

ĢENERĀLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON]

SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 11. decembrī¹

1. Saskaņā ar Kopienų tiesisko regulējumu PVN jomā, kā to interpretējusi Tiesa, personai, kas ceļ māju tās daļējai izmantošanai ar nodokļiem apliekamā uzņēmējdarbībā un daļēji privātām vajadzībām, ir tiesības nodot visu māju savam uzņēmumam, tādējādi iegūstot tūlītējas tiesības atskaitīt visu ar celtniecību saistīto PVN kā priekšnodokli. Tad personai ir jāuzskata pašas privātās mājas daļas izmantošana par pakalpojumu pret atlīdzību, kas apliekams ar PVN. Pat šādā gadījumā šī kārtība var sniegt personai finansiālu priekšrocību, salīdzinot ar personu, kas ceļ līdzīgu māju, kuru neizmantos ar nodokli apliekamā uzņēmējdarbībā un par kuru tādējādi nav tiesību atskaitīt priekšnodokli.

jomā spēkā stāšanās, bet kas pēc tam tika grozīts, pamatojoties uz kļūdaini interpretētu Tiesas judikatūru.

Atbilstošās Kopienų tiesību normas

Pamata tiesību normas

2. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu Austrijas *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa) jautā, vai šī priekšrocība ir saderīga ar vienlīdzīgas attieksmes principu vai Kopienų tiesību normām par valsts atbalstu. Tā arī uzdod jautājumus par to, vai ir spēkā valsts paredzētais izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, ko piemēroja pirms Kopienų tiesiskā regulējuma PVN

3. Tiesvedība valsts tiesā attiecas uz māju, kas uzcelta laikā no 2002. līdz 2004. gadam, tādēļ attiecīgais Kopienų tiesiskais regulējums ir Sestā PVN direktīva².

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., vairākkārt grozīta; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”). No 2007. gada 1. janvāra tā ir aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kuras mērķis ir skaidri un racionāli izklāstīt piemērojamos noteikumus, lietderīgi pārstrādājot struktūru un formulējumus, lai gan principā neradot vajadzību veikt būtiskas izmaiņas pastāvošajos tiesību aktos. Tādējādi savstarpējās atsauces Direktīvas 2006/112 noteikumos nenozīmē identisku formulējumu līdzvērtīgiem Sestās direktīvas noteikumiem.

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

4. Saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 1. punktu³ PVN ir jāmaksā par “preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas”. Atbilstoši 11. panta A. daļas 1. punkta a) apakšpunktam⁴ summa, kurai uzliek nodokli, parasti ir visa saņemtās atlīdzības summa.

nodokļa, proti, tiem, kas īpaši uzskaitīti Sestās direktīvas 13. pantā⁷, vai tiem darījumiem, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā — kas nav veikti par samaksu vai kurus nav veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

“Jauktās” izmantošanas problēmas

5. Tomēr atbilstoši 17. panta 2. punktam⁵ nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā (“maksājamais nodoklis”), PVN, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs (“priekšnodoklis”), ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem (maksājamiem) darījumiem. Saskaņā ar 17. panta 1. punktu⁶ tiesības atskaitīt priekšnodokli rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams (proti, būtībā tad, kad ir saņemta samaksa, nevis kad ir piegādāta produkcija).

7. Vairākās tiesību normās tiek risinātas problēmas, kas varētu rasties tāpēc, ka ar nodokli apliekamas preces vai pakalpojumi, kas piegādāti nodokļu maksātājam, jebkāda iemesla dēļ tiek izmantoti daļēji ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai un daļēji citiem mērķiem. Ir skaidrs, ka šādā situācijā ir svarīgi nošķirt ar nodokli apliekamus darījumus no citiem darījumiem un noteikt attiecību starp priekšnodokļa atskaitīšanu un maksājamā nodokļa aprēķināšanu.

6. Tā kā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas vienīgi attiecībā uz piegādēm, kas izmantotas ar nodokli apliekamiem darījumiem, šādas tiesības nerodas, ja piegādes izmantotas darījumiem, kas ir atbrīvoti no

8. Tiek aplūkoti divi “jauktās” izmantošanas veidi. Pirmkārt, ir situācijas, kurās nodokļu maksātājs saņem piegādes, veicot uzņēmēj-

3 — Skat. Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu.

4 — Skat. Direktīvas 2006/112 73. pantu.

5 — Skat. Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu.

6 — Skat. Direktīvas 2006/112 167. pantu.

7 — Skat. Direktīvas 2006/112 131.–137. pantu. It īpaši Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktā ir paredzēts atbrīvojums nekustamā īpašuma iznomāšanai vai izīrēšanai; tomēr 13. panta C daļas a) punktā dalībvalstīm atļauts dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties uzlikt nodokli šādai iznomāšanai vai izīrēšanai (Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta 1) apakšpunkts un 137. panta 1. punkta d) apakšpunkts).

darbību, un izmanto tās daļēji uzņēmējdarbības vajadzībām un daļēji vajadzībām, kas nav saistītas ar uzņēmējdarbību. Otrkārt, ir situācijas, kurās uzņēmums veic gan ar nodokli apliekamus, gan ar nodokli neapliekamus darījumus.

- 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;

9. Pirmkārt, attiecībā uz privātiem mērķiem izmantotiem ražošanas līdzekļiem un tam pielīdzināmām situācijām Sestās direktīvas 5. panta 6. punktā⁸ ir noteikts: "Ja nodokļu maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido tā uzņēmējdarbībā ieguldīto līdzekļu daļu, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašākā nozīmē, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tad tādā gadījumā, ja pievienotās vērtības nodoklis attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms, šādu lietojumu uzlūko par piegādēm par samaksu."

- 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."

10. Līdzīgi attiecībā uz pakalpojumiem 6. panta 2. punktā⁹ noteikts:

"Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

11. Tādējādi šie divi noteikumi, no kuriem var atkāpties saskaņā ar 6. panta 2. punktu, nozīmē — ja nodokļu maksātājs uzņēmējdarbības ietvaros pats no sevis saņem preces vai pakalpojumus, bet izmanto tās mērķim, kas nav saistīts ar uzņēmējdarbību, un ir atskaitījis priekšnodokli par šīm mērķim saņemtajām piegādēm, par šo darījumu viņam ir jāsamaksā PVN.

8 — Skat. Direktīvas 2006/112 16. pantu.

9 — Skat. Direktīvas 2006/112 26. pantu.

12. Šādos gadījumos summu, kurai uzliek nodokli, nosaka atbilstoši 11. panta A. daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktam¹⁰, saskaņā ar kuru tā ir:

13. Otrkārt, Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā¹¹ ir regulētas situācijas, kurās nodokļu maksātājs preces vai pakalpojumus izmanto gan darījumiem, par kuriem PVN ir jāatskaita, gan darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitāms. Šādās situācijās saskaņā ar pirmo daļu “atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem”.

“[..]

b) piegādēm, kas minētas 5. panta 6. punktā [..], šo vai līdzīgu preču pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to piegādes brīdī;

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

14. Saskaņā ar otro daļu šī [proporcionālā] daļa galvenokārt tiek noteikta saskaņā ar 19. pantu¹², kas būtībā to definē kā daļskaitli, ko veido, darījumu, kas dod tiesības veikt atskaitījumu, apgrozījumu dālot ar kopējo apgrozījumu¹³.

[..].”

10 — Skat. Direktīvas 2006/112 74. un 75. pantu.

11 — Skat. Direktīvas 2006/112 173. pantu.

12 — Skat. Direktīvas 2006/112 174. un 175. pantu.

13 — Tomēr saskaņā ar 17. panta 5. punktu dalībvalstis var zināmā mērā grozīt šo noteikumu. It īpaši ir paredzēta iespēja veikt atsevišķu uzskaiti uzņēmējdarbības ar nodokli apliekamiem darījumiem un ar nodokli neapliekamiem darījumiem un iespēja noteikt priekšnodokļa atskaitāmo apmēru, pamatojoties uz preču vai pakalpojumu izmantojumu — piemēram, attiecībā uz precēm, no kurām pusi izmantoja ar nodokli apliekamos darījumos un pusi — ar nodokli neapliekamos darījumos, var atskaitīt pusi no priekšnodokļa neatkarīgi no abu darījumu daļu relatīvās vērtības.

15. Turklāt Sestās direktīvas 20. panta 1. un 2. punktā¹⁴ noteikts, ka priekšnodokļa atskaitījumu apmērs ir jākorrigē, ja nepieciešams:

nodokļa atskaitīšanu tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

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

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

a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības;

Nekustamam īpašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat 20 gadiem.”

b) ja pēc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu [..].

