ĢENERĀLADVOKĀTES KRISTĪNES ŠTIKSAS-HAKLAS [*CHRISTINE STIX-HACKL*] SECINĀJUMI, sniegti 2005. gada 15. septembrī [1]

I — Ievada piezīmes

1. Šajā tiesvedībā Somijas *Korkein Hallinto-oikeus* [Augstākā administratīvā tiesa] lūdz Eiropas Kopienu Tiesu interpretēt Padomes Sesto PVN direktīvu 77/388/EEK [2] (turpmāk tekstā — "Sestā direktīva") saistībā ar priekšnodokļa, kas samaksāts par ražošanas līdzekļiem nekustamā īpašuma veidā, atskaitījumu koriģēšanu.

2. Jautājums galvenokārt ir par to, vai, ņemot vērā Sesto direktīvu, ir jāparedz par ražošanas līdzekļiem samaksāta priekšnodokļa atskaitījumu koriģēšana, ja nekustamais īpašums sākotnēji ir bijis izmantots ar nodokli neapliekamam darījumam, bet vēlāk — darījumam, kas apliekams ar nodokli.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Sestā direktīva*

3. 5. panta 6. punktā ir paredzēts:

"Ja nodokļa 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 atlīdzību. Savukārt šādi neuzlūko to, ka šīs preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas vērtības dāvanas nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības vajadzībām."

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.).

4. Fragments no 6. panta ar nosaukumu "Pakalpojumu sniegšana" ir formulēts šādi:

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

a) gadījumu, kad nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja pievienotās vērtības nodoklis šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām."

5. Fragmentos no 13. panta ar nosaukumu "Atbrīvojumi valsts teritorijā" ir paredzēts:

"B. Citi atbrīvojumi

Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

b) nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu, izņemot:

[..]

C. Izvēles tiesības

Dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli šādos gadījumos:

a) nekustamā īpašuma izīrēšana vai iznomāšana [..].

Dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību darbības jomu un pieņemt precīzus noteikumus šo tiesību izmantošanai."

6. Fragmenti no 17. panta ar nosaukumu "Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma" ir formulēti šādi:

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

[..]

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

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

7. Fragmentos no 20. panta ar nosaukumu "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 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.

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

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

[..]

5. Ja kādā dalībvalstī 2. un 3. punkta piemērošanas praktiskās sekas ir niecīgas, šī dalībvalsts, ievērojot 29. pantā paredzētās apspriedes, var nepiemērot šos punktus, ņemot vērā vajadzību novērst konkurences traucējumus, vispārējo nodokļa efektu attiecīgajā dalībvalstī un vajadzību pēc pietiekama pārvaldes ekonomiskuma." [3]

B — *Valsts tiesiskais regulējums*

8. Direktīva Somijā tika transponēta ar Somijas PVN likumu *Arvonlisäverolaki* (turpmāk tekstā — "*AVL*"). Normas par nekustamā īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas aplikšanu ar nodokļiem ir ietvertas *AVL* 27.–30. pantā. Saskaņā ar *AVL* 27. panta pirmo daļu nekustamā īpašuma atsavināšanu, kā arī nekustamā īpašuma īres un nomas tiesību piešķiršanu, servitūta vai citu līdzīgu ar nekustamo īpašumu saistītu tiesību noteikšanu ar PVN neapliek [4]. Atkāpes veidā *AVL* 30. pantā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir tiesības izvēlēties maksāt nodokli par nekustamā īpašuma lietojuma tiesību nodošanu.

3 — Piezīme pie Sestās direktīvas 20. panta: iespēja pagarināt koriģēšanas laiku ēkām līdz pat 20 gadiem ir noteikta tikai Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvā 95/7/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš jaunus vienkāršotus pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli — dažu atbrīvojumu jomu un praktiskus pasākumus to piemērošanai (OV L 102, 18. lpp.). Iepriekš Sestajā direktīvā bija paredzēti tikai 10 gadi.

4 — Saskaņā ar *AVL* 28. panta pirmo daļu nekustamais īpašums ir norobežota zemes daļa, ēka, kā arī ilgtermiņa konstrukcija vai tās daļa.

9. Saskaņā ar *AVL* 106. pantu par atskaitījumiem saistībā ar būvdarbu pakalpojumiem nekustamā īpašuma īpašnieks, kas atbilstoši šī likuma 30. pantam izvēlas maksāt PVN, principā var veikt minētajā likumā paredzēto atskaitījumu par pakalpojumiem un precēm, ko viņš ir ieguvis, lai izīrētu vai iznomātu minēto nekustamo īpašumu, ko apliek ar nodokli. Priekšnosacījums ir, ka nekustamā īpašuma īpašniekam šī izvēle ir jāizdara sešu mēnešu laikā no attiecīgā nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā. Saskaņā ar šīm normām atskaitīšanas tiesības rodas tikai saistībā ar jaunceltnēm vai nekustamā īpašuma remontdarbiem.

10. Saskaņā ar *AVL* nav iespējams nodokļa maksātāja labā koriģēt atskaitījumus par nekustamā īpašuma iegādi, jaunceltnēm un remontdarbiem vai cita veida uzlabojumiem; tas attiecas arī uz šo lietu, kurā nodokļa maksātāja pieteikums ir iesniegts pēc iepriekš minētā termiņa beigām, turklāt nekustamais īpašums sākotnēji, pirms tas izmantots ar nodokli apliekamam darījumam, ir bijis izmantots ar nodokli neapliekamam darījumam.

III — Fakti, pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

11. *Uusikaupunki* [Ūsikaupunki pilsēta] (turpmāk tekstā — "*Uusikaupunki*") atjaunoja tai piederošu ēku un tās telpas izīrēja Somijas valstij, vienu daļu kopš 1995. gada 1. jūnija, bet otru daļu — kopš minētā gada 1. septembra. Vēl pilsēta kopš 1995. gada 31. augusta uzņēmumam, kas bija PVN maksātājs, izīrēja tās uzceltu rūpniecības halli.

12. Pamatojoties uz *AVL* 30. pantu, *Uusikaupunki* Dienvidrietumu Somijas reģionālajā nodokļu pārvaldē (turpmāk tekstā — "nodokļu pārvalde") iesniedza pieteikumu, izvēloties par abiem minētajiem nekustamajiem īpašumiem maksāt PVN. Nodokļu pārvalde kā nodokļu maksāšanas sākuma datumu reģistrēja minētā pieteikuma iesniegšanas dienu — 1996. gada 4. aprīli, jo tas bija iesniegts vēlāk nekā sešus mēnešus pēc brīža, kad nekustamie īpašumi nodoti lietošanā pēc būvdarbu pabeigšanas.

