



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2012. gada 16. februārī\*

Sestā PVN direktīva — Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu — Ierobežojums — Kustamā īpašuma, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, izmantošana nodokļu maksātāja privātām vajadzībām — Nodokļu režīms, ko piemēro par preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, izmantošanu privātām vajadzībām

Lieta C-594/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 29. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 17. decembrī, tiesvedībā

***T. G. van Laarhoven***

pret

***Staatssecretaris van Financiën***.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), E. Juhāss [*E. Juhász*] un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 10. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *T. G. van Laarhoven* – savā vārdā,
- Nīderlandes valdības vārdā – *C. Wissels* un *M. Bulterman*, pārstāves,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *C. Murrell*, pārstāve,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *W. Roels*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2011. gada 8. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – holandiešu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 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.), kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. panta 6. punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *T. G. van Laarhoven* un *Staatssecretaris van Financiën* (Finanšu ministrijas valsts sekretārs) par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas maksājams par vieglo pasažieru automašīnu, kas veido viņa uzņēmējdarbības aktīvu daļu, izmantošanu privātām vajadzībām.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. pantam “[PVN] [...] ir jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas”.
- 4 Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību tiek pielīdzināts “gadījums, kad nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja [PVN] par šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms”.
- 5 Atbilstoši Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam summa, kurai uzliek nodokli, ir “piegādēm, kas minētas 6. panta 2. punktā, pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam”.
- 6 Šis pašas direktīvas tās redakcijā, kas izriet no tās 28. panta g) apakšpunkta, 17. pantā ir noteikts:

“1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

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

- a) [PVN], kas [valstī] 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 priekšlikumu vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana. PVN nekādā gadījumā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izprieču 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.

[..]”

7 Sestās direktīvas 20. panta 1. un 2. pantā 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. Attiecībā uz ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svārstībām atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

[..]”

#### *Nīderlandes tiesiskais regulējums*

8 1968. gada likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” (*Wet op de omzetbelasting*, turpmāk tekstā – “likums “Par PVN””) 2. pantā ir noteikts:

“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 Likuma “Par PVN” 15. pants ir formulēts šādi:

“1. Šā 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;

[..].

6. Ar ministrijas dekrētu ir noteikti noteikumi attiecībā uz nodokļa atskaitīšanu gadījumos, kad uzņēmējs preces un pakalpojumus izmanto citiem, nevis ar nodokli apliekamu darījumu mērķiem [..]. Ar ministrijas dekrētu ir noteikti noteikumi attiecībā uz nodokļa atskaitīšanu gadījumos, kad uzņēmējs automašīnu izmanto arī privātām vajadzībām. Šajā kontekstā ir iespējams paredzēt, ka izņēmumi attiecībā uz tādām precēm, kuras uzņēmējs ir izmantojis savā uzņēmumā, netiek ņemti vērā.

[..]”

10 1968. gada lēmuma “Par 1968. gada likuma par pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu” (*Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting*, turpmāk tekstā – “lēmums “Par PVN””), kas pieņemts, istenojot minētā likuma 15. panta 6. punktu, 15. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Nodoklis, kas uzņēmējam tiek uzlikts par tādas vieglās pasažieru automašīnas turēšanu, ieskaitot iegādi, kura uzņēmumā tiek izmantota arī citiem mērķiem (izmantošana privātām vajadzībām),