2. 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 tiesībās uz nodokļa atskaitīšanu nākamajos gados attiecībā pret tiesībām uz

Tiesas judikatūra attiecībā uz “jauktu” ražošanas līdzekļu izmantošanu

16. Tiesai vairākkārt ir bijusi iespēja apsvērt iepriekš minēto Sestās direktīvas normu interpretāciju attiecībā uz “jauktu” ražošanas līdzekļu izmantošanu, it īpaši ēku izmanto-

14 — Skat Direktīvas 2006/112 184.–192. pantu.

šanu — pēdējais ir spriedums lietā *Wollny*. Citi nozīmīgi spriedumi ir pieņemti lietās *Lennartz*, *Armbrrecht*, *Bakcsi*, *Seeling* un *Charles*¹⁵.

17. Spriedumā lietā *Lennartz* Tiesa iedibināja principu, ka nodokļu maksātājam, kas izmanto preces uzņēmējdarbībā, šo preču iegūšanas brīdī rodas tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar Sestās direktīvas 17. pantu, lai cik neliela būtu uzņēmējdarbībā izmantotā daļa¹⁶.

18. Spriedumā lietā *Seeling* Tiesa nolēma, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs izmanto privātām vajadzībām daļu no ēkas, kas kopumā veido viņa uzņēmējdarbības aktīvu daļu, šī izmantošana jāuzskata par ar nodokļiem apliekamu pakalpojumu sniegšanu (saskaņā ar Sestās direktīvas 6. panta 2) punktu) un to nevar uzskatīt par īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu (kura būtu atbrīvota no nodokļa saskaņā ar 13. panta B. daļas b) punktu)¹⁷.

15 — Tiesas 1991. gada 11. jūlija spriedums lietā C-97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I-3795. lpp.); 1995. gada 4. oktobra spriedums lietā C-291/92 *Armbrrecht* (*Recueil*, I-2775. lpp.); 2001. gada 8. marta spriedums lietā C-415/98 *Bakcsi* (*Recueil*, I-1831. lpp.); 2003. gada 8. maija spriedums lietā C-269/00 *Seeling* (*Recueil*, I-4101. lpp.); 2005. gada 14. jūlija spriedums lietā C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens* (Krājums, I-7037. lpp.) un 2006. gada 14. septembra spriedums lietā C-72/05 *Wollny* (Krājums, I-8297. lpp.).

16 — It īpaši skat. sprieduma 26.–28. un 35. punktu.

17 — Skat. sprieduma 40.–56. punktu.

19. Spriedumā lietā *Charles* Tiesas virspalāta apstiprināja judikatūru, it īpaši skaidri norādot, ka gadījumā, kad ražošanas līdzekļus izmanto gan uzņēmējdarbībā, gan privātos nolūkos, nodokļu maksātājs saistībā ar PVN var izvēlēties i) vai nu pilnībā iekļaut šos līdzekļus sava uzņēmuma aktīvos, ii) vai arī tos pilnībā saglabāt savā privātajā īpašumā, tādējādi tos pilnībā izslēdzot no PVN sistēmas, iii) vai arī iekļaut tos uzņēmuma aktīvos tiktāl, ciktāl tie tiek faktiski izmantoti uzņēmējdarbībā. Šajā kontekstā tā nolēma, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts un 17. panta 2. un 6. punkts nepieļauj tādus valsts tiesību aktus, kas liedz nodokļu maksātājam pilnībā piešķirt savam uzņēmumam ražošanas līdzekļus un vajadzības gadījumā nekavējoties un pilnībā atskaitīt par šādas preces iegādi maksājamo PVN¹⁸.

20. Visbeidzot, spriedumā lietā *Wollny* Tiesa piekrita, ka gadījumā, kad ēku, kas veido daļu no nodokļu maksātāja uzņēmuma aktīviem, izmanto daļēji privātiem nolūkiem, ar nodokļiem apliekamo pakalpojuma sniegšanas apmēru saskaņā ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu var aprēķināt kā procentu no ēkas kopējām iegādes un celtniecības izmaksām, kas veido privātai izmantošanai piešķirto daļu, saskaņā ar 20. pantu ievērojot sākotnējo atskaitījumu koriģēšanas periodu. Tā norādīja, ka šāds risinājums ir nodokļu maksātāju un gala patērētāju vienlīdzības interesēs, ļaujot novērst situācijas, kad ar nodokli neapliek gala izmantošanu¹⁹.

18 — Skat. sprieduma 23. un 36. punktu.

19 — Skat. sprieduma 20.–53. punktu, it īpaši 48. un 53. punktu.

21. Tomēr jānorāda, ka Komisija Padomei ir izteikusi priekšlikumu Direktīvā 2006/112 iestrādāt jaunu 168.a pantu ²⁰ šādā redakcijā:

“Ja iegādājas, ceļ, atjauno vai būtiski pārveido nekustamo īpašumu, tiesību uz nodokļa atskaitīšanu sākotnējā izmantošana, kas iespējama tad, kad nodoklis kļūst maksājams, tiek attiecināta tikai uz to īpašuma daļu, kuru faktiski lieto vajadzībām, kas ļauj pretendēt uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu.

Atkāpjoties no 26. panta prasībām ^[21], izmaiņas pirmajā daļā minētajā nekustamā īpašuma lietojuma daļā ņem vērā, ievērojot nosacījumus 187., 188., 190. un 192. pantā ^[22], lai pielāgotu tiesību uz nodokļa atskaitīšanu sākotnējo izmantošanu.

Otrajā daļā minētās izmaiņas ņem vērā dalībvalsts noteiktā laika periodā atbilstoši 187. panta 1. punktam ^[23] attiecībā uz nekustamo īpašumu, kas iegādāts kā kapitālieguldījums.”

20 — 2007. gada 7. novembra COM(2007) 677, galīgā redakcija, priekšlikums Padomes direktīvai, ar ko groza dažus noteikumus 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, 1. panta 11. punkts.

21 — Līdzvērtīgi Sestās direktīvas 6. panta 2. punktam.

22 — Līdzvērtīgi Sestās direktīvas 20. panta 2., 3., 4. un 6. punktam.

23 — Līdzvērtīgi Sestās direktīvas 20. panta 2. punkta otrajai un trešajai daļai.

22. Paskaidrojuma rakstā norādīts, ka ieteiktais jaunais pants ir paredzēts, lai precizētu tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanu, iegūstot vai būvējot nekustamo īpašumu, kuru paredzēts izmantot gan uzņēmējdarbībai, gan ar to nesaistītiem mērķiem vai arī ekonomiski līdzvērtīgām darbībām ar šādu īpašumu. Sākotnējā atskaitīšana būtu attiecināma tikai uz īpašuma faktisko lietojumu tādiem darījumiem, kas ļauj pretendēt uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu. Jaukta izmantojuma gadījumos pilnīgs un tūlītējs atskaitījums vairs nebūtu iespējams, bet pielāgojuma sistēma ļautu ņemt vērā gan lietojuma palielinājumu, gan samazinājumu uzņēmējdarbības vajadzībām. Ar šādu sistēmu pielāgošanās laikposmā būtu aizstāts nodoklis par lietojumu privātām vajadzībām saskaņā ar Direktīvas 2006/112 26. pantu (līdzvērtīgi Sestās direktīvas 6. panta 2. punktam), un tās darbība būtu līdzīga, un tā tiktu piemērota vienlaicīgi ar jau spēkā esošo sistēmu, ar kuru korigē atskaitījumus, ņemot vērā procentuālo attiecību izmaiņas starp darījumiem, kurus apliek ar nodokļiem, un tiem, kuri ir atbrīvoti no nodokļiem.

“Pārejas” tiesību normas attiecībā uz izņēmumiem no atskaitīšanas

23. Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā ²⁴ noteikts, ka Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem

24 — Skat. Direktīvas 2006/112 176. pantu.

neattiecas PVN atskaitīšana, bet precizē, ka nodoklis nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbības nolūkā veiktiem izdevumiem, piemēram, luksusa, izprieču un izklaides izdevumiem.

24. Lai regulētu situāciju līdz Padomes lēmuma pieņemšanai, 17. panta 6. punkta otrajā daļā ir noteikts: “Līdz brīdim, kad iepriekšminētās normas stājas spēkā, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu likumos laikā, kad šī direktīva stājas spēkā.”