13. Divos pieteikumos, kas iesniegti 1998. gada 8. septembrī un 2000. gada 30. martā, *Uusikaupunki*, pamatojoties uz Sestās direktīvas 20. pantu, lūdza nodokļu pārvaldi atmaksāt PVN, kas bija samaksāts par remontdarbiem un būvdarbiem 1996., 1997., 1998. un 1999. gadā. Pieprasītā summa ir FIM 1 651 653, pieskaitot likumiskos procentus.

14. Reģionālā nodokļu pārvalde 2000. gada 3. maija lēmumā noraidīja *Uusikaupunki* pieteikumus ar pamatojumu, ka atskaitījumu koriģēšana nevar notikt saskaņā ar Sestās direktīvas 20. pantu. Nekustamā īpašuma

īpašniekam, kas atbilstoši *AVL* 30. pantam ir iesniedzis pieteikumu par PVN maksāšanu, var piemērot atskaitījumu koriģēšanu saskaņā ar *AVL* 106. pantu par pakalpojumiem un precēm, kas izmantotas vai iegūtas pirms pieteikuma iesniegšanas par nodokļa maksāšanu saistībā ar nodotajiem nekustamajiem īpašumiem, jeb nodokli, kuru tas šim nolūkam būvniecības laikā ir samaksājis, var atskaitīt tikai tad, ja pieteikums iesniegts sešu mēnešu laikā no nekustamo īpašumu nodošanas lietošanā.

15. *Uusikaupunki* cēla prasību *Helsingin hallinto-oikeus*, Helsinku Administratīvajā tiesā, lūdzot atcelt reģionālās nodokļu pārvaldes lēmumus, bet tā tika noraidīta. Par šo spriedumu *Uusikaupunki* iesniedza apelācijas sūdzību *Korkein hallinto-oikeus* [Somijas Augstākā administratīvā tiesa].

16. *Korkein hallinto-oikeus* uzskata, ka šajā lietā ir radies jautājums par to, vai *AVL* noteikumi par tiesībām izvēlēties maksāt nodokli gadījumos, kad tiek nodotas nekustamā īpašuma lietojuma tiesības, nepārkāpj Sestās direktīvas noteikumus par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām. Lai iesniedzējtiesa varētu izlemt šo lietu, esot jāinterpretē Sestā direktīva, īpaši 20. pants par priekšnodokļa atskaitījumu koriģēšanu. Iesniedzējtiesa uzskata, ka nav šaubu, ka *Uusikaupunki*, veicot iegādes remontdarbiem un jaunbūvei, darbojās kā nodokļa maksātājs un šīs iegādes tika veiktas pilsētas saimnieciskajai darbībai.

17. Šādos apstākļos *Korkein hallinto-oikeus* 2004. gada 16. aprīļa lēmumā, kas Tiesas kancelejā reģistrēts 2004. gada 19. aprīlī, tajā izskatāmajā lietā uzdeva šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Direktīvas 77/388/EEK 20. pants ir interpretējams tā, ka, ievērojot tā 5. punkta nosacījumus, šajā pantā paredzētā atskaitījumu koriģēšana par ražošanas līdzekļiem dalībvalstij ir obligāta?

2) Vai Sestās direktīvas 20. pants ir interpretējams tā, ka šajā pantā paredzētā atskaitījumu koriģēšana ir piemērojama arī tad, ja ražošanas līdzekļi, šajā gadījumā nekustamais īpašums, vispirms tiek izmantoti darījumam, kas ir atbrīvots no nodokļa, kad sākotnēji atskaitījums vispār nav bijis iespējams, un tikai vēlāk koriģēšanas perioda laikā tiek izmantoti darījumam, kas apliekams ar PVN?

3) Vai Sestās direktīvas 13. panta C daļas otrā daļa ir interpretējama tā, ka dalībvalsts var ierobežot tiesības uz atskaitījumiem par iegādēm investīcijām nekustamajā īpašumā, kā tas ir noteikts Somijas likumā par PVN, kur tādos gadījumos kā šajā lietā šīs tiesības ir pilnībā izslēgtas?

4) Vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļa ir interpretējama tādējādi, ka dalībvalsts var ierobežot tiesības uz atskaitījumiem par iegādēm investīcijām nekustamajā īpašumā, kā tas ir noteikts Somijas likumā par PVN, kur tādos gadījumos kā šajā lietā šīs tiesības ir pilnībā izslēgtas?"

IV — Par pirmo prejudiciālo jautājumu

18. Uzdodot pirmo prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai saskaņā ar Sestās direktīvas 20. panta 2. punktu, ievērojot 20. panta 5. punktu, dalībvalstīm ir pienākums paredzēt atskaitījumu koriģēšanu par ražošanas līdzekļiem vai arī direktīvā tā ir paredzēta tikai fakultatīvi.

19. Par šo jautājumu ir piebilstams, ka iesniedzējtiesa savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir norādījusi, ka *AVL* ražošanas līdzekļiem nav paredzēta atskaitījumu koriģēšanas procedūra.

A — *Lietas dalībnieku būtiskākie argumenti*

20. *Somijas valdība* uzskata, ka Sestās direktīvas 20. pantā noteiktā priekšnodokļa atskaitījumu koriģēšanas iespēja vairāku iemeslu dēļ nav uzskatāma par obligātu. Pirmkārt, Sestajā direktīvā paredzētā koriģēšana saskaņā ar 20. pantu esot alternatīva šīs direktīvas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta noteikumiem, kuri attiecas uz nodokļa maksātāja privātajām vajadzībām izmantotu preču un pakalpojumu aplikšanu ar nodokli. Abu šo nodokļu aplikšanas mehānismu mērķi lielā mērā esot vienādi, un tos neesot iespējams piemērot vienlaikus tiem pašiem lietas apstākļiem. Otrkārt, saskaņā ar Sestās direktīvas 20. panta 4. punktu dalībvalstis var noteikt jēdziena "ražošanas līdzekļi" definīciju, un direktīvā neesot norādīts, ka jēdzienam "ražošanas līdzekļi" obligāti būtu jāietver būvdarbu pakalpojumi. Treškārt, Sestās direktīvas 20. panta 5. punktā dalībvalstīm esot paredzēta iespēja noteiktos apstākļos, kādi esot pastāvējuši Somijas gadījumā, nepiemērot noteikumus par priekšnodokļa atskaitījumu koriģēšanu.

21. *Uusikaupunki*, *Komisija* un *Itālijas valdība* uzskata, ka Sestās direktīvas 20. panta noteikumi par atskaitījumu koriģēšanas procedūru ražošanas līdzekļiem ir obligāta.