vispirms tiek samazināts, it kā šis transportlīdzeklis būtu izmantots vienīgi uzņēmumā, [bet] pēc tam attiecībā uz izmantošanu privātām vajadzībām gadā maksājamais nodoklis ir 12 % no tādu izmaksu summas, kuras attiecībā uz ienākuma nodokli tiek uzskatītas par atskaitījumu, ja transportlīdzeklis attiecībā uz šo nodokli ir bijis ietverts uzņēmuma aktīvos. Šajā ziņā transportlīdzekļa izmantošana privātām vajadzībām tiek noteikta, pamatojoties uz starpību starp kopējo ar transportlīdzekli nobraukto kilometru skaitu taksācijas periodā un kopējo kilometru skaitu, kuri veiktās ienākuma nodokļa iekasēšanas laikā nobraukti uzņēmuma vajadzībām. Šis nodoklis ir maksājams budžeta gada pēdējā taksācijas periodā.”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 11 *T. G. van Laarhoven* kā vienīgais sabiedrības dalībnieks vada nodokļu konsultāciju biroju. 2006. gadā divas vieglās pasažieru automašīnas secīgi tika ietvertas uzņēmuma aktīvos. Abus transportlīdzekļus *T. G. van Laarhoven* izmantoja gan uzņēmējdarbībai, gan privātām vajadzībām.
- 12 Minētajā gadā *T. G. van Laarhoven* ar šiem transportlīdzekļiem privātām vajadzībām nobrauca vairāk nekā 500 km. Savā PVN deklarācijā par laikposmu no 2006. gada 1. oktobra līdz 31. decembrim, attiecībā uz šo izmantošanu privātām vajadzībām un ņemot vērā lēmuma “Par PVN” 15. pantu, viņš norādīja EUR 538 kā maksājamo šā nodokļa summu, un viņš samaksāja to.
- 13 Tomēr *T. G. van Laarhoven* iesniedza sūdzību, pieprasot minētās summas atmaksu. Tā kā ar *Inspecteur* lēmumu šī sūdzība tika noraidīta, viņš šo lēmumu, ar kuru sūdzība tika noraidīta, pārsūdzēja *Rechtbank te Breda* [Bredas tiesā]. Ar 2008. gada 3. marta spriedumu *Rechtbank te Breda* atzina šo prasību par nepamatotu, un par šo spriedumu nodokļu maksātājs iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākajā tiesā].
- 14 *Hoge Raad der Nederlanden*, pamatojoties uz Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu, uzskata, ka Nīderlandes Karaliste ir pieņēmusi nodokļu tiesisko regulējumu, kas ierobežo PVN atskaitīšanu par vieglajām pasažieru automašīnām, kuras uzņēmējs izmanto citām vajadzībām, kuras nav saistītas ar šīs personas uzņēmējdarbību. Šajā tiesiskajā regulējumā, kas ietverts likuma “Par PVN” 15. panta 6. punktā, lasot to kopsakarā ar lēmuma “Par PVN” 15. panta 1. punktu, ir paredzēts, ka par šādu transportlīdzekļu iegādi uzliktais PVN vispirms tiek atskaitīts tā, it kā tie tiktu izmantoti vienīgi uzņēmējdarbībai. Pēc tam uzņēmējam katru gadu ir jāmaksā PVN par šādu izmantošanu privātām vajadzībām. Minēto summu aprēķina, pamatojoties uz nemainīgas izmaksu summas vienotu procentu likmi, un tiek uzskatīts, ka ienākuma nodokļa iekasēšanas vajadzībām šis izmaksas nav bijušas uzņēmējdarbībai. Šī nemainīgā summa tiek noteikta, pamatojoties uz cenrādi norādītās cenas vai katra transportlīdzekļa vērtības procentuālo likmi.
- 15 Iesniedzējtiesa arī norāda, ka pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā ir pieņemti daži grozījumi, ar kuriem ir izdarīti grozījumi lēmuma “Par PVN” 15. panta 1. punktā. Pirmkārt, iepriekš minētā nemainīgā procentuālā likme vairākas reizes tika mainīta un, otrkārt, ar nodokli apliekamā summa, kurai šī vienotā procentuālā likme tiek piemērota, ir tikusi palielināta. Šie minētā lēmuma grozījumi vispār esot negatīvi ietekmējuši nodokļa maksātāju attiecībā uz vērā ņemto summu par uzņēmuma aktīvos ietverta transportlīdzekļa izmantošanu privātām vajadzībām un tādējādi attiecībā uz PVN atskaitījumu summu.
- 16 Ņemot vērā šos apsvērumus, *Hoge Raad der Nederlanden* ir nolēmusi apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
  - “1) Vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļa aizliedz grozījumus tādā atskaitījumu ierobežojumus nosakošā tiesiskajā regulējumā, kāds ir lietā aplūkots tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru dalībvalsts ir vēlējusies izmantot šajā noteikumā minēto iespēju atteikt (vai turpināt atteikt) atskaitīšanu attiecībā uz noteiktām precēm un pakalpojumiem, ja šo grozījumu

rezultātā 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 tiesai būtu jāatturas piemērot atskaitījumu ierobežojumus nosakošo tiesisko regulējumu pilnībā vai arī pietiek ar to, ka tā atturas piemērot tiesisko regulējumu, ciktāl ar to ir palielināts Sestās direktīvas spēkā stāšanās brīdī pastāvošais atteikuma vai ierobežojuma apjoms?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Ievada apsvērumi*