25. Tā kā aplūkojamās tiesību normas faktiski nav pieņemtas, joprojām ir piemērojami pārejas noteikumi.

Atbilstošās Austrijas tiesību normas

26. Iesniedzējtiesa paskaidro, ka divi 1994. gada *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā — “*UStG*”) noteikumi, kas savstarpēji pārklājas, aizliedz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu attiecībā uz nekustamo īpašumu, ko izmanto privātām vajadzībām.

27. Pirmkārt, 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļā paredzēts aizliegums atskaitīt PVN attiecībā uz izdevumiem, kas radušies nodokļu maksātājam saistībā ar viņa privāto dzīvi, tajā skaitā *inter alia* attiecībā uz izdevumiem par viņa paša māju. Šī tiesību norma ir bijusi nemainīga visā attiecīgajā laika periodā.

28. Otrkārt, 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts attiecas uz atskaitījumiem saistībā ar nekustamo īpašumu. Tad, kad Sestā direktīva stājas spēkā Austrijā pēc tās pievienošanās Kopienai²⁵, saskaņā ar šo tiesību normu nebija atļauts veikt jebkādas priekšnodokļa atskaitījumus attiecībā uz ēkas daļu, ko nodokļu maksātājs izmantoja savām privātas dzīves vietas vajadzībām. Pēc grozījumu veikšanas 1997. gadā “jauktas” izmantošanas ēkas var pilnībā uzskatīt par tādām, kas veido daļu no uzņēmuma aktīviem. Tomēr saskaņā ar *UStG* 6. panta 1. punkta 16) apakšpunktu, 6. panta 2. punktu un 12. panta 3. punktu, apskatot tos kopā, ēkas daļas izmantošana privātām vajadzībām ir no PVN atbrīvots darījums (tādējādi izslēdzot priekšnodokļa atskaitījumu).

29. Darba dokumentos attiecībā uz grozījumiem ir skaidri norādīts, ka saskaņā ar Kopienas Tiesas judikatūru ēkas, ko izmanto nodokļu maksātāja privātām vajadzībām, var gūt nodokļu priekšrocību un ka ir paredzēts izņēmums, lai novērstu šādu nevēlamu

25 — Proti, 1995. gada 1. janvārī. Nav strīda par to, ka, lai arī 1994. gada *UStG* formāli stājas spēkā tajā pašā dienā, apskatāmo tiesību normu pieņemšana bija vienkārši iepriekšējo normu, kuras nebija mainītas kopš 1977. gada, atkārtota ieviešana. Tāpēc nevar būt runas par šo normu spēkā neesamību (kāda ievērojamā laika posmā) pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā Austrijā.

nodokļu atvieglojumu attiecībā uz privāto sfēru.

Fakti, procedūra un lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

30. Šķiet, ka nodokļu iestādes uzskata, ka spriedums lietā *Seeling* (ka nekustamā īpašuma, kas veido daļu no uzņēmuma aktīviem, privātu izmantošanu nevar uzskatīt par izņēmuma iznomāšanas vai izīrēšanas situācijām) neietekmē situāciju Austrijā, jo uz aizliegumu atskaitīt attiecas Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļa.

31. Var pieminēt, ka kopš laika perioda, kas attiecas uz šo lietu, valsts paredzētais izņēmums attiecībā uz uzņēmējdarbības veikšanai piešķirtas ēkas privātu izmantošanu, saskaņā ar kuru nav atļauts atskaitīt priekšnodokli, ir divreiz grozīts²⁶ un Padome ir atļāvusi Austrijai, atkāpjoties no Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta, neiekļaut tiesībās atskaitīt PVN tos izdevumus, kas saistīti ar precēm un pakalpojumiem, ja tie vairāk nekā 90 % apmērā izmantoti nodokļu maksātāja vai tā darbinieku privātām vajadzībām vai izmantoti ar uzņēmējdarbību nesaistītiem pasākumiem²⁷.

32. Laika periodā no 2002. gada novembra līdz 2004. gada jūnijam Sandra Pufere [*Sandra Puffer*] uzbūvēja māju ar peldbaseinu un paziņoja nodokļu iestādei, ka viņa mājas daļu iznomās biroja vajadzībām, par ko jāmaksā PVN. Uzņēmējdarbības mērķiem izmantotā ēkas daļa bija aptuveni 11 %. Pufere iekļāva visu ēku savos uzņēmuma aktīvos un, atsaucoties uz spriedumu lietā *Seeling*, lūdza atskaitīt visu PVN priekšnodokli, ko samaksājusi saistībā ar ēkas celtniecību. Nodokļu iestāde neatļāva nekādus atskaitījumus attiecībā uz peldbaseinu. Attiecībā uz pārējiem ēkas celtniecības izdevumiem tā atļāva atskaitīt [priekšnodokli] tikai tādā apmērā, kas atbilst uzņēmējdarbībā izmantotajiem 11 %.

33. Pašreiz Puferes apelācijas sūdzība ir sasniegusi *Verwaltungsgerichtshof*.

34. Pirmkārt, viņa apgalvo, ka saskaņā ar Kopienų Tiesas judikatūru viņa drīkst iekļaut visu ēku savos uzņēmuma aktīvos, pilnībā atskaitot priekšnodokli.

²⁶ — *BGBL*. I Nr. 134/2003 un *BGBL*. I Nr. 27/2004.

²⁷ — Padomes 2004. gada 13. decembra Lēmums, ar ko Austrijas Republikai atļauj ieviest pasākumu, ar kuru atkāpjas no 17. panta noteikumiem Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par aprozijuma nodokļiem (OV L 371, 47. lpp.), piemērojams līdz 2009. gada 31. decembrim. Ari Francijai un Vācijai, šķiet, ir atļautas līdzīgas atkāpes.

35. Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar spriedumu lietā *Seeling* nodokļu maksātājs privātām vajadzībām izmantojamas ēkas daļām var piemērot PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, ja pārējā ēkas daļa tiek izmantota ar nodokļiem apliekamu darījumu veikšanai. Ja viņš uzceļ māju privātai lietošanai, viņš tādējādi pilnībā var atskaitīt PVN priekšnodokli, ja vismaz viena telpa tiek izmantota uzņēmējdarbībai. Izmantošana privātām vajadzībām tiek aplikta ar PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu, bet šī nodokļa piemērošana tiek sadalīta uz desmit gadiem. Tādējādi pastāv atšķirīga attieksme atkarība no tā, vai persona ir nodokļu maksātāja. Abās situācijās ir gala lietošana, bet Sestā direktīva nodokļu maksātājam sniedz priekšrocību, kas veido apmēram 5 % no mājas izmaksām un apmēram 25 % no visa PVN priekšnodokļa, turpretim šāda priekšrocība nav pieejama citiem pilsoņiem identiskā gala lietošanas situācijā²⁸. Tādēļ iesniedzējtiesa jautā, vai Sestās direktīvas noteikumi ir pretrunā Kopienai vienlīdzīgas attieksmes principam. Ja šādu tiesību normu būtu pieņēmis Austrijas likumdevējs, tā, iespējams, būtu pretrunā Federālās konstitūcijas 7. panta 1. punktā noteiktajam vienlīdzīgas attieksmes principam. Turklāt pat nodokļu maksātāju starpā valsts tiesību normas, ar kurām transponē Sesto direktīvu, nošķir to personu privātās dzīvojamās mājas, kuru apgrozījumu apliek ar nodokļiem, un to (piemēram, ārstu), kuru apgrozījums ir atbrīvots no nodokļiem, tādējādi traucējot konkurencei, jo nodokļu maksātājs, kura apgrozījums ir pilnībā atbrīvots no nodokļiem, nevar atskaitīt priekšnodokli par privātu māju, pamatojoties uz vienas telpas izmantošanu uzņēmējdarbībā. Tas būtu pret-

runā EKL 87. pantam, ar kuru tiek aizliegts valsts atbalsts.

36. Otrkārt, Pufere apgalvo, ka šis nav gadījums, kurā Austrijai ir tiesības paturēt spēkā esošo izņēmumu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu.