B — *Vērtējums*

22. Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar EKL 249. panta trešo daļu direktīvas dalībvalstīm, kurām tās adresētas, uzliek saistības attiecībā uz sasniedzamo rezultātu un dalībvalstu pienākums saskaņā ar judikatūru ir veikt visus pasākumus, kas nepieciešami, lai pilnībā un efektīvi direktīvas īstenotu [5].

23. Sestās direktīvas 20. panta 2. punktā ir paredzēts — "ražošanas līdzekļiem atskaitījumu koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti".

24. Kā pareizi norādījusi *Uusikaupunki*, Itālijas valdība un Komisija, šāds formulējums neļauj secināt, ka dalībvalstij ir iespēja izvēlēties neveikt atskaitījumu koriģēšanu saistībā ar ražošanas līdzekļiem. Arī tas, ka Sestās direktīvas 20. panta 5. punktā ir paredzēti konkrēti nosacījumi, pie kādiem dalībvalsts izņēmuma gadījumā var nepiemērot šī panta 2. un 3. punkta noteikumus par atskaitījumu koriģēšanu, apstiprina šo secinājumu.

25. Turklāt Somijas valdības argumenti par Sestās direktīvas 5. panta 6. punktu un 6. panta 2. punktu nav pareizi. No tā vien, ka šīm Sestās direktīvas normām par uzņēmēja privātajām vajadzībām izmantotu preču un pakalpojumu aplikšanu ar nodokli un normām par koriģēšanu — kā norādījusi Somijas valdība — daļēji ir vienādi mērķi un noteiktos apstākļos tie attiecas arī uz vienādu lietas sastāvu, neizriet, ka tāpēc dalībvalstis savos tiesību aktos varētu neparedzēt atskaitījumu koriģēšanu par ražošanas līdzekļiem. Abi mehānismi nav tik atšķirīgi, lai tos uzskatītu par "alternatīviem" mehānismiem, taču to pārklāšanās ir iespējama tikai atsevišķos preču vai pakalpojumu "pašu patēriņa" gadījumos.

26. Ja, kā norādījusi Somijas valdība, iespējamās pārklāšanās dēļ rastos praktiskas piemērošanas problēmas, tās ir jāatrisina,

5 — Skat. it īpaši 2002. gada 7. maija spriedumu lietā C-478/99 Komisija/Zviedrija (*Recueil*, I-4147. lpp., 15. punkts) un 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-233/00 Komisija/Francija (*Recueil*, I-6625. lpp., 75. punkts).

cik iespējams, ievērojot Sestās direktīvas pamatprincipus, piemēram, PVN neitralitātes nodrošināšanas principu. Taču, manuprāt, šādas grūtības nav iemesls, lai dalībvalsti atbrīvotu no pienākuma atbilstoši Sestās direktīvas 20. panta 2. punktam paredzēt atskaitījumu koriģēšanu ražošanas līdzekļiem.

27. Turklāt priekšnodokļa atskaitījumu koriģēšana atbilstoši Sestās direktīvas 20. pantam — atšķirībā no tiesiskā regulējuma par privātajām vajadzībām iegādātu vai izmantotu preču un pakalpojumu aplikšanu ar nodokli — ir jāuzskata par loģisku Sestās direktīvas 17. pantā paredzēto tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu papildinājumu, kura mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no uzņēmējdarbībā maksājamā vai samaksātā PVN un līdz ar to nodrošināt PVN sistēmas neitralitāti [6].

28. Tā kā atskaitījumu koriģēšanas procedūra it īpaši ļauj ievērot to faktoru grozījumus, kuri ņemti vērā, sākotnēji aprēķinot atskaitījumu, kas ir īpaši nozīmīgi ražošanas līdzekļu gadījumā, jo tie uzņēmuma aktīvos uzrādās ilgu laiku [7], tā nodrošina precīzāku priekšnodokļa atskaitīšanu.

29. Visbeidzot, runājot par Sestās direktīvas 20. panta 5. punktu, pirmais prejudiciālais jautājums būtībā nav par to, vai šajā lietā ir izpildīti nosacījumi tajā paredzētās atkāpes noteikumu piemērošanai.

30. Ņemot vērā iepriekš minēto, iesaku uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Sestās direktīvas 20. pants ir interpretējams tādējādi, ka, ievērojot 5. punkta noteikumus, tas uzliek dalībvalstīm pienākumu paredzēt atskaitījumu koriģēšanu par ražošanas līdzekļiem.

V — Par otro prejudiciālo jautājumu

31. Uzdodot otro prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai Sestās direktīvas 20. pants ir interpretējams tādējā-

6 — Skat. it īpaši 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, I-655. lpp., 19. punkts) un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c. (*Recueil*, I-1577. lpp., 44. punkts).

7 — Skat. ģenerāladvokāta K. O. Lenca [*C. O. Lenz*] 1996. gada 15. februāra secinājumus lietā C-306/94 *Régie dauphinoise*, kurā spriedums pieņemts 1996. gada 11. jūlijā (*Recueil*, I-3695. lpp., 37. punkts).

di, ka atskaitījumu koriģēšana ir piemērojama arī tad, ja ražošanas līdzekļi, šajā gadījumā nekustamais īpašums, vispirms tiek izmantoti darījumam, kas ir atbrīvots no nodokļa un nedod tiesības uz atskaitījumu, bet vēlāk — darījumam, kas apliekams ar nodokli, tādējādi, ka par ražošanas līdzekļiem samaksātais PVN var tikt atskaitīts.

A — *Lietas dalībnieku būtiskākie argumenti*

32. *Uusikaupunki* un *Komisija* uzskata, ka šajā lietā ir jāpiemēro atskaitījumu koriģēšana. Saskaņā ar Tiesas judikatūru, īpaši spriedumu lietā *Lennartz*[8] ir būtiski, vai persona, iegādājoties preces jeb saņemot pakalpojumus priekš ražošanas līdzekļiem, ir nodokļu maksātājs. Tieša preču izmantošana darījumiem, kas apliekami ar nodokli, nav Sestās direktīvas 20. panta 2. punkta piemērošanas nosacījums. Šajā lietā remontdarbi un būvdarbi esot bijuši sniegti nodokļu maksātājam, pat ja attiecīgās summas sākotnēji bija atbrīvotas no nodokļa.