- 17 Ir jāsecina, ka jautājums, kā to ir formulējusi iesniedzējtiesa, ir par Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta interpretāciju.
- 18 Valsts tiesa atsaucas uz minēto Sestās direktīvas noteikumu, jo tā uzskata, ka pamatlietā aplūkotais Nīderlandes nodokļu tiesiskais regulējums, t.i., lēmuma “Par PVN” 15. panta 1. punkts, ir norma, kas ierobežo tiesības atskaitīt PVN, kuru attiecīgais nodokļu maksātājs ir samaksājis kā priekšnodokli, iegādājoties vieglo pasažieru automašīnu, kura ir ietverta uzņēmuma aktīvos, bet kura tiek izmantota arī šā nodokļu maksātāja privātām vajadzībām.
- 19 Attiecībā uz šo apsvērumu un ņemot vērā faktu, ka pamatlietā aplūkotais nodokļu tiesiskais regulējums kopš Sestās direktīvas stāšanās spēkā Nīderlandes Karalistē ir ticis vairākas reizes grozīts, iesniedzējtiesa šaubās par lēmuma “Par PVN” 15. panta 1. punkta atbilstību šīs direktīvas 17. panta 6. punktam.
- 20 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu, kura ir atkāpes norma, dalībvalstīm ir atļauts saglabāt savus tiesību aktus par izņēmumiem no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kuri bija spēkā Sestās direktīvas spēkā stāšanās laikā, līdz tam laikam, kad Padome pieņem šā paša 6. panta pirmajā daļā 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).
- 21 Iesniedzējtiesas skatījumā ar secīgi izdarītajiem Nīderlandes nodokļu tiesiskā regulējuma grozījumiem varēja tikt radīts vēl nozīmīgāks tiesību uz [nodokļa] atskaitīšanu ierobežojums nekā tas, kurš izriet no noteikumiem, kuri bija piemērojami Sestās direktīvas spēkā stāšanās laikā, jo ar šādu ierobežojumu var tikt pārsniegtas dalībvalstīm atbilstoši minētā 17. panta 6. punkta otrajai daļai piešķirtās iespējas.
- 22 Tomēr ir svarīgi ievērot, ka saskaņā ar lēmuma “Par PVN” 15. panta 1. punkta pirmā teikuma pirmo daļu nodoklis, kas samaksāts, iegādājoties vieglo pasažieru automašīnu, kura tiek izmantota citiem, ar uzņēmējdarbību nesaistītiem, mērķiem, ir atskaitāms tūlīt un pilnībā tā, it kā minētais transportlīdzeklis būtu izmantots vienīgi uzņēmējdarbībai. Tikai pēc tam par transportlīdzekļa izmantošanu privātām vajadzībām, piemērojot iepriekš minētā teikuma otro daļu, ir maksājams vienotas likmes nodoklis.
- 23 Līdz ar to iepriekš minētajā 15. panta 1. punktā ir nošķirtas priekšnodokli samaksātā PVN tūlītēja un pilnīga atskaitīšana un vēlāka nodokļa aprēķināšana par transportlīdzekļa izmantošanu privātām vajadzībām, t.i., saistībā ar attiecīgā uzņēmēja ienākuma nodokļa aprēķināšanu par attiecīgā finanšu gada pēdējo taksācijas periodu.



