tvērumam.

42. Tā kā saskaņā ar iesniedzējtiesas konstatējumiem Nīderlandes tiesību aktu loģika un sistematika jau kopš Sestās direktīvas stāšanās spēkā nav mainījusies un nav saskatāmi kritēriji, ar kuriem varētu pamatot citādu novērtējumu, pārbaudē ir jāpievēršas tam, vai ar grozījumiem vairumā gadījumu tiek samazināta galīgo priekšnodokļa atskaitījumu summa.

43. Kā jau izklāstīts, papildu ierobežošana summas ziņā, kas neattiecas tikai uz izņēmuma gadījumiem, principā ir pietiekama, lai uzskatītu, ka pastāv ar izņēmumu saistītā apmēra paplašināšana<sup>39</sup>.

44. Tomēr būtu pārsteidzīgi automātiski secināt, ka Nīderlandes tiesību akti līdz ar to vēl vairāk būtu attālinājušies no Sestās direktīvas mērķiem.

35 — 2001. gada 14. jūnija spriedums lietā C-40/00 *Komisija/Francija* (*Recueil*, I-4539. lpp., 17. punkts), spriedums lietā *Metropol* un *Stadler* (iepriekš minēts 9. zemsvītras piezīmē, 46. punkts), 2003. gada 11. septembra spriedums lietā C-155/01 *Cookies World* (*Recueil*, I-8785. lpp., 66. punkts), spriedumi lietā *Magoora* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 37. punkts), lietā *Danfoss* un *AstraZeneca* (iepriekš minēts 9. zemsvītras piezīmē, 28. punkts) un lietā *Puffer* (iepriekš minēts 5. zemsvītras piezīmē, 86. punkts).

36 — Minēts 5. zemsvītras piezīmē, 87. punkts. Skat. arī spriedumu lietā *Cookies World* (iepriekš minēts 35. zemsvītras piezīmē, 63. punkts), kā arī par EKL 57. panta 1. punkta vai LESD 64. panta 1. punkta klauzulu par atturēšanās no jebkādas darbības saistībā ar kapitāla brīvu apriti attiecībā uz trešajām valstīm skat. spriedumus lietā *Holböck* (iepriekš minēts 34. zemsvītras piezīmē, 41. punkts) un lietā *Fokus Invest* (iepriekš minēts 34. zemsvītras piezīmē, 42. punkts).

37 — Iepriekš minēts 35. zemsvītras piezīmē, 17. punkts.

38 — Iepriekš minēts 12. zemsvītras piezīmē, 62. un nākamie punkti.

39 — Skat. šo secinājumu 40. punktu.

45. Gluži otrādi, ir jāņem vērā šajā lietā aplūkojamā ierobežošanas mehānisma īpatnības. Kā jau mēs redzējam, tās pastāv tādējādi, ka gadījumā, kad vieglā pasažieru automašīna tiek izmantota dažādiem mērķiem, vispirms tiek atļauta nekavējoša un pilnīga priekšnodokļa atskaitīšana, bet papildu pievienotās vērtības nodoklis par tās privātu izmantošanu tiek iekasēts tā, ka ja var uzskatīt, ka priekšnodokļa atskaitījums šajā ziņā nav bijis galīgs.

46. Kā jau tika izklāstīts, šāds mehānisms pilnīgi atbilst direktīvas mērķiem, ja ar to sākotnēji piešķirtais priekšnodokļa atskaitījums vēlāk tiek kompensēts tādā apmērā, kādā vieglā pasažieru automašīna faktiski tika izmantota privātām vajadzībām. Ja sākotnējie ierobežojošie tiesību akti nebija atbilstoši šim nosacījumam, ka par transportlīdzekļa izmantošanu privātām vajadzībām ir jāuzliek attiecīgs pievienotās vērtības nodoklis, bet tam tuvinājās tikai ar vēlākiem grozījumiem, tad [ir jāuzskata], ka šie tiesību akti kopumā tuvojas Sestās direktīvas mērķiem, pat ja salīdzinājumā ar agrāku situāciju galīgi atļauta priekšnodokļa atskaitīšana tika papildus ierobežota.