33. *Somijas valdība* norāda, ka spriedums lietā *Lennartz*[9] attiecas tikai uz gadījumu, kad dalībvalsts noteikumus par atskaitījumu koriģēšanu piemēro saskaņā ar Sestās direktīvas 20. panta 2. punktu. Taču Tiesa neesot izteikusies par jautājumu, kas skar priekšnodokļa atskaitījuma noteikumu piemērošanu gadījumā, ja dalībvalsts — kā Somija — piemēro tikai 17. pantu par atskaitīšanas tiesību rašanos un apjomu, nevis 20. pantu par koriģēšanu. Šādos apstākļos priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības esot jāizvērtē tikai atkarībā no situācijas, kāda pastāvējusi pakalpojumu saņemšanas brīdī. Ja saņemšana notikusi darījumam, kas nav apliekams ar nodokli, tiesības uz atskaitījumu nerodoties.

34. *Itālijas valdība* uzskata, ka atskaitījumu koriģēšana saskaņā ar Sestās direktīvas 20. pantu šajā lietā nav piemērojama. Dalībvalstis varot šādu koriģēšanu nepiemērot, ja atskaitījumu tiesību izmaiņas ir atkarīgas no nodokļa maksātāja izvēles.

B — *Vērtējums*

35. Vispirms jānorāda uz saikni starp priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību rašanos, no vienas puses, un priekšnodokļa atskaitījumu koriģēšanas piemērošanu, no otras puses.

8 — 1991. gada 11. jūlija spriedums lietā C-97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I-3795. lpp.).

9 — Spriedums minēts 8. zemsvītras piezīmē.

36. Kā Tiesa jau ir atzinusi, no Sestās direktīvas sistēmas un tās 20. panta 2. punkta formulējuma izriet, ka šajā normā ir noteikts tikai mehānisms, kas ļauj aprēķināt sākotnējo atskaitījuma koriģēšanu, tādējādi tā nevar nedz radīt tiesības uz atskaitījumu, nedz pārveidot nodokļa maksātāja saistībā ar nodokli neapliktajiem darījumiem samaksāto nodokli par atskaitāmu nodokli 17. panta izpratnē [10].

37. Tādējādi atskaitījumu koriģēšanas mehānisma piemērošana ir atkarīga no tā, vai ir radušās atskaitīšanas tiesības Sestās direktīvas 17. panta izpratnē.

38. Saskaņā ar 17. panta 1. punktu atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. Saskaņā ar Sestās direktīvas 10. panta 2. punktu šis brīdis ir preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas brīdis [11].

39. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru atskaitīšanas tiesību rašanās ir atkarīga no tā, vai persona, kas iegādājas preces vai izmanto pakalpojumus, to iegūšanas brīdī rīkojas kā nodokļa maksātājs, proti, šīs preces iegādājas saimnieciskās darbības mērķiem Sestās direktīvas 4. panta izpratnē, kas ir faktu jautājums, kas izvērtējams, ņemot vērā konkrētos lietas apstākļus [12].

40. Šajā lietā iesniedzējtiesa nešaubās, ka *Uusikaupunki* būvdarbus un remontdarbus apstrīdētajos ražošanas līdzekļos veica savai saimnieciskajai darbībai kā nodokļa maksātājs.

41. Tādēļ jāatzīst, ka šajā lietā ir izpildīts atskaitīšanas tiesību rašanās priekšnosacījums par nodokļa maksātāja statusu, no kā ir atkarīga atskaitījumu koriģēšanas mehānisma piemērošana.

42. Turklāt par precēm un pakalpojumiem samaksātais PVN var tikt atskaitīts tikai tad, ja šīs preces vai pakalpojumi izmantoti darījumiem, kas apliekami ar nodokli [13].

43. Manuprāt, tas, ka ražošanas līdzekļi, kam veikti būvdarbi un remontdarbi, vispirms tiek izmantoti darījumam, kas ir atbrīvots no

10 — Skat. 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Lennartz*, 11. un 12. punkts, un 2005. gada 2. jūnija spriedumu lietā C-378/02 *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (Krājums, I-4685. lpp., 38. punkts).

11 — Skat. it īpaši 10. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, 31. punkts.

12 — Skat. 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Lennartz*, 8., 15. un 21. punkts, un 10. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, 31. un 32. punkts.

13 — 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-137/02 *Faxworld* (*Recueil*, I-5547. lpp., 24. punkts).

nodokļa, bet vēlāk, pēc tiesību izvēlēties maksāt nodokli izmantošanas, — darījumam, kas apliekams ar nodokli, nav pretrunā atskaitīšanas tiesībām un līdz ar to arī sākotnējā priekšnodokļa atskaitīšanai.

44. Turklāt, kā Tiesa jau ir atzinusi spriedumā lietā *Lennartz*, faktiska vai plānota preču vai pakalpojumu izmantošana ir jānošķir no tā, vai tās izmantojusi persona, rīkojoties kā nodokļa maksātājs; tā nosaka tikai sākotnējā atskaitījuma apmēru, uz kuru nodokļa maksātājam ir tiesības saskaņā ar Sestās direktīvas 17. pantu, kā arī iespējamo nākamo periodu korekciju apmēru. Tādējādi, kā Tiesa konstatēja šajā spriedumā: "Tūlītēja preču izmantošana ar nodokli apliekamiem vai neapliekamiem darījumiem pati par sevi nav 20. panta 2. punkta piemērošanas nosacījums" [14].

45. Tādēļ es uzskatu, ka atskaitījumu koriģēšana saskaņā ar šo pantu principā ir piemērojama arī tādā gadījumā kā šajā lietā, kur ražošanas līdzekļi vispirms tika izmantoti darījumam, kas atbrīvots no nodokļa, bet vēlāk — darījumam, kas apliekams ar nodokli, ciktāl ražošanas līdzekļiem paredzētās preces vai pakalpojumi ir iegūti, personai rīkojoties kā nodokļa maksātājam [15].

46. Tā kā ražošanas līdzekļi, kas ietvēra PVN, ko *Uusikaupunki* samaksāja par būvdarbiem un remontdarbiem, sākotnēji ļoti maz tika izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem, sākotnējā atskaitījuma summa bija vienāda ar nulli. Vēlākās izmaiņas faktoros, kas sākotnēji ņemti vērā, aprēķinot atskaitījumu apmēru, proti, izmantošana ar nodokli apliekamiem darījumiem, ir jāņem vērā koriģēšanā saskaņā ar iepriekš minētajiem apsvērumiem, lai panāktu pēc iespējas lielāku ar nodokli apliekamo darījumu apmēra atbilstību tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Šāds risinājums atbilst jau iepriekš minētajam priekšnodokļa atskaitīšanas tiesiskā regulējuma mērķim — pilnībā atbrīvot uzņēmēju no uzņēmējdarbībā maksājamā vai samaksātā PVN un tādējādi nodrošināt pilnīgu PVN sistēmas neitralitāti [16].

14 — 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Lennartz*, 15. un 16. punkts.