37. Iesniedzējtiesa norāda, ka *UStG* 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļa ir palikusi nemainīta kopš Sestā direktīva stājās spēkā Austrijā (un tāpēc tā uzskata, ka uz šo normu attiecas Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta “standstill” klauzula [“atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula]). 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts ir grozīts, bet ar nolūku saglabāt to pašu izņēmumu no atskaitīšanas par privāti izmantojamām ēku daļām. Tikai vēlāk spriedumā lietā *Seeling* noskaidrojās, ka ēku izmantošanu privātām vajadzībām nevar uzskatīt par darījumu, kas ir atbrīvots no nodokļa. Saskaņā ar spriedumu lietā *Holböck*²⁹ “standstill” klauzulu var attiecināt uz grozīto tiesību normu, ja tā pēc būtības ir vienāda ar iepriekšējo tiesību normu. *UStG* 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkta grozītā versija, skatot kopā ar 6. panta 1. punkta 16) apakšpunktu, pēc būtības ir vienāda ar sākotnējo versiju, un tā ir balstīta uz vienādiem likumdevēja nolūkiem. Tomēr, ja

28 — Tiesas sēdes laikā Austrijas valdība izskaidroja, kā iesniedzējtiesa varētu būt aprēķinājusi šos ciparus (5% no izmaksām un 25% no priekšnodokļa), pamatojoties uz Austrijas PVN 20% likmi un 10 gadu koriģēšanas laika posmu, saskaitot ar 10% ikgadējām finanšu izmaksām, kas ļautu attiecīgai personai aizņemties un 10 gadu laikā atmaksāt summu, kas līdzvērtīga nekavējoties atskaitītajam PVN. Ir skaidrs, ka katrs no pamata faktoriem — un tāpēc arī precīzais rezultāts — var būt atšķirīgs dažādās dalībvalstīs un dažādos laikos.

29 — Tiesas 2007. gada 24. maija spriedums lietā C-157/05 (Krājums, I-4051. lpp., 41. punkts.).

“standstill” klauzula neattiecas uz grozīto versiju, rodas jautājums, vai grozījums varētu ietekmēt arī savstarpēji pārklājošos 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļas noteikumu spēkā esamību.

saistībā ar viņu uzņēmējdarbību, — var iegādāties aptuveni par 5 % lētāk nekā citi nodokļu maksātāji, kuri savas privātās dzīvojamās mājas uzņēmējdarbībai neizmanto nemaz?

38. Šajā kontekstā *Verwaltungsgerichtshof* 2) jautā:

Vai valsts tiesību normas, ar kurām transponē Sesto direktīvu, it īpaši tās 17. pantu, ir pretrunā EKL 87. pantam, jo ar tām nodokļu maksātājiem, kuri veic ar nodokli apliekamus darījumus, tiek piešķirta 1. jautājumā minētā priekšrocība attiecībā uz īpašumiem, ko viņi izmanto privātām vajadzībām, taču šī priekšrocība nav piešķirta nodokļu maksātājiem, kuru darījumus ar nodokli neapliek?

“1) Vai [Sestā direktīva], it īpaši tās 17. pants, ir pretrunā Kopienų pamattiesībām (vienlīdzīgas attieksmes principam Kopienų tiesībās), jo izraisa to, ka nodokļu maksātājs īpašumu — dzīvojamo objektu, ko viņš izmanto privātām vajadzībām (patēriņam), — var iegādāties aptuveni par 5 % lētāk nekā citi Kopienų pilsoņi, turklāt šis priekšrocības galīgā summa palielinās līdz ar attiecīgā dzīvojamā objekta iegūšanas un būvniecības izmaksu kāpumu? Vai šāds pārkāpums rodas arī tādēļ, ka nodokļu maksātājs īpašumu — dzīvojamo objektu, ko viņš izmanto privātām vajadzībām, ja šie īpašumi kaut nedaudz tiek izmantoti arī

3) Vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta iedarbība izpaužas arī tad, ja valsts likumdevējs valsts tiesību normu attiecībā uz izņēmumu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu (šajā gadījumā [UStG] 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts), kas ir balstīta uz Sestās direk-

tīvas 17. panta 6. punktu, groza ar skaidru nodomu saglabāt šo izņēmumu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, un no valsts tiesībām izrietētu šī izņēmuma no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu saglabāšana, bet tikai vēlāk pamanītas Kopienų tiesību (šajā gadījumā Sestās direktīvas 13. panta B. daļas b) punkts) kļūdainas interpretācijas dēļ valsts tiesībās ir ieviesta norma, kura, apskatot to izolēti, saskaņā ar Kopienų tiesībām (Sestās direktīvas 13. panta B. daļas b) punkta interpretācijā [spriedumā lietā *Seeling*]) atļauj veikt atskaitījumu?

- 4) Gadījumā, ja atbilde uz 3. jautājumu ir noliedzīga, vai uz “standstill” klauzulu (Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts) balstīta izņēmuma no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu (1994. gada *UStG* 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļa) iedarbību var ierobežot, ja valsts likumdevējs groza vienu no divām savstarpēji pārklājošām tiesību normām ([*UStG*] 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļa un [*UStG*] 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts), ar ko aizliedz atskaitījumus, un pēc tam nerīkojas tālāk, jo ir atklājis savu kļūdu tiesību piemērošanā?”

lietā) un Komisija Tiesai ir iesniegušas rakstveida un mutvārdu apsvērumus. Tiesas sēdes laikā Austrijas valdība atbalstīja *Unabhängiger Finanzsenat* apsvērumus.

40. Šīs lietas dalībnieku pieejas būtiski atšķiras tāpat kā to atbildes uz uzdotajiem jautājumiem. Pufere un Komisija piekrit pieņemumam, ka saskaņā ar Sesto direktīvu nodokļu maksātājiem ir ļauta izvēle pilnībā iekļaut ražošanas līdzekļus uzņēmuma aktīvos, pilnīgi un nekavējoties atskaitot priekšnodokli. Savukārt *Unabhängiger Finanzsenat* un Austrijas valdība (turpmāk tekstā — “Austrijas iestādes”) apgalvo, ka Kopienų tiesību aktos nav prasības atļaut šādu izvēli, bet saskaņā ar tiem drīkst atskaitīt tikai to izmaksu daļu, kas atbilst [šo līdzekļu] izmantošanai uzņēmējdarbībā.

Vērtējums

39. Pufere, *Unabhängiger Finanzsenat* (Neatkarīgā nodokļu palāta) (atbildētāja pamata

41. Tāpēc, pirms pievērsos uzdotajiem jautājumiem, es aplūkošu Austrijas iestāžu viedokli.

Austrijas iestāžu viedoklis

42. *Unabhängiger Finanzsenat* apgalvo, ka Sestās direktīvas formulējumam nav nepieciešams paskaidrojums un ka tam nav Tiesas piešķirtās interpretācijas.

43. Saskaņā ar 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu priekšnodokli var atskaitīt, *ja preces un pakalpojumi, uz ko tas attiecas, tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem*. Saskaņā ar 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu uzņēmējdarbības aktīvu privāta izmantošana ir uzskatāma par ar nodokli apliekamu darījumu *gadījumā, ja priekšnodoklis par šiem aktīviem ir atskaitāms*³⁰. Tātad vispirms ir jānosaka uzņēmējdarbības un privātās izmantošanas daļas, kas ļaus noteikt atskaitāmā priekšnodokļa daļu. Privāta izmantošana būs ar nodokli apliekams darījums tikai tiktāl, ciktāl tā attiecas uz izmantošanai uzņēmējdarbībā iegādātām precēm, par kurām varētu izmantot tiesības

uz nodokļa atskaitīšanu³¹. Iekļaušana uzņēmuma aktīvos pati par sevi nevar būt tiesību uz nodokļa atskaitīšanu rašanās pamatā, jo tad nosacījums "ja pievienotās vērtības nodoklis šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms" zaudētu nozīmi. Tāpēc Austrijas iestādes apgalvo, ka ražošanas līdzekļus pilnībā var iekļaut uzņēmējdarbības aktīvos, tiklīdz tie ir iegādāti, dodot tiesības uz nodokļu atskaitīšanu attiecībā uz to daļu, kas attiecīgajā laika brīdī ir piešķirta ar nodokli apliekamai izmantošanai uzņēmējdarbībā (kas var būt pat 0 %), ievērojot sākotnējās atskaitīšanas korigēšanu saskaņā ar Sestās direktīvas 20. pantu, lai atspoguļotu izmantošanas uzņēmējdarbībā un privātām vajadzībām proporciju izmaiņas atskaitīšanas periodā.