47. Tikai ja papildu ierobežošana nav paredzēta, lai uz nekavējoša priekšnodokļa atskaitījuma pamata vispirms par iespējamu vieglās pasažieru automašīnas izmantošanu privātām vajadzībām, kas atbrīvota no pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanas, papildu nodokļa veidā vajadzīgajā apmērā uzliktu pievienotās vērtības nodokli, lai it īpaši novērstu, ka nodokļu maksātājs gūst nepamatotas priekšrocības, vajadzētu konstatēt, ka tā vēl vairāk attālinās no direktīvas mērķa un tāpēc Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrās daļas izņēmuma noteikums uz to vairs neattiektos. [Savukārt] iesniedzējtiesas kompetencē ir kopsakarībā novērtēt šajā lietā aplūkojamos tiesību aktus.

48. Tāpēc es pakārtoti ierosinu Tiesai uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi: tādi pēc direktīvas spēkā stāšanās izdarītu valsts tiesību aktu grozījumi,

- ar kuriem priekšnodokļa atskaitīšana par dažām uzņēmuma precēm, kas izmantotas dažādiem mērķiem, tiek ierobežota tādējādi, ka priekšnodokļa atskaitīšana vispirms gan ir atļauta nekavējoties un pilnā apmērā, bet, galīgi vērtējot, tā ir atļauta tikai daļēji, jo par privātu izmantošanu pievienotās vērtības nodoklis tiek iekasēts papildu nodokļa veidā;
- turklāt summa, kas netiek iekļauta galīgajā atskaitījumā, grozījumu dēļ vairumā gadījumu ir palielinājusies, bet tiesību akta loģika un sistematika nav mainījusās,

ir pretrunā Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajai daļai tikai tad (un tikai tādā mērā), ja šī papildu ierobežošana pārsniedz to, kas ir vajadzīgs atbilstoša pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanai par privātu izmantošanu.

#### D – Arī pakārtoti: par otro prejudiciālo jautājumu

49. Gadījumam, ja Tiesa uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildētu tā, kā tas ir uzdots, turpmāk tekstā es pakārtoti pievērsīšos otrajam prejudiciālajam jautājumam.

50. Ar savu otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai gadījumā, ja valsts tiesību akti pēc izdarītajiem grozījumiem vairs nebūtu Sestās direktīvas 17. panta 6. panta otrās daļas darbības jomā un tāpēc būtu pretrunā tās 17. panta 2. punktam, valsts tiesai šie tiesību akti jāatstāj pilnīgi nepiemēroti vai jāpiemēro tikai tiktāl, ciktāl ar tiem Sestās direktīvas spēkā stāšanās laikā ir plašināts izņēmumu vai ierobežojumu apmērs.

51. Kā pamatoti norāda Nīderlandes valdība, pilnīgi nepiemērojot Nīderlandes tiesību aktus, ciktāl ar tiem ir izslēgta galīga priekšnodokļa atskaitīšana par vieglās pasažieru automašīnas izmantošanu gan uzņēmuma, gan privātām vajadzībām, tiktu radīta situācija, kas nebūtu savienojama ar Sesto direktīvu, jo tādā gadījumā netiktu uzliktas pievienotās vērtības nodoklis par [transportlīdzekļa] izmantošanu privātām vajadzībām. Tāpēc Savienības tiesību izpratnes ziņā nevar būt ne runas par to pilnīgu nepiemērošanu.

52. Tā kā uz grozītajiem valsts tiesību aktiem jau tā šajā ziņā vairs neattiecas Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļa, jo ar tiem ieviestā papildu ierobežošana pārsniedz to, kas ir vajadzīgs attiecīgai pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanai par privātu izmantošanu, tad Savienības tiesībās ir paredzēts, ka valsts tiesai jaunie tiesību akti ir jāpiemēro tikai tiktāl, ciktāl tas vajadzīgs šīs nodokļa uzlikšanas mērķim. Šādos gadījumos nav jāatsaucas uz agrākiem tiesību aktiem.

53. Ja ar grozījumiem ieviestā galīgās priekšnodokļa atskaitīšanas papildu ierobežošana kopumā pārsniedz to, kas vajadzīgs nodokļa uzlikšanai par privātu izmantošanu, un līdz ar to noved pie nepieļaujamas ierobežojuma paplašināšanas, tad valsts tiesas kompetencē saskaņā ar iespējām, kuras saskaņā ar valsts tiesību aktiem ir tās rīcībā, ir izlemt, vai tā grozīto redakciju var piemērot tādā mērā, kādā tā aptver agrākos ierobežojošos tiesību aktus, vai arī var to atstāt nepiemērotu<sup>40</sup> un piemērot agrākos tiesību aktus tādus, kādi tie ir.