15 — Līdzīgi arī ģenerāladvokāts F. Dž. Džeikobss [*F. G. Jacobs*] 1991. gada 30. aprīļa secinājumos 8. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Lennartz* secināja: "Sestās direktīvas 20. panta 2. punkts ir piemērojams arī tad [..], ja nodokļa maksātājs preces sākotnēji iegādājas saimnieciskiem darījumiem, kuriem saskaņā ar 17. panta 2. un 3. punktu nav paredzētas atskaitīšanas tiesības (piemēram, no nodokļa atbrīvotas piegādes), taču turpmākajos gados koriģēšanas perioda laikā tās tiek izmantotas darījumiem, kuriem PVN var atskaitīt".

16 — Skat. iepriekš šo secinājumu 27. punktu.

47. Nepiemērojot atskaitījumu koriģēšanas mehānismu, ja ražošanas līdzekļi vispirms izmantoti darījumam, kas ir atbrīvots no nodokļa, bet vēlāk — darījumam, kas apliekams ar nodokli, preces un pakalpojumi, kuru vērtība ir ietverta ražošanas līdzekļos, tiktu pretrunā neitralitātes principam vairākkārt aplikti ar PVN.

48. Ņemot vērā iepriekš minēto, iesaku uz otro prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Sestās direktīvas 20. pants ir interpretējams tādējādi, ka tajā paredzētā koriģēšana ir piemērojama arī tad, ja ražošanas līdzekļi, kas šajā lietā ir nekustamais īpašums, vispirms tiek izmantoti darījumam, kas ir atbrīvots no nodokļa un neparedz tiesības uz atskaitījumu, bet vēlāk — darījumam, kas apliekams ar nodokli.

VI — Par trešo prejudiciālo jautājumu

49. Trešais prejudiciālais jautājums ir vērtējams, ņemot vērā, ka saskaņā ar *AVL* par investīcijās nekustamajā īpašumā samaksāto PVN atskaitīšana nav iespējama pirms pieteikuma iesniegšanas, ja attiecīgais pieteikums nav iesniegts sešu mēnešu laikā.

50. Tātad trešais prejudiciālais jautājums būtībā ir par to, vai Sestās direktīvas 13. panta C daļas otrā daļa ir interpretējama tādējādi, ka dalībvalsts, kas nodokļa maksātājiem piešķir tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, var pilnībā izslēgt pirms pieteikuma uzskatīt izīrēšanu vai iznomāšanu par ar nodokli apliktu darījumu par investīcijās nekustamajā īpašumā samaksātā PVN atskaitījumu, ja pieteikums nav iesniegts sešu mēnešu laikā.

A — *Lietas dalībnieku būtiskākie argumenti*

51. *Somijas* un *Itālijas valdības* uzskata, ka Sestās direktīvas 13. panta C daļas otrā daļa pieļauj Somijas tiesību aktos paredzētos atskaitīšanas tiesību ierobežojumus.

52. Somijas valdība norāda, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta C daļas otrās daļas formulējumu dalībvalstis varot ierobežot atskaitīšanas tiesības. Nodokļu maksātāju iespējas izvēlēties maksāt nodokli jēga esot nodrošināt iespēju atskaitīt priekšnodokli par izdevumiem, kas radušies saistībā ar nekustamo īpašumu. Dalībvalstu iespēja ierobežot šo izvēles tiesību apmēru atbilstoši ietekmē arī atskaitīšanas tiesības, kas saistītas ar nekustamo īpašumu izdevumiem.

53. Itālijas valdība uzskata, ka tiesības izvēlēties maksāt nodokļus nenozīmē tiesības uz nodokļu atskaitīšanu par agrāk iegādātām precēm vai pakalpojumiem. Tas attiecoties tikai uz preču un pakalpojumu iegādi nākotnē. Pamatojoties uz Sestās direktīvas 13. panta C daļu un īpaši 18. panta 3. punktu dalībvalstīm esot iespēja savos tiesību aktos paredzēt, ka tiesībām izvēlēties maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma iznomāšanu un izīrēšanu ir atpakaļejošs spēks, taču tām neesot noteikts šāds pienākums.

56. Komisija lielā mērā piekrīt šim uzskatam un paskaidro, ka, tiklīdz nodokļu maksātājs atbilstoši valsts tiesību aktiem ir izmantojis savas atskaitīšanas tiesības, automātiski ir piemērojams Sestās direktīvas 17.–20. pants. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru dalībvalstīm šajā lietā neesot tiesības vēl vairāk ierobežot atskaitīšanas tiesības.

B — *Vērtējums*

54. *Uusikaupunki* un *Komisija* uzskata, ka Sestās direktīvas 13. panta C daļa dalībvalstīm neļauj atskaitīšanas tiesības par investīcijām nekustamajā īpašumā ierobežot tā, ka noteiktos apstākļos tās tiek pilnībā izslēgtas.

57. Sestās direktīvas X sadaļā (13.–16. pants) ir paredzēti dažādi nodokļa atbrīvojuma nosacījumi, pie kuriem saskaņā ar 13. panta B daļas b) apakšpunktu pieder arī nekustamā īpašuma izīrēšana un iznomāšana.

55. Interpretējot Sestās direktīvas 13. panta C daļu, *Uusikaupunki* izšķir, pirmkārt, dalībvalsts iespēju ierobežot šo izvēles tiesību apjomu un, otrkārt, to izmantošanas nosacījumu noteikšanu. *Uusikaupunki* uzskata, ka jautājumam par izvēles tiesību apjomu šajā lietā nav nozīmes, jo nav apstrīdēts, ka *Uusikaupunki* bija izvēles tiesības un ka tā šīs tiesības arī izmantoja. Saistībā ar šo tiesību izmantošanas nosacījumiem Somijā neesot atļauts ierobežot atskaitīšanas tiesības tā, ka tās tiek pilnībā izslēgtas.

58. 13. panta C daļas pirmās daļas a) apakšpunkts piešķir dalībvalstīm tiesības "vēlreiz" noteikt aplikšanu ar nodokļiem, dodot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties maksāt nodokli.

59. Saskaņā ar 13. panta C daļas otro daļu dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību apjomu un pieņemt precīzus noteikumus šo tiesību izmantošanai.

60. Tiesa ir atzinusi, ka saskaņā ar šīm pilnvarām dalībvalstis nodokļu maksātājiem, kam piemērojami Sestās direktīvas atbrīvojuma nosacījumi, var atļaut neizmantot šīs atbrīvojuma tiesības vai nu visos gadījumos, vai nu noteiktās robežās vai pie noteiktiem nosacījumiem [17].

61. No Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstīm saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B un C daļas noteikumiem ir plašas pilnvaras [18].