- 24 Līdz ar to pamatlietā aplūkojamais nodokļu režīms nekādā ziņā neliedz tiesības uz PVN atskaitīšanu tādas vieglās pasažieru automašīnas iegādes gadījumā, kuru uzņēmējs izmanto gan uzņēmējdarbībai, gan privātām vajadzībām, un līdz ar to tas nav kvalificējams kā ierobežojums tiesībām atskaitīt, iegādājoties šo transportlīdzekli, samaksāto PVN.
- 25 Iepriekš minēto režīmu var uzskatīt par atbilstošu Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, saskaņā ar kuru gadījumā, kad ražošanas līdzekli lieto gan uzņēmējdarbībai, gan privātām vajadzībām, nodokļu maksātājs saistībā ar PVN var izvēlēties, vai pilnībā iekļaut šo mantu sava uzņēmuma aktīvos, vai arī to pilnībā saglabāt savā īpašumā, tādējādi to pilnībā izslēdzot no PVN sistēmas, vai arī iekļaut to uzņēmuma aktīvos tiktāl, ciktāl to faktiski lieto uzņēmējdarbībai (skat. 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens*, Krājums, I-7037. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-72/05 *Wollny*, Krājums, I-8297. lpp., 21. punkts).
- 26 Ja nodokļu maksātājs ražošanas līdzekli, ko vienlaicīgi lieto uzņēmējdarbībai un privātām vajadzībām, izvēlas uzskatīt par uzņēmuma īpašumu, par šīs preces iegādi priekšnodokli maksājamais PVN principā ir pilnībā un tūlīt atskaitāms (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 24. punkts, kā arī lietā *Wollny*, 22. punkts).
- 27 Tomēr šādā gadījumā tiesības pilnībā un tūlīt atskaitīt PVN, kas samaksāts, iegādājoties transportlīdzekli, rada atbilstošu pienākumu maksāt PVN par uzņēmuma mantas izmantošanu privātām vajadzībām (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 30. punkts, kā arī *Wollny*, 24. punkts). Šajā nolūkā Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā preces izmantošana privātiem mērķiem tiek pielīdzināta pakalpojumu sniegšanai, ko veic par atlīdzību, tāpēc nodokļu maksātājam atbilstoši tās pašas direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam ir pienākums samaksāt PVN par izmaksām attiecībā uz šo izmantošanu (skat. 2003. gada 8. maija spriedumu lietā C-269/00 *Seeling*, *Recueil*, I-4101. lpp., 42. un 43. punkts).
- 28 Tā, šādos apstākļos un ņemot vērā trijos iepriekš minētajos punktos aplūkoto judikatūru, iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi ir jāsaprot tādējādi, ka to mērķis ir noskaidrot, kā ir jāinterpretē Sestās direktīvas noteikumi par nodokļu režīmu, ko piemēro par uzņēmuma kapitālā ietilpstošas pasažieru automašīnas izmantošanu privātām vajadzībām.
- 29 Tas, ka valsts tiesa, formāli izsakoties, prejudiciālos jautājumus ir formulējusi, atsaucoties uz Sestās direktīvas noteikumu, kurš ir piemērojams attiecībā uz dažādiem gadījumiem, neliedz Tiesai sniegt šai tiesai visus interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izspriežot iztiesājamo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa savu jautājumu formulējumā uz tiem ir atsaukusies (šajā ziņā skat. 2010. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-368/09 *Pannon Gép Centrum*, Krājums, II-7467. lpp., 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

#### *Par prejudiciālajiem jautājumiem*

- 30 Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāuzskata, ka ar šiem diviem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopsakarā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar šīs direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kas nodokļu maksātājam, kura pasažieru automašīnas tiek izmantotas gan uzņēmējdarbībai, gan privātām vajadzībām, vispirms atļauj veikt priekšnodokli samaksātā PVN tūlītēju un pilnīgu atskaitīšanu, bet attiecībā uz minēto transportlīdzekļu izmantošanu privātām vajadzībām pēc tam tas paredz katru gadu uzlikt nodokli, kura pamatā, nosakot attiecīgajā finanšu gadā maksājamo summu, kurai uzliek PVN, ir vienota ar šo izmantošanu saistīto izmaksu aprēķināšanas metode.