54. Turklāt ar nosacījumu, ka ierobežojuma apmēram nav nozīmes, vispārīgi ir jāievēro, kāds tvērums tam Sestās direktīvas spēkā stāšanās laikā ir bijis paredzēts valsts tiesību aktos. Faktiski, ja šis ierobežojums ir ticis samazināts pēc direktīvas stāšanās spēkā, bet pirms konkrēti novērtējamā grozījuma, tad dalībvalsts principā nevar slēpties aiz šīs juridiskās situācijas saistībā ar saviem tiesību aktiem<sup>41</sup>.

55. Tāpēc es pakārtoti ierosinu Tiesai uz otro prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi: ja ar valsts tiesību akta grozījumu ieviestas priekšnodokļa atskaitīšanas papildu ierobežošana pārsniedz to, kas ir vajadzīgs pietiekamai pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanai par privātu izmantošanu, kā rezultātā Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļa šajā ziņā vairs neattiecas uz grozītajiem tiesību aktiem, valsts tiesai ir jāpiemēro šie tiesību akti tikai tādā apmērā, kāds vajadzīgs šai nodokļa uzlikšanai. Ar Sesto direktīvu nav saderīga jaunu un/vai agrāku tiesību aktu pilnīga nepiemērošana, kā rezultātā par [transportlīdzekļa] privātu izmantošanu netiek uzlikts pievienotās vērtības nodoklis.

## V – Secinājumi

56. Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, es ierosinu Tiesai *Hoge Raad* atbildēt šādi:

Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā netiek pieļauti tādi valsts tiesību akti, ar kuriem par vieglās pasažieru automašīnas izmantošanu uzņēmuma, kā arī privātām vajadzībām gan atļauj nekavējošu un pilnīgu priekšnodokļa atskaitīšanu, taču kuros attiecībā uz privātu izmantošanu ir paredzēta standartizēta papildu nodokļa uzlikšana, kas nav saistīta ar faktisko privātās izmantošanas apmēru. Ja valsts tiesa tiek konfrontēta ar šādiem valsts tiesību aktiem un ja tie ir bijuši pamats tam, ka par faktisku vieglās pasažieru automašīnas izmantošanu privātām vajadzībām tiek uzlikts pārāk liels papildu nodoklis, tai šie tiesību akti ir jāatstāj nepiemēroti tiktāl, ciktāl tie pārsniedz attiecīgu nodokļa uzlikšanu par privātu izmantošanu.

57. Pakārtoti es ierosinu Tiesai uz *Hoge Raad* abiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajai daļai pretrunā ir tādu pēc direktīvas spēkā stāšanās izdarītu valsts tiesību aktu grozījumi,
  - ar kuriem priekšnodokļa atskaitīšana par dažām uzņēmuma precēm, kas izmantotas dažādiem mērķiem, tiek ierobežota tādējādi, ka priekšnodokļa atskaitīšana vispirms gan ir atļauta nekavējoties un pilnā apmērā, bet, galīgi vērtējot, tā ir atļauta tikai daļēji, jo par privātu izmantošanu pievienotās vērtības nodoklis tiek iekasēts papildu nodokļa veidā;

40 — Skat. spriedumu lietā *Magoora* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 44. punkts). Skat. arī Kokott, Henze, "Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands", no: *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, 279., 290. lpp.

41 — Spriedums lietā Komisija/Francija (iepriekš minēts 35. zemsvītras piezīmē, 17., 18. un 24. punkts).

— turklāt summa, kas netiek iekļauta galīgajā atskaitījumā, grozījumu dēļ vairumā gadījumu ir palielinājusies, bet tiesību akta loģika un sistemātika nav mainījušās,

tikai tad (un tikai tādā mērā), ja šī papildu ierobežošana pārsniedz to, kas ir vajadzīgs attiecīga pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanai par privātu izmantošanu;

- 2) ja ar valsts tiesību akta grozījumu ieviestas priekšnodokļa atskaitīšanas papildu ierobežošana pārsniedz to, kas ir vajadzīgs attiecīga pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanai par privātu izmantošanu, kā rezultātā Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļa šajā ziņā vairs neattiecas uz grozītajiem tiesību aktiem, valsts tiesai ir jāpiemēro šie tiesību akti tikai tādā apmērā, kāds vajadzīgs šai nodokļa uzlikšanai. Ar Sesto direktīvu nav saderīga jaunu un/vai agrāku tiesību aktu pilnīga nepiemērošana, kā rezultātā par [transportlīdzekļa] privātu izmantošanu netiek uzlikts pievienotās vērtības nodoklis.