62. Šajā sakarā man vispirms jāatzīmē, ka 13. panta C daļā dalībvalstīm piešķirto tiesību un no tām izrietošās rīcības brīvības mērķis ir dot to nodokļu maksātājiem tiesības izvēlēties maksāt nodokli vai nē [19].

63. Līdz ar to Komisijai var piekrist tajā aspektā, ka 13. panta C daļa, kas attiecas uz aplikšanu ar nodokļiem, dalībvalstīm principā nevar kalpot par pamatu, lai tiešā veidā ierobežotu citus Sestās direktīvas noteikumus jeb tiesības, piemēram, atskaitīšanas tiesības.

64. Šajā lietā es šaubos, ka pilnīga pirms izvēles tiesību īstenošanas investīcijās šajā nekustamajā īpašumā ietvertā PVN atskaitīšanas tiesību izslēgšana, ja ir beidzies sešu mēnešu termiņš, skaitot no šī nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā, vēl ietilpst dalībvalstu pilnvarās noteikt izvēles tiesību apjomu vai nosacījumus šo tiesību izmantošanai saskaņā ar 13. panta C daļas otro daļu.

65. Dalībvalstis var savu pilnvaru ietvaros regulēt pieteikuma iesniegšanu un noteikt piekrišanas procedūru [20], tāpat arī noteikt, ka nodoklis par nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu tiek piemērots tikai pēc pieteikuma iesniegšanas un ka tas netiek ar atpakaļejošu spēku vērtēts kā ar nodokli apliekams darījums. Taču pilnīga nodokļu atskaitīšanas tiesību izslēgšana, turklāt par nekustamo īpašumu pirms pieteikuma iesniegšanas samaksātā PVN koriģēšanas ceļā, manuprāt, vairs neattiecas uz nekustamā īpašuma izīrēšanas vai iznomāšanas aplikšanu ar nodokļiem, proti, tiesību izvēlēties maksāt nodokli apjomu vai tiesībām noteikt to izmantošanas nosacījumus.

66. Pat pieņemot, ka šāda izslēgšana būtu izvēles tiesību ierobežošana vai to izmantošanas nosacījums 13. panta C daļas otrās

17 — 1998. gada 3. decembra spriedums lietā C-381/97 *Belgocodex* (*Recueil*, I-8153. lpp., 16. punkts) un 1982. gada 19. janvāra spriedums lietā 8/81 *Becker* (*Recueil*, 53. lpp., 38. punkts).

18 — 17. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Belgocodex*, 16. un 17. punkts.

19 — Skat. šī sprieduma 17. punktu.

20 — Šajā sakarā skat. 2004. gada 9. septembra spriedumu lietā C-269/03 *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (Krājums, I-8067. lpp., 23. punkts).

daļas izpratnē, jāatzīmē, ka uz šīs normas pamata nedrīkst nepamatoti apdraudēt tiesības uz nodokļa atskaitījumu [21].

67. Šajā sakarā ir jāņem vērā PVN sistēmas pamatprincips — visiem darījumiem maksājamais PVN tiek noteikts, atskaitot dažādiem preču un pakalpojumu izmaksu komponentiem tieši piemēroto PVN [22].

68. Manuprāt, ņemot vērā iepriekš minēto, dalībvalsts ir tiesīga izvēles tiesībām neatzīt atpakaļejošu spēku, jo nav iespējams *a posteriori* veikt priekšnodokļa atskaitījumu par periodu pirms izvēles tiesību izmantošanas. Taču tas, ka nav iespējams izmantot izvēles tiesības par investīcijās nekustamajā īpašumā samaksāto PVN vismaz līdz koriģēšanas perioda beigām pēc izvēles tiesību izmantošanas un 20. panta 2. punktā noteiktajā atskaitījumu apmērā, pārmērīgi ierobežo atskaitīšanas tiesības un nav saderīgi ar nodokļu neitralitātes principu.

21 — Turpat, 24. punkts.

22 — It īpaši 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Rompelman*, 16. punkts.

69. Tāpēc es iesaku uz trešo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Sestās direktīvas 13. panta C daļas otrā daļa nav interpretējama tādējādi, ka dalībvalsts, kas nodokļa maksātājiem dod tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, var pilnībā izslēgt pirms pieteikuma uzskatīt nekustamā īpašuma izīrēšanu vai iznomāšanu par ar nodokli apliekamu darījumu iesniegšanas par investīcijās nekustamajā īpašumā samaksātā PVN atskaitījumu, ja pieteikums izmantot šīs tiesības nav iesniegts sešu mēnešu laikā no šī nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā.

VII — Par ceturto prejudiciālo jautājumu

70. Ceturtais prejudiciālais jautājums būtībā ir par to, vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādējādi, ka dalībvalsts, kas saviem nodokļa maksātājiem piešķir tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, var pilnībā izslēgt pirms pieteikuma uzskatīt izīrēšanu vai iznomāšanu par ar nodokli apliktu darījumu par investīcijās nekustamajā īpašumā samaksātā PVN atskaitījumu, ja pieteikums nav iesniegts sešu mēnešu laikā no šī nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā.

A — *Lietas dalībnieku būtiskākie argumenti*

71. *Somijas valdība* uzskata, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta noteikumi dalībvalstīm ļauj ierobežot atskaitīšanas tiesības par investīcijām nekustamajā īpašumā, turklāt tik lielā mērā, ka šīs tiesības — kā tas saskaņā ar *AVL* ir šajā lietā — tiek pilnībā izslēgtas. Saskaņā ar Tiesas judikatūru ar Sesto direktīvu neesot saderīga tikai tāda tiesību izslēgšana, kas vispārīgi attiecas uz visām precēm un pakalpojumiem.

72. Turpretim *Uusikaupunki* un *Komisija* uzskata, ka šajā lietā nav piemērojams Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts. Somijas likuma noteikumi drīzāk esot atteikšanās no direktīvas 20. pantā paredzētās atskaitījumu koriģēšanas, nevis Sestās direktīvas 17. pantā paredzēto atskaitīšanas tiesību izslēgšana.

73. *Itālijas valdība* pamatojas uz apsvērumiem, ko tā minējusi par otro prejudiciālo jautājumu. No tiem izriet, ka Somija *AVL* 106. pantā ir paredzējusi tādas atskaitīšanas tiesības, kādas Sestajā direktīvā nav paredzētas. Tādējādi Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir piemērojams tikai atskaitīšanas tiesību ierobežošanas, nevis paplašināšanas gadījumā, un tādēļ šajā lietā tam neesot nozīmes.