- 31 Attiecībā uz minēto nodokļu režīmu, kā arī uz to, kas ir minēts šā sprieduma 27. punktā, Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka nodoklis ir jāuzliek, ņemot par pamatu pilnas attiecīgo pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 25. punkts, kā arī 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā *C-460/07 Puffer*, Krājums, I-3251. lpp., 41. punkts).
- 32 Lai, vadoties no iepriekš minētā, būtu iespējams sniegt iesniedzējtiesai lietderīgus norādījumus, ir jāinterpretē minētā 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā ietvertais jēdziens “pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam”.
- 33 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāatgādina, ka to savu secinājumu 28. un 29. punktā ir arī paudusi ģenerālvokāte, ? kaut arī dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība, izvēloties attiecīgās izmaksu summas noteikšanas principus, šāda rīcības brīvība zināmā mērā atļauj vienotas aprēķināšanas metodes, tomēr ir jābūt garantētam, ka nodokļu maksātājam maksājama PVN aprēķināšanas noteikumu iespējama vienādošana atbilst it īpaši samērīguma principam tādā ziņā, ka šādai vienotai aprēķināšanai ir noteikti jābūt proporcionāli attiecīgās preces privātās izmantošanas apmēram.
- 34 Faktiski, izmantojot šādu rīcības brīvību, dalībvalstīm ir jāņem vērā Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta pamatā esošais mērķis – noteikt summu, kurai uzliek nodokli atbilstoši šo preču privātās izmantošanas apmēram.
- 35 Otrkārt, nosakot to izmaksu summu, kuras radušās nodokļu maksātājam, ir jānovērš, ka nodokļu maksātājam, kurš savam uzņēmumam piederošu precī izmanto arī privātām vajadzībām, tiek radīta nepamatota ekonomiska priekšrocība salīdzinājumā ar gala patērētāju, kas izrietētu no fakta, ka šis nodokļu maksātājs ir veicis PVN atskaitījumus, uz kuriem tam nav bijis tiesību (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wollny*, 35. punkts).
- 36 Šādos apstākļos valsts tiesai, kura vienīgā ir kompetenta interpretēt valsts tiesību aktus, ņemot vērā Tiesas tādējādi sniegtos elementus, ir jānovērtē, vai PVN summas, kurai uzliek nodokli, kas jāmaksā sakarā ar uzņēmuma kapitālā ietilpstošas preces izmantošanu privātām vajadzībām, aprēķināšanas noteikumi, kuri ir paredzēti Nīderlandes nodokļu tiesiskajā regulējumā, var tikt uzskatīti par atbilstošiem jēdzienam “pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam” Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.
- 37 Šim nolūkam iesniedzējtiesas pienākums ir interpretēt valsts tiesības cik vien iespējams saskaņā ar minētā Sestās direktīvas noteikuma tekstu un mērķi, lai sasniegtu tajā noteiktos rezultātus, dodot priekšroku tādai valsts tiesību normu interpretācijai, kas vislielākajā mērā atbilst šim mērķim, lai līdz ar to rastu ar minētās direktīvas noteikumiem saderīgu risinājumu, un pēc vajadzības atstājot nepiemērotu jebkuru pretēju valsts tiesību noteikumu (skat. 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā *C-414/07 Magoora*, Krājums, I-10921. lpp., 44. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar šīs pašas direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kas atļauj nodokļu maksātājam, kura pasažieru automašīnas tiek izmantotas gan uzņēmējdarbībai, gan privātām vajadzībām, vispirms veikt priekšnodokli samaksātā PVN tūlītēju un pilnīgu atskaitīšanu, bet attiecībā uz minēto transportlīdzekļu izmantošanu privātām vajadzībām pēc tam tas paredz katru gadu uzlikt nodokli, kura pamatā, nosakot attiecīgajā finanšu gadā maksājamo summu, kurai uzliek PVN, ir vienota ar šo izmantošanu saistīto izmaksu aprēķināšanas metode, ar kuru samērīgā veidā netiek ņemts vērā šis izmantošanas reālais apmērs.

## Par tiesāšanās izdevumiem

- 39 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā 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) nospriež:

**Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar šīs pašas direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kas atļauj nodokļu maksātājam, kura vieglās pasažieru automašīnas tiek izmantotas gan uzņēmējdarbībai, gan privātām vajadzībām, vispirms veikt priekšnodokli samaksātā pievienotās vērtības nodokļa tūlītēju un pilnīgu atskaitīšanu, bet attiecībā uz minēto transportlīdzekļu izmantošanu privātām vajadzībām pēc tam tas paredz katru gadu uzlikt nodokli, kura pamatā, nosakot attiecīgajā finanšu gadā maksājamo summu, kurai uzliek PVN, ir vienota ar šo izmantošanu saistīto izmaksu aprēķināšanas metode, ar kuru samērīgā veidā netiek ņemts vērā šīs izmantošanas reālais apmērs.**

[Paraksti]