44. Pamatojoties uz iepriekš minēto, Austrijas iestādes nepiekrīt Tiesas nostājai³², ka persona, kas preces izmanto daļēji uzņēmējdarbībai un daļēji privātām vajadzībām un kas atskaitījusi iegādes brīdī samaksāto PVN pilnībā vai daļēji, pilnībā izmanto preces ar nodokli apliekamo darījumu mērķiem 17. panta 2. punkta izpratnē un tādējādi tai ir tiesības pilnībā un nekavējoties atskaitīt priekšnodokli. Tās uzskata, ka Tiesa ieviesusi nepamatotu un apļveida tiesību akta interpretāciju, secinot tiesības uz priekšnodokļa

30 — Austrijas iestādes norāda, ka no sešām valodām, kurās Sestā direktīva bija pieņemta, tikai angļu valodas versijā ir izmantota tagadnes forma ("is deductible"). Visās pārējās valodu versijās ir izmantots formulējums, ko angļu valodā varētu tulkot kā "ir radījusi atskaitīšanas tiesības" ["has given rise to the right to deduct"], norādot hronoloģisku secību. Turklāt tagad angļu valodā Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir atsauce uz priekšnodokli, kas "bija" atskaitāms.

31 — Austrijas iestādes atsauca uz Tiesas 2001. gada 17. maija spriedumu apvienotajās lietās C-322/99 un C-323/99 *Fischer un Brandenstein* (*Recueil*, I-4049. lpp.), kas attiecas uz Sestās direktīvas 5. panta 6. punktu un kurā Tiesa būtībā uzskatīja, ka gadījumā, kad ir iegādāta automašīna, neatskaitot priekšnodokli, bet paredzot to ar nodokli apliekamas uzņēmējdarbības mērķiem, tad, kad attiecībā uz automašīnu bija veikts ar PVN apliekams darbs un kad automašīna pēc tam tika iekļauta nodokļu maksātāja privātajos aktīvos, ar nodokli apliekamais apmērs par "pašpiegādi" ["self-supply"] varētu būt tikai tā vērtība, attiecībā uz kuru ir radušās atskaitīšanas tiesības.

32 — Tās atsauca uz iepriekš šo secinājumu 15. zemsvītras piezīmē minētiem spriedumiem lietās *Lennartz*, 26. punkts, un *Seeling*, 43. punkts.

atskaitīšanu no vēlākiem ar nodokli apliekamiem darījumiem privātas izmantošanas veidā.

45. Papildus Austrijas iestādes mēģina atspēkot vairākus citus argumentus, ko, pēc to domām, varētu uzskatīt par tādiem, kas atbalsta atskaitīšanas tiesības pilnā apmērā “jauktas” izmantošanas situācijās. Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta, no vienas puses, un 17. panta 5. punkta, no otras puses, salīdzinošais izskaidrojums, ko sniedzis ģenerālvokāts Džeikobss [Jacobs] secinājumos lietā *Charles*³³, ir pretrunīgs un veidots tikai, lai izvairītos no sarežģījumiem, kas rodas atskaitīšanas pilnā apmērā situācijā. Secinājumos lietā *Seeling*³⁴ no paskaidrojošā paziņojuma Komisijas priekšlikumam par Sesto direktīvu, ka maksājamais nodoklis saskaņā ar 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu bija īpaši izvēlēts kā alternatīva priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežojumam, viņš neatbalstīja atskaitīšanas tiesības pilnā apmērā visās preču “jauktas” izmantošanas situācijās. Gadījumā, kad nodokļu maksātājs “jaukti” izmanto ēku un veic tikai no nodokļa atbrīvotus darījumus, maksājamais nodoklis par privāto izmantošanu būtu atšķirīgs katru gadu atkarībā no apgrozījuma, ko radījuši šie darījumi (saskaņā ar 17. panta 5. punktā paredzēto *pro rata* sistēmu), nevis no privātas izmantošanas daļas, un tas būtu absurds rezultāts.

46. Es varu saprast Austrijas iestāžu atsauci uz šķietami aplveida argumentāciju lietas *Lennartz* 26. punktā. Tajā Tiesa norāda, ka “uzskatāms, ka persona, kas izmanto preces daļēji ar nodokli apliekamu uzņēmējdarbības darījumu mērķiem un daļēji privātām vajadzībām un kas preču iegūšanas brīdī saņēmusi atpakaļ iepriekš samaksāto PVN pilnībā vai daļēji, pilnībā izmanto preces ar nodokli apliekamu darījumu mērķiem 17. panta 2. punkta izpratnē. Līdz ar to šai personai principā ir tiesības pilnībā un nekavējoties atskaitīt priekšnodokli, ko tā samaksājusi preču iegūšanas brīdī”. Tomēr Tiesa šo formulējumu nekad nav atkārtojusi. Atsauces uz to ir pārfrāzētas tādejādi, ka, “ja nodokļu maksātājs izvēlas uzskatīt ražošanas līdzekli, ko izmanto gan profesionālos, gan privātos nolūkos, par uzņēmuma īpašumu, par šo preču pirkumu ir nekavējoties un pilnībā jāatskaita maksājamais PVN priekšnodoklis”³⁵. Tas, man šķiet, ir viss, ko Tiesa jebkad ir vēlējusies teikt, neraugoties uz, iespējams, neveiksmīgo formulējumu spriedumā lietā *Lennartz*.

47. Galvenais jautājums tomēr ir pamata atšķirība pieejā starp Tiesas iedibināto judikatūru un alternatīvo Austrijas iestāžu piedāvāto analīzi, kas abas mēģina atrisināt problēmu, kā saskaņot tiesības pilnībā un nekavējoties atskaitīt priekšnodokli par precēm, ko izmantos ar nodokli apliekamiem darījumiem, ar to, ka nenovēršami daļa no

33 — Secinājumu 59. un 60. punkts.

34 — Secinājumu 41. punkts; skat. arī secinājumus lietā *Lennartz*, 59. punkts.

35 — Iepriekš 15. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Seeling*, 41. punkts; Tiesas 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-17/01 *Sudholz* (*Recueil*, I-4243, lpp., 37. punkts); iepriekš 15. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Charles*, 24. punkts.

precēm galu galā tiks izmantota citiem mērķiem, nekā sākotnēji plānots.

48. Šajā sakarā es neuzskatu, ka Sestās direktīvas normas ir tik skaidras, ka Tiesas interpretācija attiecībā uz tām ir lieka. Šķiet liekulīgi, ka to apgalvo Austrijas iestādes, tajā pašā laikā piedāvājot savu interpretāciju uz vairākām lappusēm ar pamatīgiem rakstveida argumentiem. Ja būtu šāda skaidrība, būtu bijis pietiekami citēt pašas tiesību normas.

49. Man šķiet, ka atšķirīga pieeja ir balstīta uz atšķirīgu izpratni par preču iekļaušanas uzņēmuma aktīvos jēdzienu. Lai arī Sestās direktīvas 5. panta 6. punktā un 6. panta 2. punkta a) apakšpunktā ir atsauce uz precēm, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, tiesību aktos faktiski nav definēts preču *iekļaušanas* šajos aktīvos jēdziens. Šis jēdziens ir attīstījies judikatūrā sākot ar spriedumu lietā *Lennartz*. Pārfrāzējot šo spriedumu, iekļaušana notiek gadījumā, kad nodokļa maksātājs, kas kā tāds darbojas (tātad — ne kā privātpersona), iegūst preces savas saimnieciskās darbības mērķiem (kas, protams, var ietvert gan ar nodokli apliekamus darījumus, gan no nodokļa atbrīvotus darījumus).

50. Tiesai šāda iekļaušana (ar nosacījumu, ka var pierādīt tās patiesumu, ņemot vērā visus

apstākļus, bet neņemot vērā faktisko daļu, ko izmanto uzņēmējdarbībā ³⁶⁾ nosaka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu — un ir pamats turpmākās privātas izmantošanas aplikšanai ar nodokļiem. Statuss, kādā darbojas persona preču iegūšanas brīdī, un mērķis, kuram preces ir iegūtas, nosaka, vai šīs preces atrodas saimnieciskās darbības sfērā un tādējādi uz tām attiecas PVN noteikumi, vai privātas darbības sfērā, uz ko neattiecas tālāki PVN noteikumi. Pirmajā gadījumā tās vēl var tikt pārceltas uz privāto sfēru ar nosacījumu, ka tiek samaksāts nodoklis (tādā apmērā, kādā bija atskaitāms priekšnodoklis, jo saimnieciskā darbība tiek aplikta ar nodokļiem), tādējādi saglabājot nodokļu neitralitāti nodokļu maksātājam. Otrajā gadījumā jebkura pārcelšana uz uzņēmējdarbības sfēru ir sodāma: priekšnodoklis, ko nedrīkstēja atskaitīt, jo iegūšana bija paredzēta privātiem mērķiem, pilnīgi noteikti nekad nav atgūstams, bet preču vērtība (tajā skaitā neatgūstamais priekšnodoklis) veidos daļu no ar nodokli apliekamās summas, ja preces tiks izmantotas ar nodokli apliekamu darījumu mērķiem ³⁷⁾.

51. Tomēr, ja esmu sapratusi pareizi, Austrijas iestādes uzskata, ka iekļaušana uzņēmējdarbības aktīvos var būt vienkārši “turēšanas” darbība. Tiktāl, ciktāl preces ir paredzētas privātai lietošanai, tās tomēr var tikt iekļautas nodokļu maksātāja saimnieciskajā darbībā, bet tās radīs (izmantojot koriģēšanas mehānismu) tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tikai tad, ja turpmāk tās faktiski izmantos uzņēmējdarbības mērķiem.

36 — Iepriekš 15. zemesvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Lennartz*, 21. un 35. punkts.

37 — Skat. arī ģenerālvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] secinājumus lietā *Charles*, 79. un 80. punkts.

52. Šādaī interpretācijai par labu runā vairāki punkti. To izmantojot, var izvairīties no trūkumiem, kas raksturīgi pārceļšanai no privātās uz uzņēmējdarbības sfēru, kā arī izvairīties no finansiālām priekšrocībām nodokļu maksātājam, kas ir šīs lietas dziļākā būtība. Tāpat tā šķietami nerada nekādas nopietnas neatbilstības problēmas PVN sistēmas būtībai, kā tas redzams no šīs interpretācijas līdzības ar grozījumiem, ko pašreiz ierosinājusi Komisija³⁸.

53. Tomēr šis skaidrojums liedz nodokļu maksātājiem tiesības veikt tūlītēju atskaitīšanu gadījumos, kad ir atlikta izmantošana uzņēmējdarbībā ar pirms tam esošu privātu izmantošanu. Un, lai arī tas ir piemērots vispārējai PVN sistēmai, šajā sakarā tam nekādā gadījumā nav dodama priekšroka attiecībā pret interpretāciju, kas ietverta Tiesas pastāvīgajā judikatūrā, un tas noteikti nav pamatots ar tiesību aktu skaidro formuļjumu.

54. Es neuzskatu, ka Austrijas iestāžu kritika par judikatūru ir pamatota.

55. Tiesa uzskata, ka uzņēmējdarbības aktīvos iekļautās preces jāuzskata par

precēm, kas tiek izmantotas uzņēmējdarbības mērķiem. Tādējādi uzņēmējdarbība, kur nodokļu maksātājs piegādā preces un pakalpojumus pats sev tādā pašā veidā, kā viņš piegādātu jebkuram citam gala patērētājam, kļūst par ar nodokļiem apliekamu privātu izmantošanu. Tomēr patiesi tas ir tikai tad, ja ir bijušas sākotnējās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, un šo tiesību apmērs ir atkarīgs no ar nodokli apliekamo un no nodokļa atbrīvoto darījumu proporcijām, kuras nodokļu maksātājs veic kopumā. Tas izskaidro nosacījumu “ja pievienotās vērtības nodoklis šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms”, un skaidrojumu ģenerālvokāta Džeikobsa secinājumu lietā *Charles* 59. un 60. punktā. Turklāt man šķiet, ka šī punkta kļūdaina izpratne Austrijas iestādēm ir ļāvusi ieraudzīt pretrunas faktā, ka gadījumā, kad nodokļu maksātājs veic gan ar nodokli apliekamus, gan no nodokļa atbrīvotus darījumus, viņa priekšnodokļa atskaitījumu par īpašumu, ko viņš izmanto gan uzņēmējdarbībā, gan privātām vajadzībām, var korigēt, pamatojoties uz ar nodokli apliekamu/no nodokļa atbrīvotu savstarpējo attiecību, un to nenoteiks tikai uzņēmējdarbības/privātā savstarpējā attiecība. Visbeidzot, ģenerālvokāta Džeikobsa atsauces uz paskaidrojošo ziņojumu priekšlikumam par Sesto direktīvu — lai gan rindkopās, ko viņš citēja, nav skaidri norādīts nolūks “jauktas” izmantošanas gadījumos atļaut atskaitīšanu pilnā apmērā — noteikti ir saderīgas ar šādu nolūku un to ierosinošas.

56. Beidzot iztīrāt šo jautājumu, es neesmu pārliecināta, ka Austrijas iestāžu argumenti sniedz pamatojumu izmaiņu veikšanai Tiesas iedibinātajā judikatūrā šajā jomā. Labākajā gadījumā tie sniedz alternatīvu analīzi, kurai ir

38 — Skat. šo secinājumu 21. un 22. punktu.

savas stiprās puses, bet kas nekādā gadījumā, kā tiek mēģināts to pasniegt, nav vienīgā un neizbēgamā tiesību aktu interpretācija. Ja Tiesa tomēr uzskatītu, ka izmaiņu veikšana ir iespējama, šī lieta būtu jāizskata plašākā sastāvā, atkārtoti uzsākot mutvārdu procesu. Šādā gadījumā būtu ieteicams uzaicināt pārējās dalībvalstis iesniegt savus apsvērumus, jo šis jautājums skar visu PVN sistēmu. Tomēr es redzu, ka neviena cita dalībvalsts, izņemot Austriju, nav uzskatījusi par nepieciešamu reaģēt uz *Unabhängiger Finanzsenat* rakstveida apsvērumiem šajā lietā.

57. Tāpēc es apskatīšu četrus iesniedzējtiesas jautājumus, pamatojoties uz to, ka Tiesas sniegtā Sestās direktīvas interpretācija attiecībā uz “jauktas” izmantošanas precēm netiek apstrīdēta.

Pirmais jautājums: vienlīdzīga attieksme

58. Nav apstrīdams, ka nodokļu maksātājs, kam ir tiesības pilnībā un nekavējoties atskaitīt priekšnodokli par precēm, ko viņš iegūst un iekļauj savā uzņēmumā, un pēc tam pakāpeniski maksā nodokļus par šo preču privātu izmantošanu, var baudīt vērā ņemamu finansiālu priekšrocību, salīdzinot ar citu

personu, kas iegūst līdzīgas preces kā privātpersona un tādēļ nevar atskaitīt nekādu priekšnodokli³⁹. Šī priekšrocība būs vienmēr, lai gan tās precīzais apmērs būs atkarīgs no vairākiem mainīgajiem⁴⁰. Tāpēc nav nepieciešams paust viedokli par iesniedzējtiesas aprēķinu, ka Austrijā tā var sasniegt 25 % no kopējā PVN vai 5 % no kopējām izmaksām nekustamā īpašuma gadījumā. Pietiekami atzīt, ka pastāv vērā ņemama atšķirīga attieksme.

59. Saskaņā ar vienlīdzīgas attieksmes principu līdzīgas situācijās nedrīkst aplūkot atšķirīgi, ja vien šāda attieksme nav objektīvi pamatota⁴¹. Ņemot vērā apskatāmos apstākļus — vai nodokļu maksātājs un privātpersona ir līdzīgās situācijās un vai atšķirīgā attieksme pret tiem ir objektīvi pamatota?

60. Nodokļu sistēma, ko piemēro uzņēmuma aktīvu privātai izmantošanai, ir īpaši izveidota, lai mazinātu daudz ievērojamāku nevienlīdzīgu attieksmi, kas rastos, ja nodokļu maksātāji privātām vajadzībām varētu izmantot aktīvus, par kuriem tie pilnībā atskaitījuši priekšnodokli, bez tālākas atskaitīšanās par

39 — Skat., piemēram, ģenerālvokāta Džeikobsa secinājumus lietā *Seeling*, 39. un tam sekojošie punkti, un secinājumus lietā *Charles*, 74. un tam sekojošie punkti, abas lietas iepriekš minētas 15. zemesvitras piezīmē.

40 — Skat. šo secinājumu 35. punktu un 28. zemesvitras piezīmi.

41 — Skat., piemēram, neseno Tiesas 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā *C-309/06 Marks & Spencer* (Krājums, I-2283. lpp., 51. punkts).

PVN. Tomēr mazākas nevienlīdzīgas attieksmes esamību nevar vienkārši pamatot ar to, ka nav ievērojamākas nevienlīdzīgas attieksmes. Ir jāpierāda, ka tā rodas, pamatojoties uz objektīvu atšķirību situācijā, kas attiecas uz atšķirīgo attieksmi.

sekojošu privātas izmantošanas aplikšanu ar nodokli.

61. Šajā lietā es piekritu Komisijai, ka nodokļu maksātājs un privātpašnieks ir atšķirīgās situācijās. Privātpašnieka gadījumā īpašums pilnīgi un noteikti ir paredzēts privātai izmantošanai. Nodokļu maksātājs to daļēji izmanto uzņēmējdarbības mērķiem, bet var mainīt izmantojamās daļas. Gadījumos, kad PVN veido preču, tajā skaitā ražošanas līdzekļu un nekustamā īpašuma, iegūšanas un uzturēšanas izmaksu daļu, tas noteikti ir jāsedz gala "patērētājam" — personai, kas preces izmanto privātām vajadzībām —, bet attiecībā uz nodokļu maksātāju PVN ir jāpaliek pilnīgi neitrālam. Nodokļu maksātājam, kas preces iegūst kā privātpersona, noteikti ir jāmaksā tāds pats PVN kā personai, ko neapliek ar nodokļiem. Ja viņš pēc tam vēlas izmantot šīs preces uzņēmējdarbībā, viņš nevar atbrīvoties no šī nodokļa, kas savukārt apgrūtina viņa uzņēmējdarbību veidā, kas nav savienojams ar prasību par PVN neitralitāti nodokļu maksātājiem un kas viņu nostāda nelabvēlīgākā situācijā, salīdzinot ar citiem konkurējošiem nodokļu maksātājiem⁴². Tieši šī iemesla dēļ — un, kā to norāda Pufere, pilnībā apzinoties sekas, — Tiesa ir skaidri noteikusi, ka nodokļu maksātājam ir jābūt izvēlei iekļaut "jauktas" izmantošanas preces uzņēmuma aktīvos ar tai

62. Komisija vērš uzmanību arī uz to, ka nodokļu maksātāji nav tikai uzņēmēji, kas sniedz ieguldījumu Eiropas Kopienų mērķī veicināt saimnieciskās darbības attīstību un šajā sakarā uzņemas atsevišķus riskus attiecībā uz saviem aktīviem, bet arī PVN iekasētāji, kas ir atbildīgi par tā samaksu nodokļu iestādēm. Tie, kas vienkārši izmanto vai patērē preces, nevar pieprasīt identisku attieksmi ar [nodokļu maksātājiem] visos ar PVN saistītajos jautājumos.

63. Tāpēc es uz iesniedzējtiesas pirmo jautājumu atbildētu noliedzoši.

Otrais jautājums: valsts atbalsts

64. Iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai tā pati priekšrocība, ciktāl tā attiecas uz nodokļu maksātājiem, kas veic ar PVN apliekamus darījumus, bet neattiecas uz tiem, kuru darījumi ir no tā atbrīvoti, ir uzskatāma par valsts atbalstu, kas ir aizliegts saskaņā ar EKL

42 — Skat. ģenerālvokāta Džeikobsa secinājumus lietā *Charles*, 75. un nākamie punkti.

87. pantu. Precīzāk, tā jautā, vai Sesto direktīvu transponējošās valsts tiesību normas, kurās paredzēta šāda relatīva priekšrocība, ir pretrunā EKL 87. pantam.

un rezultāta". Tātad persona, kas veic tikai no nodokļa atbrīvotus darījumus, ir "nodokļu maksātājs" tiesību akta izpratnē. Tomēr tai nav nevienas no tām tiesībām vai pienākumiem, kas ir personai, kura veic ar nodokli apliekamus darījumus, un uz viņu neattiecas neviena no PVN piemērošanas sekām, kas attiecas uz otro no minētajām personām. Īsumā, attiecībā uz PVN tā faktiski ir tāda pašā situācijā, kādā tā ir savā privātajā darbībā.

65. Sakarā ar jautājuma formulējumu jāizsaka divas ievada piezīmes.

66. Pirmkārt, Tiesai sniegtā informācija liek domāt, ka šobrīd spēkā esošās Austrijas tiesību normas *nepieļauj* šādu rezultātu. Patiesi, tikai tādā gadījumā, ja tiesību aktos ir aizliegts nekavējoties un pilnībā atskaitīt priekšnodokli apskatāmās lietas apstākļos, valsts tiesas uzdotsais trešais un ceturtais jautājums, šķiet, attiecas uz lietu. Ja tas tā ir, otrais jautājums pašreizējā formulējumā būtu pilnībā hipotētisks. Tomēr valsts tiesību normu interpretācija ir valsts tiesas kompetencē, tāpēc es aplūkošu šo jautājumu, pieņemot, ka tā pamata premisa ir pareiza.

68. Manuprāt, uz jautājumu var atbildēt tikai noliedzot.

67. Otrkārt, Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktā nodokļu maksātājs ir definēts kā "jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību", tas ir, visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisko darbību, brīvo profesiju darbības un ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu, lai no tā gūtu ienākumus, "neatkarīgi no šīs darbības mērķa

69. EKL 87. panta 1. punktā ir paredzēts, ka "ar kopējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm". Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts atbalsta kvalificēšana šīs normas izpratnē ir atkarīga no visu šajā noteikumā paredzēto nosacījumu izpildes. Pirmkārt, tam jābūt saistītam ar valsts intervenci vai valsts līdzekļu izmantošanu. Otrkārt, šai intervencei jābūt tādai, kas var ietekmēt tirdzniecību starp

dalībvalstīm. Treškārt, šim pasākumam jābūt tādām, ar ko tiek radīta priekšrocība tā saņēmējam. Ceturtkārt, tam jābūt tādām, ar ko tiek izkropļota konkurence vai arī tiek radīti draudi to izkropļot⁴³.

nodokli apliekamām piegādēm un no nodokļa atbrīvotām piegādēm, tādējādi jebkura atšķirīga attieksme pret diviem uzņēmējiem, kas veic attiecīgās piegādes, vairumā gadījumu⁴⁵ neizkropļos konkurenci.

70. Šajā lietā atšķirīgo attieksmi starp uzņēmējiem, kas veic tikai ar nodokli apliekamus darījumus, un tiem, kas veic tikai no nodokļa atbrīvotus darījumus (jāpiebilst, ar vairākiem starpposma pasākumiem, kas attiecas uz tiem, kuri veic gan ar nodokli apliekamus, gan no nodokļa atbrīvotus darījumus), nevar attiecināt uz vienu valsti vairāk nekā uz citu. Tā ir Kopienas saskaņojošo tiesību aktu izveidotās PVN sistēmas neatņemama sastāvdaļa, kura vienādi jāievieš visās dalībvalstīs. Tātad šeit nav “valsts intervences” vai tirdzniecības ietekmēšanas starp dalībvalstīm. Komisija papildina, ka saņēmējam piešķirtajai priekšrocībai saskaņā ar Tiesas judikatūru ir jābūt selektīvai, kas nav tāda pasākuma gadījumā, kurš, lai arī sniedz saņēmējam priekšrocību, ir pamatots ar tās sistēmas būtību vai vispārējo shēmu, kuras daļu tas veido⁴⁴. Tā kā pirmie trīs nosacījumi nav izpildīti, atšķirīgā attieksme nav pretrunā EKL 87. pantam.

Trešais jautājums: UStG 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkta grozījumi

72. Redakcijā, kas bija spēkā 1995. gada 1. janvārī un pēc tam, UStG 12. panta 2. punkta 1) apakšpunktā bija noteikts: “Piegādes un citi pakalpojumi saistībā ar ēku iegādi, būvniecību vai uzturēšanu tiek uzskatīti par veiktiem uzņēmējdarbības mērķos, ciktāl par tiem sniegtā atlīdzība veido darbības izmaksas vai profesionālos izdevumus saskaņā ar tiesisko regulējumu par ienākuma nodokli”.

71. Jānorāda, ka atbrīvojumu sistēma ir izveidota tā, lai samazinātu konkurenci starp ar

73. Apmērā, kādā šāda tiesību norma radīja izņēmumu no tiesībām uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu attiecīgajā laika posmā, to varētu saglabāt saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu līdz tam laikam — vēl nezināmam —, kamēr Padome nolemtu, attiecībā uz kādiem izdevumiem tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nav piemērojamas.

43 — Skat. Tiesas neseno 2008. gada 1. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-341/06 P un C-342/06 P *Chronopost* un *La Poste* (Krājums, I-4777. lpp., 121. un 122. punkts).

44 — Skat. piemēram, Tiesas 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-308/01 *GIL Insurance* (*Recueil*, I-4777. lpp., 66. un nākamie punkti).

45 — Ir tiesa, ka dažos gadījumos, kā norāda iesniedzējtiesa, starp šīm divām grupām ir konkurence (skat., piemēram, Tiesas 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, Krājums, I-12121. lpp.), bet tie ir reti, un šī lieta nav viens no šiem gadījumiem.

74. Tiesa ir noteikusi, ka gadījumā, kad pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā dalībvalsts veic grozījumus tiesību aktos, lai samazinātu atļauto izņēmumu apmēru, tādējādi pielāgojot tos vispārējai atskaitīšanas sistēmai, kas paredzēta Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā, ir jāuzskata, ka uz šiem tiesību aktiem attiecas 17. panta 6. punkta otrajā daļā paredzētā atkāpe⁴⁶. Turpretim, ja grozījumu rezultātā palielinās atļauto izņēmumu skaits, šādi novirzoties no direktīvas mērķa, uz tiem neattiecas 17. panta 6. punkta otrajā daļā paredzētā atkāpe un tādējādi tie ir pretrunā 17. panta 2. punktam⁴⁷.

76. *Verwaltungsgerichtshof* atsaucas uz sprieduma lietā *Holböck*⁴⁸ 41. punktu, kurā Tiesa apstiprināja judikatūru, būtībā nosakot, ka valsts pasākums, kas ir pieņemts pēc "standstill" klauzulā noteiktā datuma, netiek automātiski izslēgts no atkāpes, kas ir noteikta attiecīgajā Kopienų aktā. Atkāpe attiecas uz noteikumiem, kas pēc būtības ir identiski iepriekšējiem tiesību aktiem vai kas tikai samazina vai atceļ iepriekšējos tiesību aktos esošo šķērslī Kopienų tiesību un brīvību izmantošanai. "Savukārt tādi tiesību akti, kas balstīti uz citādāku loģiku nekā iepriekšējās tiesības un ievieš jaunas procedūras, nav pielīdzināmi minētajā Kopienų aktā norādītajā datumā pastāvošiem tiesību aktiem."

75. Tomēr šķiet, ka šajā lietā saskaņā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu notika tas, ka izņēmums no tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu situācijās, kurās princips bija uzliekams maksājamais nodoklis (tas ir, uzņēmējdarbībā iekļauto aktīvu privāta izmantošana), tika pārveidots par atbrīvojumu no aplikšanas ar nodokli, radot neiespējamību atskaitīt priekšnodokli.

77. Es varu vienīgi piekrist Komisijai, ka grozījumi Austrijas tiesību aktos, kas ir aprakstīti lūgumā sniegt prejudiciālo nolēmumu, šķiet, ietilpst kategorijā, kas ir minēta iepriekšējā punkta pēdējā teikumā. Šajā sakarā šķiet, ka tam, vai valsts likumdevējs pieņēma grozījumus, balstoties uz pareizu vai kļūdainu Kopienų tiesību aktu interpretāciju, nav nozīmes lietā. Tomēr spriedums lietā *Seeling* tiktāl, ciktāl aktīvu privāta izmantošana, par ko bijis atskaitīts priekšnodoklis, nav uzskata-

46 — Tiesas 2001. gada 14. jūnija spriedums lietā C-345/99 Komisija/Frāncija (*Recueil*, I-4493. lpp., 22.–24. punkts); 2002. gada 8. janvāra spriedums lietā C-409/99 *Metropol* un *Stadler* (*Recueil*, I-81. lpp., 45. punkts).

47 — Tiesas 2001. gada 14. jūnija spriedums lietā C-40/00 Komisija/Frāncija (*Recueil*, I-4539. lpp., 17.–20. punkts); iepriekš minētais spriedums lietā *Metropol* un *Stadler*, 46. punkts.

48 — Minēts iepriekš 29. zemsvītras piezīmē.

tāma par iznomāšanu vai izīrēšanu, kas ir atbrīvota no nodokļa, bet ir jāuzskata par ar nodokli apliekamu pašpiegādi, neaizliedz grozījumus, kas, šķiet, ir veikti.

Ceturtais jautājums: sekas attiecībā uz UStG 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļu

78. Valsts tiesa vēlas zināt, vai UStG 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkta grozījumi nozīmē, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā noteiktā “standstill” klauzula uz šo normu neattiecas, vai no tā izriet, ka šīs klauzulas aizsardzību zaudē arī 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļā paredzētais “savstarpēji pārklājošais” izņēmums no atskaitīšanas.

79. Pufere apgalvo, ka 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļa — kurā būtībā paredzēts, atsaucoties uz ienākuma nodokļa tiesisko regulējumu, ka iztikas līdzekļi, ieskaitot privātu dzīvojamo platību, nevar būt tiesību uz nodokļa atskaitīšanas pamatā, — faktiski neattiecas uz mājas būvniecības izdevumiem vai katrā ziņā sākotnēji netika šādi interpretēta.

80. Minētās tiesību normas nozīmības noteikšana, protams, ir valsts tiesas kompetencē. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu tā apraksta 12. panta 2. punkta 1) apakšpunktu un 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļu kā “savstarpēji pārklājošas” normas, bet neizskaidro, kādā mērā tās ir savstarpēji atkarīgas vai neatkarīgas. Man šķiet skaidrs, ka, ja 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļā noteiktais izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu tā interpretācijai un/vai piemērošanai ir atkarīgs no 2. punkta 1) apakšpunktā noteiktā izņēmuma esamības un ja pēdējais no abiem minētajiem ir pretrunā Sestās direktīvas noteikumiem, tad 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļai būs attiecīgas sekas. Tomēr, ja tas ir neatkarīgs izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas bija spēkā pirms 1995. gada un kopš tā laika nav mainīts, tad “standstill” klauzula uz to attiecas.

81. Visbeidzot, es atkal norādītu, ka iesniegtajās tiesībspējas trešais un ceturtais jautājums, šķiet, ir balstīti uz atšķirīgu premisu no tās, kas ir otrā jautājuma pamatā. Otrajā jautājumā ir pieņēmums, ka Austrijas tiesiskais regulējums ļauj nodokļu maksātājiem iekļaut nekustamo īpašumu uzņēmuma aktīvos un izmantot pilnīgu un tūlītēju atskaitīšanu tādā apmērā, kādā uzņēmums veic ar nodokli apliekamus darījumus, kurpretim trešajā un ceturtajā jautājumā ir pieņēmums, ka Austrijas tiesiskais regulējums šādu atskaitīšanu aizliedz. Šie jautājumi ir jāatrisina valsts tiesai.

Secinājumi

82. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai atbildēt uz iesniegtajiem jautājumiem šādi:

- 1) tas, ka nodokļu maksātājam saskaņā ar Kopienu PVN direktīvām ļauts pilnībā un nekavējoties atskaitīt priekšnodokli par īpašumu, ko viņš iegūst un iekļauj savā uzņēmumā, pēc tam pakāpeniski maksājot nodokļus par šī īpašuma privātu izmantošanu, nav pretrunā vienlīdzīgas attieksmes principam, pat ja viņš tādējādi saņem nozīmīgu finansiālu priekšrocību, salīdzinot ar citu personu, kas iegūst līdzīgu īpašumu kā privātpersona un tādēļ nevar atskaitīt nekādus priekšnodokļus;
- 2) valsts tiesību akti, ar kuriem transponē Kopienu PVN direktīvas, lai atļautu nodokļu maksātājiem šādu priekšrocību, nav pretrunā EKL 87. pantam;
- 3) Sestās PVN direktīvas 17. panta 6. punktā noteiktā “standstill” klauzula neattiecas uz situācijām, kurās iepriekšējs izņēmums no tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu gadījumā, kad principā bija piemērojams maksājamais nodoklis, ir pārveidots par atbrīvojumu no maksājamā nodokļa, radot neiespējamību atskaitīt priekšnodokli;

- 4) ja iepriekšējs izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu ir tādējādi pārveidots par atbrīvojumu un tāpēc uz to neattiecas Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta “standstill” klauzula, tad šī “standstill” klauzula neattieksies arī uz jebkuriem citiem izņēmumiem, kas to interpretācijai un/vai piemērošanai ir atkarīgi no iepriekšējā izņēmuma esamības. Tomēr “standstill” klauzula attiecas uz neatkarīgu izņēmumu, kas bija spēkā, pirms minētā direktīva stājās spēkā attiecīgajā dalībvalstī, un kas kopš tā laika nav mainīts.