B — *Vērtējums*

74. Saskaņā ar 17. panta 6. punkta otro daļu "līdz brīdim, kad iepriekšminētās normas stājas spēkā, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu likumos laikā, kad šī direktīva stājas spēkā". Šajā daļā izmantotais jēdziens "izņēmumi" ir saistīts ar 17. panta 6. punkta pirmo daļu [23].

75. Saskaņā ar šo normu "Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana". No otrā teikuma izriet, ka "PVN nekādā gadījumā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem".

23 — Skat. 1998. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-43/96 Komisija/Francija (*Recueil*, I-3903. lpp., 17. un 18. punkts).

76. Tātad 17. panta 6. punkta pirmā daļa attiecas uz noteiktu kategoriju jeb veidu izdevumiem, bet īpaši — ne tikai uz izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbību [24].

77. Runājot par 17. panta 6. punkta vēsturisko attīstību, pirmkārt, jāmin Komisijas projekta pamatojumā norādītais fakts, ka zināmus izdevumus, pat ja tie rodas parastas uzņēmējdarbības ietvaros, ir grūti iedalīt kā radušos saimnieciskajai darbībai vai privātām vajadzībām; otrkārt, jāpiebilst, ka dalībvalstīm, pieņemot Sesto direktīvu, nebija vienprātības par pasažieru pārvadājumu izmaksām [25].

78. Tātad 17. panta 6. punkta otrajā daļā paredzētās dalībvalstu pilnvaras paredz, ka dalībvalstis var pagaidām saglabāt visus izņēmumus attiecībā uz noteiktiem izdevumu veidiem, proti, tādiem, kam saskaņā ar 17. panta 6. punkta pirmo daļu piemērojami noteikumi, kas jāpieņem Padomei.

79. Tādēļ es līdzīgi kā Komisija un *Uusikaupunki* uzskatu, ka "atskaitīšanas izslēgšanai", kas minēta šajā normā, šajā lietā nav nozīmes un līdz ar to tā nav piemērota, lai pamatotu šāda veida atskaitīšanas tiesību izslēgšanu. Saskaņā ar *AVL* investīcijas nekustamajā īpašumā, respektīvi, nekustamā īpašuma būvniecības un materiālu iegādes izmaksas, principā nav tādas izmaksas, kuras nevarētu atskaitīt. *AVL* 102. panta 1. punkta pirmajā daļā ir paredzēta iespēja atskaitīt investīcijas nekustamajā īpašumā, ar nosacījumu, ka iegādes ir veiktas darījumam, kas apliekams ar nodokli, un brīdī, kad tas tiek veikts. Pilnīgā izslēgšana šajā lietā attiecas tikai uz PVN, kas samaksāts pirms pieteikuma iesniegšanas, ja pieteikums par nodokļa samaksu nav iesniegts sešu mēnešu laikā no nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā. Tādējādi, kā jau esmu norādījusi apsvērumos par pirmajiem trijiem prejudiciālajiem jautājumiem, arī šis jautājums galvenokārt ir par koriģēšanas tiesisko regulējumu Sestās direktīvas 20. panta izpratnē, nevis PVN atskaitīšanas tiesisko regulējumu saskaņā ar šīs direktīvas 17. pantu.

80. Tādējādi, manuprāt, uz ceturto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts nav interpretējams tādējādi, ka dalībvalsts, kas nodokļa maksātājiem dod tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, var pilnībā izslēgt pirms

24 — Skat. ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa 1997. gada 13. novembra secinājumus 23. zemsvītras piezīmē minētajā lietā Komisija/Francija, 12. punkts.

25 — Skat. 23. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 19. punkts.

pieteikuma uzskatīt nekustamā īpašuma izīrēšanu vai iznomāšanu par ar nodokli apliekamu darījumu iesniegšanas par investīcijās nekustamajā īpašumā samaksātā PVN atskaitījumu, ja pieteikums izmantot šīs tiesības nav iesniegts sešu mēnešu laikā no šī nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā.

VIII — Par sprieduma seku ierobežošanu laikā

A — *Lietas dalībnieku būtiskākie argumenti*

81. *Somijas valdība* lūdz Tiesu gadījumā, ja tā nepiekristu tās argumentiem, ierobežot šī sprieduma sekas laikā, to attiecinot tikai uz periodu pēc tā pasludināšanas. Tā norāda uz apstrīdēto normu neskaidro raksturu un praktiskajām grūtībām, ko radītu piemērošana ar atpakaļejošu spēku. Somijas valdība tiesas sēdē īpaši norādīja, ka tā rīkojusies labticīgi. Tā apgalvoja, ka Somijas tiesiskais regulējums 1995. gadā tika pārrunāts PVN komitejas sapulcē un ne Komisijai, ne citām dalībvalstīm pret to neesot bijuši iebildumi.

82. *Komisija* neredz iemeslus šī sprieduma seku ierobežošanai laikā. Taču tā apstiprina, ka Somijas tiesiskais regulējums 1995. gadā ir apspriests divās sapulcēs. Vismaz dažas dalībvalstis sapulcē esot paudušas šaubas par Somijas saistībā ar ražošanas līdzekļiem veikto atskaitījumu tiesiskā regulējuma saderību ar Kopienu tiesībām. Somijas valdībai esot bijis zināms, ka Komisija Somijas tiesisko regulējumu neuzskatīja par saderīgu ar Sesto direktīvu.

B — *Vērtējums*

83. Vispirms jānorāda, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesa, interpretējot Kopienu tiesību normu EKL 234. pantā noteiktās kompetences ietvaros, izskaidro un precizē šīs normas jēgu un apjomu, kā tā ir jāsaprot un jāpiemēro vai kā tā būtu bijusi jāsaprot un jāpiemēro no tās spēkā stāšanās brīža. No tā izriet, ka tiesas šo normu, šādi interpretētu, var piemērot un tām tā arī ir jāpiemēro tiesiskajām attiecībām, kas radušās pirms lūguma sniegt interpretāciju, ja pārējie nosacījumi lietas ierosināšanai kompetentajās

tiesās par šīs normas piemērošanu ir izpildīti [26].

84. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesa tikai izņēmuma gadījumos, piemērojot Kopienu tiesību sistēmai raksturīgo vispārējo tiesiskās drošības principu, var uzskatīt par nepieciešamu ierobežot ieinteresēto personu iespēju atsaukties uz Tiesas interpretēto normu, lai apstrīdētu labticīgi nodibinātas tiesiskās attiecības [27].

85. Tiesa šādu risinājumu ir izvēlējusies tikai ļoti konkrētos apstākļos, kad, pirmkārt, ir pastāvējis risks, ka var iestāties smagas ekonomiskas sekas, it īpaši saistībā ar lielu skaitu tiesisko attiecību, kas nodibinātas, labticīgi pamatojoties uz tiesisko regulējumu, kas uzskatīts par spēkā esošu, un, otrkārt, ir izrādījies, ka privātpersonas un valsts iestādes ir bijušas iesaistītas rīcībā, kas nav atbildusi Kopienu tiesiskajam regulējumam, jo Kopienu tiesību normu piemērojamība bijusi objektīvi un būtiski neskaidra, ko, iespējams, pat veicinājusi citu dalībvalstu vai Komisijas rīcība [28].

86. Tātad, lai Tiesa varētu piemērot šādu ierobežojumu laikā, jāpārbauda, vai pastāv, no vienas puses, risks, ka varētu iestāties nopietnas ekonomiskas sekas un, no otras puses, ieinteresēto personu labticība [29].

87. Šajā lietā jāatzīst, ka Somijas valdība pamatojas tikai uz praktiskajām grūtībām, ar kurām tai jārēķinās, ja šī sprieduma sekas netiks ierobežotas laikā, detalizēti nenorādot, ka spriedumam būs nopietnas ekonomiskas sekas.

88. Turklāt, ņemot vērā, ka Tiesas sprieduma seku ierobežošanai laikā būtu jābūt izņēmumam, uzskatu, ka nebūtu adekvāti, pamatojoties uz šajā lietā sniegtajiem neno-

26 — Skat. it īpaši manus 2004. gada 8. jūlija secinājumus apvienotajās lietās C-453/02 un C-462/02 *Linneweber* un *Akritidis*, 60. punkts, un 2005. gada 17. februāra spriedumu (Krājums, I-1131. lpp., 41. punkts), kā arī 1995. gada 11. augusta spriedumu apvienotajās lietās no C-367/93 līdz C-377/93 *Roders* u.c. (*Recueil*, I-2229. lpp., 42. punkts) un 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-347/00 *Barreira Pérez* (*Recueil*, I-8191. lpp., 44. punkts).

27 — Skat. it īpaši 2000. gada 23. maija spriedumu lietā C-104/98 *Buchner* u.c. (*Recueil*, I-3625. lpp., 39. punkts) un 26. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Barreira Pérez*, 45. punkts.

28 — 2001. gada 20. septembra spriedums lietā C-184/99 *Grzelczyk* (*Recueil*, I-6193. lpp., 53. punkts) un 2005. gada 15. marta spriedums lietā C-209/03 *Bidar* (Krājums, I-2119. lpp., 69. punkts).

29 — Skat. arī 2001. gada 13. decembra spriedumu lietā C-481/99 *Heininger* (*Recueil*, I-9945. lpp., 52. punkts).

teiktajiem pieturas punktiem, atzīt, ka Somijas valdība ir rīkojusies labticīgi.

89. Ne Komisijas daļēji pretrunīgā informācija, ne Somijas valdības argumenti, nespējot atspēkot šo informāciju, neļauj pārliecinoši secināt, pie kādiem rezultātiem nonākusi PVN komiteja sapulču laikā. Te nepalīdz arī Komisijas pēc pieprasījuma iesniegtais protokols. Nosacīti var konstatēt, ka ir notikusi diskusija par apstrīdēto Somijas tiesisko regulējumu un atsevišķas dalībvalstis, acīmredzot, ir paudušas šaubas. To varētu attiecināt ne tikai uz sapulces "atklāto" raksturu, kuras laikā, kā norāda Komisija, tiek brīvi pārrunātas dažādas tēmas. Taču, manuprāt, lai pamatotu valdības labticību par valsts tiesību aktu saderību ar Kopienu tiesībām, ir nepieciešami pārliecinošāki fakti par iebildumiem, ko, iespējams, šādās sapulcēs izvirzījusi Komisija vai citas dalībvalstis. Pretējā gadījumā saistībā ar Tiesas spriedumu sekām tiktu radīts ievērojams nedrošības faktors un šīs sekas būtu atkarīgas no apstākļiem, ko Tiesa praktiski nevarētu ne pārbaudīt, ne izprast.

90. Šīs lietas apstākļi atšķiras, piemēram, no tiem, ko ģenerāladvokāts F. Dž. Džeikobss izskatīja secinājumos lietā *Banca Popolare di Cremona*, kur dalībvalsts labticību pamatoja kompetentā Komisijas ģenerāldirektora parakstīts un nepārprotami uzrakstīts dokuments [30].

91. Šo iemeslu dēļ uzskatu, ka šajā lietā nav iemesla ierobežot Tiesas sprieduma sekas laikā [31].

IX — Par tiesāšanās izdevumiem

92. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies Somijas un Itālijas valdībām, kā arī Komisijai, nav atlīdzināmi. Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem.

30 — Ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa 2005. gada 17. marta secinājumi lietā C-475/03 *Banca Popolare di Cremona*, kurā spriedums pieņemts 2006. gada 3. oktobrī (lieta atrodas izskatīšanā Tiesā), 80. punkts.

31 — Līdz ar to nav iemesla detalizēti iztirzāt jautājumu par datumu, kas būtu piemērots sprieduma ierobežošanai laikā, par ko ģenerāladvokāts F. Dž. Džeikobss ir izteicies 30. zemsvītras piezīmē minētajos secinājumos lietā *Banca Popolare di Cremona*.

X — Secinājumi

93. Ņemot vērā iepriekš minēto, iesaku Tiesai uz prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 20. pants ir interpretējams tādējādi, ka, ievērojot 5. panta noteikumus, tas uzliek dalībvalstīm pienākumu paredzēt atskaitījumu koriģēšanu par ražošanas līdzekļiem;

2) Sestās direktīvas 77/388/EEK 20. pants ir interpretējams tādējādi, ka tajā paredzētā koriģēšana ir piemērojama arī tad, ja ražošanas līdzekļi, kas šajā lietā ir nekustamais īpašums, vispirms tiek izmantoti darījumam, kas ir atbrīvots no nodokļa un nedod tiesības uz atskaitījumu, bet vēlāk — darījumam, kas apliekams ar nodokli;

3) Sestās direktīvas 77/388/EEK 13. panta C daļas otrā daļa un 17. panta 6. punkts nav interpretējami tādējādi, ka dalībvalsts, kas nodokļa maksātājiem dod tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, var pilnībā izslēgt pirms pieteikuma uzskatīt nekustamā īpašuma izīrēšanu vai iznomāšanu par ar nodokli apliekamu darījumu iesniegšanas par investīcijās nekustamajā īpašumā samaksātā PVN atskaitījumu, ja pieteikums izmantot šīs tiesības nav iesniegts sešu mēnešu laikā no šī nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā.