TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2006. gada 30. martā *

Lieta C-184/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 16. aprīlī un Tiesā reģistrēts 2004. gada 19. aprīlī, tiesvedībā

Uudenkaupungin kaupunki.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši K. Šīmans [*K. Schiemann*] (referents), N. Kolnerika [*N. Colneric*], H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*] un E. Levits,

ģenerāladvokāte K. Štiksa-Hakla [*C. Stix-Hackl*],
sekretārs H. fon Holšteins [*H. von Holstein*], sekretāra palīgs,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 22. jūnijā,

* Tiesvedības valoda — somu.

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Uudenkaupungin kaupunki* vārdā — M. Pikujemse [*M. Pikkujämsä*], *asianajaja*,

— Somijas valdības vārdā — T. Pinne [*T. Pynnä*] un E. Biglina [*E. Bygglin*], pārstāves,

— Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kuram palīdz P. Dženti li [*P. Gentili*], *avvocato dello Stato*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — L. Strēma van Līra [*L. Ström van Lier*] un I. Koskinens [*I. Koskinen*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 15. septembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kurā izdarīti grozījumi ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 13. panta C daļas otrās daļas, 17. panta 6. punkta otrās daļas un 20. panta normas.

2 Tas galvenokārt skar to, vai, ņemot vērā Sesto direktīvu, ir jāparedz par ražošanas līdzekļiem iepriekš samaksāta pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") atskaitījumu koriģēšana, ja nekustamais īpašums sākotnēji ir bijis izmantots ar nodokli neapliekamam darījumam, bet vēlāk, pēc izvēles tiesību izmantošanas Sestās direktīvas 13. panta C daļas nozīmē ir izmantots darījumam, kas apliekams ar nodokli.

3 Šis lūgums ir iesniegts *Uudenkaupungin kaupunki* (Ūsikaupunki pilsēta, Somija; turpmāk tekstā — "*Uusikaupunki*") ierosinātās apelācijas tiesvedībā par *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku Administratīvā tiesa) lēmumu noraidīt *Uusikaupunki* prasību par diviem *Lounais-Suomen verovirasto* (Somijas Dienvidrietumu ieņēmumu dienests) lēmumiem par atskaitījumu koriģēšanu un *Uusikaupunki* samaksātā PVN atmaksāšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Sestā direktīva

4 Sestās direktīvas 5. panta 6. un 7. punkts ir formulēts šādi:

"6. 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.

7. Dalībvalstis var uzskatīt, ka piegādes par samaksu ir:

a) tas, ka nodokļa maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībām izmanto savas uzņēmējdarbības gaitā saražotas, uzbūvētas, iegūtas, apstrādātas, iepirktas vai importētas preces, ja pievienotās vērtības nodoklis par šīm precēm nebūtu pilnīgi atskaitāms, ja tās būtu pirktas no cita nodokļa maksātāja;

b) tas, ka nodokļa maksātājs lieto preces ar nodokli neapliekamam darījumam, ja pievienotās vērtības nodoklis par šīm precēm kļūtu pilnīgi vai daļēji atskaitāms līdz ar to iegādi vai līdz ar to izmantojumu saskaņā ar a) apakšpunktu;

c) izņemot 8. punktā minētos gadījumus, to, ka nodokļa maksātājs vai tā tiesību pārņēmēji patur preces, kad nodokļa maksātājs beidz ar nodokli apliekamu saimniecisku darbību, ja pievienotās vērtības nodoklis par šīm precēm kļūtu pilnīgi vai daļēji atskaitāms līdz ar to iegādi vai līdz ar to izmantojumu saskaņā ar a) apakšpunktu."

5 Minētās direktīvas 6. panta 2. un 3. punktā ir noteikts:

"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.

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

3. Lai nepieļautu konkurences traucējumus un ievērojot 29. pantā paredzētās apspriedes, dalībvalstis var uzlūkot par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību to, ka nodokļa maksātājs sniedz pakalpojumu sava uzņēmuma vajadzībām, ja pievienotās vērtības nodoklis par šādu pakalpojumu nebūtu pilnīgi atskaitāms tādā gadījumā, ja to būtu sniedzis cits nodokļa maksātājs."

6 Piemērojot Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu, dalībvalstis atbrīvo no PVN nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu. Saskaņā ar šīs direktīvas 13. panta C daļu dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokli par nekustamā īpašuma izīrēšanu vai iznomāšanu. Tomēr saskaņā ar šī panta otro daļu dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību apjomu un noteikt to izmantošanas nosacījumus.

7 Sestās direktīvas 17. pantā ar nosaukumu "Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma" ir noteikts:

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

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

a) 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."

8 Līdz šai dienai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta pirmajā daļā paredzētās Kopienu normas vēl nav pieņemtas, jo Padomē nav panākta vienošanās par izdevumiem, kuriem var paredzēt izņēmumus no tiesībām atskaitīt PVN.

9 Sestās direktīvas 18. panta 1. un 2. punktā ir precizētas dažas prasības atskaitīšanas tiesību īstenošanas nosacījumiem. Šajā sakarā šī panta 3. punktā ir paredzēts, ka dalībvalstis pieņem nosacījumus un kārtību, kādā nodokļa maksātājam var atļaut veikt atskaitīšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar minētā panta 1. un 2. punkta noteikumiem.

10 Sestās direktīvas 20. pants ar nosaukumu "Atskaitījumu koriģēšana" ietver šādas normas:

"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.

[..]

4. Lai piemērotu 2. un 3. punkta noteikumus, dalībvalstis var:

— noteikt ražošanas līdzekļu jēdzienu;

— uzrādīt nodokļa summu, kas ņemama vērā koriģēšanai;

— paredzēt visus piemērotus pasākumus, lai nodrošinātu, ka koriģēšana nerada nekādas nepamatotas priekšrocības;

— atļaut administratīvus vienkāršojumus.

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.

[..]"

11 Ar Sestās direktīvas 29. pantu ir izveidota "Padomdevēja komiteja pievienotās vērtības nodokļa jautājumos", kurā ietilpst dalībvalstu un Komisijas pārstāvji un kura ir tiesīga izskatīt jautājumus par Kopienas noteikumu piemērošanu PVN jomā.

Valsts tiesiskais regulējums

12 Normas par nekustamā īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas aplikšanu ar nodokļiem ir ietvertas PVN likuma (*Arvonlisäverolaki*, 1993. gada 30. decembra Likums Nr. 1501; turpmāk tekstā — "*AVL*") 27.–30. pantā. Saskaņā ar šī likuma 27. panta pirmo daļu nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu ar PVN neapliek. Minētā likuma 30. panta pirmajā daļā nodokļa maksātājiem ir paredzētas tiesības izvēlēties,

vai maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, ar nosacījumu, ka nekustamo īpašumu izmanto valsts vai arī tas pastāvīgi tiek izmantots darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitījumu, proti, ar nodokli apliekamiem darījumiem.

13 Saskaņā ar *AVL* 33. pantu būvdarbu veikšana jaunā vai atjaunojamā nekustamajā īpašumā ir uzskatāma par veiktu privātām vajadzībām arī tad, ja uzņēmējs nekustamo īpašumu pārdod vai izmanto tā, ka tas nedod tiesības uz atskaitījumu, ja pakalpojuma sniegšana vai nekustamā īpašuma iegūšana ir devusi pamatu atskaitījumam vai pati pakalpojuma sniegšana ir notikusi darījuma ietvaros, kas dod tiesības uz atskaitījumu.

14 Normas par tiesībām uz atskaitījumu ir iekļautas *AVL* 102.–118. pantā. Atbilstoši šī likuma 102. panta 1. punkta pirmajai daļai par vispārīgajām tiesībām uz atskaitījumu ar nodokli apliekamu darījumu ietvaros nodokļa maksātājs var atskaitīt nodokli, ko tas samaksājis par preci vai pakalpojumu citam nodokļa maksātājam. Saskaņā ar *AVL* 106. pantu par atskaitījumiem būvdarbu pakalpojumu ietvaros nekustamā īpašuma īpašnieks, kas izvēlas maksāt PVN atbilstoši šī likuma 30. pantam, principā var veikt minētā likuma 102. pantā paredzēto atskaitījumu par pakalpojumiem un precēm, ko viņš ir ieguvis, lai izīrētu vai iznomātu minēto nekustamo īpašumu, ko apliek ar nodokli.

15 Atskaitījums par PVN, kas samaksāts par investīcijām nekustamajā īpašumā pirms izvēlēšanās maksāt šo nodokli, tomēr ir iespējams tikai tad, ja šī izvēle ir veikta sešu mēnešu laikā, sākot no attiecīgā nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā. *AVL* neatļauj nodokļa maksātāja labā pārskatīt vai koriģēt atskaitījumus par remontdarbiem, jauniem būvdarbiem vai nekustamā īpašuma ieguvi gadījumā, kad nodokļu maksāšanas pieteikums ir iesniegts pēc iepriekš minētā termiņa beigām, ja nekustamais īpašums sākotnēji, pirms tas tiek izmantots ar PVN apliekamam darījumam, ir nodots lietošanā ar PVN neapliekama darījuma ietvaros.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

16 *Uusikaupunki* atjaunoja sev piederošu nekustamo īpašumu un izīrēja šī nekustamā īpašuma telpas Somijas valstij, vienu daļu kopš 1995. gada 1. jūnija, bet otru daļu — kopš minētā gada 1. septembra. Kopš 1995. gada 31. augusta *Uusikaupunki* izīrēja arī tās uzcelto rūpniecības halli uzņēmumam, kas bija PVN maksātājs. Abu projektu izmaksas ietvēra PVN summu FIM 2 206 224 apmērā.

17 1996. gada 4. aprīlī *Uusikaupunki*, pamatojoties uz *AVL* 30. pantu, iesniedza *Turun lääninverovirasto* (Turku Reģionālā nodokļu pārvalde) pieteikumu maksāt PVN par abiem pamata prāvā iesaistītajiem nekustamajiem īpašumiem. Nodokļu administrācija šo pieteikumu apstiprināja, sākot ar minētā pieteikuma iesniegšanas dienu, jo tas nebija iesniegts *AVL* 106. pantā paredzētajā sešu mēnešu termiņā, sākot no nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā.

18 Divos pieteikumos, kas iesniegti 1998. gada 8. septembrī un 2000. gada 30. martā, *Uusikaupunki*, pamatojoties uz Sestās direktīvas 20. pantu, lūdza *Lounais-Suomen verovirasto* veikt nodokļu atskaitījumu koriģēšanu un daļēji atmaksāt PVN, kas bija samaksāts būvdarbos un remontdarbos no 1996. gada līdz 1999. gadam. Pieprasītā summa bija FIM 1 651 653, pieskaitot likumiskos procentus.

19 Ar 2000. gada 3. maija lēmumiem *Lounais-Suomen verovirasto* noraidīja šos pieteikumus, jo būvdarbos un remontdarbos samaksātā PVN atskaitījums, piemērojot *AVL* 106. pantu, bija iespējams tikai, ja izvēle maksāt šo nodokli bija izdarīta sešu mēnešu laikā, sākot no nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā.

20 *Uusikaupunki* cēla prasību *Helsingin hallinto-oikeus*, lūdzot atcelt šos lēmumus, kas tika noraidīta. Prasītāja pamata prāvā par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa).

21 *Korkein hallinto-oikeus* nebija pārliecināta, vai *AVL* izvirzītie nosacījumi tiesībām uz PVN atskaitījumu nav pretrunā Sestajai direktīvai, jo saskaņā ar Somijas tiesībām, izīrējot vai iznomājot nekustamo īpašumu, kas sākotnēji, pirms izmantošanas ar PVN apliekamam darījumam bija nodots lietošanā ar PVN neapliekama darījuma ietvaros, ja vien pieprasījums maksāt nodokli par izīrēšanu un iznomāšanu nebija iesniegts sešus mēnešus pēc nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā, nebija iespējams koriģēt PVN atskaitījumus.

22 Saskaņā ar iesniedzējtiesas apgalvoto nav šaubu, ka *Uusikaupunki*, veicot iegādi remontdarbiem un jaunajiem būvdarbiem, darbojās kā nodokļa maksātājs un šī iegāde tika veikta prasītājas uzņēmējdarbībai.

23 Šādos apstākļos *Korkein hallinto-oikeus* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [Sestās direktīvas] 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 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?"

Par pirmo jautājumu

24 Vispirms jāatgādina, ka atbilstoši ar Sesto direktīvu izveidotās sistēmas loģikai nodokļi, kas samaksāti par precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto ar nodokļiem apliekamos darījumos, var tikt atskaitīti. Priekšnodokļu atskaitījums ir saistīts ar vēlāk iekasējamiem nodokļiem. Ja nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kam netiek piemērots PVN, vēlāks nodoklis netiek iekasēts un priekšnodoklis netiek atskaitīts. Savukārt, ja preces vai pakalpojumi tiek izmantoti darbībām, kas vēlāk tiek apliktas ar nodokli, to priekšnodokļa atskaitījums ir nepieciešams, lai novērstu dubultu aplikšanu ar nodokli.

25 Sestās direktīvas 20. pantā paredzētais atskaitījumu koriģēšanas periods ļauj novērst neprecizitātes nodokļa maksātāja atskaitījumu un nepamatotu priekšrocību vai kaitējuma aprēķināšanā, it īpaši, ja pēc deklarācijas iesniegšanas ir mainījušies fakti, kas sākotnēji ņemti vērā, nosakot atskaitījumu summu. Līdzīgu izmaiņu iespējai ir liela nozīme ražošanas līdzekļu gadījumā, kas bieži tiek lietoti vairākus gadus, kuru laikā var mainīties to lietošanas veids. Tāpēc Sestajā direktīvā ir paredzēts piecu gadu koriģēšanas periods, kas nekustamā īpašuma gadījumā var tikt pagarināts līdz divdesmit gadiem, kuru laikā dažādi atskaitījumi var sekot viens otram.

26 Atskaitījumu koriģēšanas sistēma ir būtisks ar Sesto direktīvu izveidotās sistēmas elements, jo tās mērķis ir nodrošināt atskaitījumu precizitāti un līdz ar to nodokļu nastas neitralitāti. Sestās direktīvas 20. panta 2. punkts par ražošanas līdzekļiem, kas ir būtisks pamata prāvas lietai, turklāt ir formulēts tā, ka nav šaubu par tā obligāti saistošo raksturu.

27 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, tā kā tiesību uz atskaitījumu ierobežošana un tādējādi atskaitījumu koriģēšana ir vienādi jāpiemēro visās dalībvalstīs, atkāpes ir pieļaujamas tikai Sestajā direktīvā skaidri paredzētajos gadījumos (šajā sakarā skat. 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz*, *Recueil*, I-3795. lpp., 27. punkts). Tas, ka Sestās direktīvas 20. panta 5. punktā ir paredzēts, ka, lai dalībvalsts atkāpes veidā varētu nepiemērot šī paša panta 2. punktu, ir jāievēro ļoti precīzi nosacījumi, pastiprina šīs normas obligāti saistošo raksturu. Šajā sakarā jānorāda, ka tiesas sēdē starp Somijas valdību un Komisiju izcēlās strīds par to, vai ir notikusi konsultēšanās ar Sestās direktīvas 29. pantā izveidoto komiteju, kā tas ir paredzēts šīs direktīvas 20. panta 5. punktā, un kāds ir bijis tās iznākums. Tomēr valsts tiesas uzdoto jautājumu mērķis acīmredzami nav pārbaudīt, vai šajā lietā ir izpildīti šīs atkāpi saturošās normas piemērošanas nosacījumi.

28 Runājot par Somijas valdības argumentu, ka Sestās direktīvas 20. panta 4. punkts atļauj dalībvalstīm noteikt jēdziena "ražošanas līdzekļi" definīciju, un par to, ka šajā jēdzienā nav obligāti jāietver būvdarbu pakalpojumu sniegšana, pietiek konstatēt, ka šī valdība atzīst, ka Somijas tiesībās nav pieņemta nekāda šī jēdziena definīcija, jo Sestās direktīvas 20. panta 2.–5. punktā paredzētā procedūra valsts tiesībās nav transponēta. No Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalsts, kas savā tiesiskajā kārtībā nav transponējusi kādas direktīvas normas, nevar Kopienu pilsoņiem izvirzīt ierobežojumus, ko tā saskaņā ar šīm normām būtu varējusi izvirzīt (šajā sakarā skat. 1991. gada 19. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-6/90 un C-9/90 *Francovich* u.c., *Recueil*, I-5357. lpp., 21. punkts, un 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-142/04 *Aslanidou*, Krājums, I-7181 lpp., 35. punkts).

29 Turklāt pretēji Somijas valdības apgalvotajam priekšnodokļa atskaitījumu koriģēšana, piemērojot Sestās direktīvas 20. pantu, nav vienkārši šīs direktīvas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta, kuri attiecas uz nodokļa maksātāja privātajām vajadzībām izmantotu atskaitījumu un pakalpojumu aplikšanu ar nodokli, piemērošanas alternatīva, un dalībvalstīm tāpēc nav dota iespēja izvēlēties starp koriģēšanas mehānisma un mehānisma privātām vajadzībām izmantotu atskaitījumu aplikšanai ar nodokļiem transpozīciju, jo tie abi ir obligāti.

30 Lai gan 20. pants un 5. un 6. pants atbilstoši to formulējumam principā var tikt piemēroti situācijā, kad līdzekļi, kuru lietošana dod tiesības uz atskaitījumu, vēlāk tiek izmantoti tādā veidā, kas nedod tiesības uz atskaitījumu, un lai gan tādā situācijā šiem abiem mehānismiem ir vienādas ekonomiskās sekas (šajā sakarā skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, *Recueil*, I-5337. lpp., 90. punkts), tā tas nav pretējā situācijā, kāda ir pamata prāvas lietā, kur līdzekļi, kuru lietošana nedod tiesības uz atskaitījumu, vēlāk tiek izmantoti tādā veidā, kas dod šādas tiesības. Tiesības uz atskaitījumu koriģēšanu nodokļa maksātāja labā otrajā situācijā faktiski var tikt

pamatotas tikai ar Sestās direktīvas 20. panta normām un nevis ar tās 5. un 6. panta normām. Tāpēc tādās situācijās minētās direktīvas 20. panta normu piemērošana ir obligāta, neskatoties uz Sestās direktīvas 5. un 6. panta piemērošanu valsts tiesībās.

31 Pretēji tam, ko apgalvo Somijas valdība, faktiski pat situācijās, kur tiek mainīts līdzekļu izmantošanas veids, nomainot lietošanu, kas dod tiesības uz atskaitījumu, ar lietošanu, kas nedod šādas tiesības, un kur līdz ar to pastāv minēto normu pārklāšanās risks, nerodas nekāda pretruna, kas varētu attaisnot Sestās direktīvas 20. pantā paredzētās atskaitījumu koriģēšanas procedūras neīstenošanu.

32 Tiesas sēdē Somijas valdība minēja kāda nekustamā īpašuma piemēru, kas bija iegūts ar nodokli apliekamā darījumā un kas gadu pēc tā iegūšanas nākamos četrus gadus tika izmantots ar nodokli neapliekamiem darījumiem. Šī valdība norāda, ka šādā situācijā principā ir piemērojams gan Sestās direktīvas 20. pants, gan tās 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts, taču šo pantu piemērošanai ir dažādas un pretrunīgas sekas. Piemērojot Sestās direktīvas 20. panta 2. punktu, sakarā ar atskaitījumu koriģēšanu par iepriekš pirkuma cenā samaksāto PVN, sākot ar otro gadu, atskaitāmā nodokļa apmērs ir 1/5 no šīs summas, kas ir daļa, kas atbilst nekustamā īpašuma lietošanas pirmajam gadam. Savukārt, piemērojot Sestās direktīvas 5. panta 6. punktu un 6. panta 2. punktu, ar nodokli jāapliek nekustamā īpašuma kopējā vērtība tā izmantošanas veida maiņas brīdī.

33 Šajā sakarā uzreiz jānorāda, ka 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts ir piemērojams tikai tad, ja attiecīgo līdzekļu lietošanas veida maiņa ir izmantošana privātām vajadzībām, nevis tam, lai šos līdzekļus izmantotu ar nodokli neapliekamam darījumam.

34 Attiecīgo normu piemērošana tādējādi ir atkarīga no tā, vai nodokļa maksātājs faktiski ir nolēmis konkrēto nekustamo īpašumu pastāvīgi izmantot privātām vajadzībām vai tas savukārt pieļauj iespēju to nākotnē izmantot sava uzņēmuma vajadzībām un tāpēc nolemj to paturēt uzņēmuma kapitālā. Pirmajā gadījumā ir piemērojams Sestās direktīvas 5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts, bet otrajā — šīs direktīvas 20. pants. Tas, ka Sestās direktīvas piemērošanas nolūkā nodokļa maksātājam ir iespēja izvēlēties, vai iekļaut sava uzņēmuma kapitālā privātām vajadzībām izmantoto līdzekļu daļu, izriet no pastāvīgās judikatūras (skat., piemēram, 1995. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-291/92 *Armbrecht, Recueil*, I-2775. lpp., 20. punkts, un 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens*, Krājums, I-7037. lpp., 23. punkts). Tāpēc Somijas valdības minētajā piemērā faktiski nav nekādas pretrunas.

35 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka Sestās direktīvas 20. pants ir interpretējams tā, ka, ievērojot tā 5. punkta nosacījumus, tas uzliek dalībvalstīm pienākumu paredzēt par ražošanas līdzekļiem samaksātā PVN atskaitījumu koriģēšanu.

Par otro jautājumu

36 Otrais jautājums ir uzdots, lai noskaidrotu, vai šo koriģēšanu ietekmē tas, ka konkrētais darījums sākotnēji nebija apliekams ar nodokli un ka tādējādi nekādu atskaitījumu vispār nevarēja būt.

37 Kā secinājumu 36. un 37. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte, koriģēšanas mehānisma piemērošana ir atkarīga no tā, vai pastāv tiesības uz atskaitījumu saskaņā ar Sestās direktīvas 17. pantu.

38 Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 1. punktu ar nosaukumu "Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma" tiesības uz PVN atskaitījumu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. Tādējādi, vai pastāv tiesības uz atskaitījumu, var noteikt tikai statuss, kādā persona šajā brīdī darbojas (iepriekš minētais spriedums lietā *Lennartz*, 8. punkts).

39 Tiesa turklāt ir lēmusi, ka no tā, kā ražošanas līdzekļi tiek izmantoti, ir atkarīgs tikai sākotnējā atskaitījuma apmērs, uz kuru nodokļa maksātājam ir tiesības saskaņā ar Sestās direktīvas 17. pantu, un nākamo laika posmu iespējamo korekciju apmērs, bet tas neietekmē tiesību uz atskaitījumu rašanos. Tādējādi tūlītēja līdzekļu izmantošana ar nodokli apliekamiem darījumiem pati par sevi nav nosacījums atskaitījumu koriģēšanas sistēmas piemērošanai (iepriekš minētais spriedums lietā *Lennartz*, 15. un 16. punkts).

40 Visbeidzot, pretēji Itālijas valdības apgalvotajam atskaitījumu koriģēšana saskaņā ar Sestās direktīvas 20. pantu ir obligāti piemērojama arī tad, kad tiesību uz atskaitījumu izmaiņas ir atkarīgas no tādas nodokļa maksātāja labprātīgas izvēles kā Sestās direktīvas 13. panta C daļā paredzēto izvēles tiesību izmantošana. Šo izvēles tiesību izmantošana neietekmē tiesību uz atskaitījumu rašanos, ko, kā jau minēts, regulē Sestās direktīvas 17. panta 1. punkts. Tā kā nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu apliek ar nodokli pēc tam, kad tiek izmantotas izvēles tiesības par labu aplikšanai ar nodokli, atskaitījumu koriģēšana kļūst nepieciešama, lai novērstu ieguldīto izmaksu dubultu aplikšanu ar nodokli, neskatoties uz to, ka aplikšana ar nodokli notiek nodokļa maksātāja labprātīgas izvēles rezultātā.

41 Itālijas valdības minētajam Sestās direktīvas 18. panta 3. punktam šajā sakarā nav nozīmes, jo šis punkts attiecas uz gadījumu, kad nodokļa maksātājs nav veicis atskaitījumus, uz ko tam bija tiesības, kas nevar notikt, pirms nav izmantotas Sestās direktīvas C daļas 13. pantā paredzētās izvēles tiesības. Tā kā sākotnējā atskaitījuma apmērs ir nulle, tikai pēc šo izvēles tiesību izmantošanas nodokļa maksātāja tiesības uz atskaitījumu iegūst reālu vērtību, no kā iespējams izdarīt atskaitījumu.

42 Tādējādi uz otro jautājumu jāatbild, ka Sestās direktīvas 20. pants ir interpretējams tā, ka tajā paredzētā koriģēšana ir piemērojama arī situācijā, kad ražošanas līdzekļi vispirms tiek izmantoti darījumam, kas ir atbrīvots no nodokļa un neparedz tiesības uz atskaitījumu, un vēlāk, koriģēšanas perioda laikā tiek izmantoti darījumam, kas apliekams ar PVN.

Par trešo jautājumu

43 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 13. panta C daļas otrā daļa ir interpretējama tā, ka dalībvalsts, kas piešķir nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, var izslēgt pirms šo tiesību izmantošanas par investīcijām nekustamajā īpašumā samaksātā PVN atskaitījumu, ja pieteikums izmantot šīs tiesības nav iesniegts sešu mēnešu laikā, skaitot no šī nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā.

44 Kā atzīts šī sprieduma 24. punktā, atbilstoši ar Sesto direktīvu izveidotās sistēmas loģikai nodokļi, ko nodokļa maksātājs iepriekš samaksājis par precēm un pakalpojumiem, kas aplikti ar nodokli, var tikt atskaitīti. Tādējādi, ja nodokļa maksātājiem saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta C daļas pirmo daļu ir iespēja izvēlēties, vai maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma izmantošanu, šo tiesību izmantošanai ir jāietver ne tikai izīrēšanas un iznomāšanas aplikšana ar nodokļiem, bet arī attiecīgo nodokļu, kas iepriekš samaksāti par šo nekustamo īpašumu, atskaitījums.

45 Protams, dalībvalstis ir tiesīgas noteikt procesuālus nosacījumus, saskaņā ar kuriem var tikt izmantotas izvēles tiesības, kas ietver iespēju paredzēt, ka aplikšana ar nodokļiem ir īstenojama tikai pēc pieteikuma iesniegšanas un ka atskaitīt priekšnodokļus iespējams tikai pēc šī datuma (2004. gada 9. septembra spriedums

lietā C-269/03 *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, Krājums, I-8067. lpp., 23. punkts). Tomēr šādi noteikumi nevar ierobežot tiesības veikt atskaitījumus, kas saistīti ar darījumiem, kas apliekami ar nodokli, ja izvēles tiesības ir likumīgi īstenotas saskaņā ar šiem noteikumiem. Valsts procesuālo noteikumu piemērošana it īpaši nedrīkst ierobežot periodu, kurā atskaitījumi var tikt veikti, nosakot atskaitījumu koriģēšanai īsāku periodu nekā paredzēts direktīvā.

46 Turklāt atskaitījumu ierobežošana, kas saistīta ar darījumiem, kas aplikti ar nodokli pēc izvēles tiesību īstenošanas, skar nevis Sestās direktīvas 13. panta C daļas otrajā daļā paredzēto izvēles tiesību "piemērojamību", bet šo tiesību izmantošanas sekas. Tādējādi šī norma neatļauj dalībvalstīm ierobežot ne Sestās direktīvas 17. pantā paredzētās tiesības veikt atskaitījumus, ne nepieciešamību koriģēt šos atskaitījumus saskaņā ar šīs direktīvas 20. pantu.

47 Tādējādi uz trešo jautājumu jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta C daļas otrā daļa ir interpretējama tā, ka dalībvalsts, kas nodokļa maksātājiem piešķir tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, saskaņā ar šo normu nedrīkst liegt atskaitīt pirms šo izvēles tiesību izmantošanas par investīcijām nekustamajā īpašumā samaksāto PVN, ja pieteikums izmantot šīs tiesības nav iesniegts sešu mēnešu laikā, sākot no šī nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā.

Par ceturto jautājumu

48 Šajā pēdējā jautājumā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējams tā, ka dalībvalsts, kas piešķir nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma izīrēšanu un

iznomāšanu, var izslēgt pirms šo tiesību izmantošanas par investīcijām nekustamajā īpašumā samaksātā PVN atskaitījumu, ja pieteikums izmantot šīs tiesības nav iesniegts sešu mēnešu laikā, sākot no šī nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā.

49 Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta pieņemšanas vēstures analīze liecina, ka šīs normas otrajā daļā dalībvalstīm piešķirtās tiesības ir piemērojamas tikai atskaitījumu izņēmumu saglabāšanai attiecībā uz izdevumu kategorijām, kas ir noteiktas, ņemot vērā iegūtās preces vai saņemtā pakalpojuma raksturu un nevis to izmantošanas veidu vai šīs izmantošanas nosacījumus (šajā sakarā skat. 1999. gada 5. oktobra spriedumu lietā C-305/97 *Royscot* u.c., *Recueil*, I-6671. lpp., 21.–25. punkts).

50 Kā ģenerāladvokāte ir norādījusi secinājumu 79. punktā, šķiet, ka *AVL* 102. panta 1. punkta pirmajā daļā ir skaidri paredzēta iespēja, ievērojot atsevišķus nosacījumus, atskaitīt PVN, kas iepriekš samaksāts par tādām investīcijām nekustamajā īpašumā kā būvdarbu izmaksas un iegādes šim nekustamajam īpašumam. Tādējādi šajā gadījumā pirms izvēles maksāt PVN īstenošanas veikto izmaksu izslēgšana neattiecas uz Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā paredzēto atkāpi.

51 Tādējādi uz ceturto jautājumu jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir jāinterpretē tā, ka dalībvalsts, kas nodokļa maksātājiem piešķir tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, saskaņā ar šo normu nevar izslēgt pirms šo tiesību izmantošanas par investīcijām nekustamajā īpašumā samaksātā PVN atskaitījumu, ja pieteikums izmantot šīs tiesības nav iesniegts sešu mēnešu laikā, sākot no šī nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā.

Par šī sprieduma seku ierobežošanu laikā

52 Somijas valdība ir lūgusi Tiesu gadījumā, ja tā nepiekristu tās argumentiem, ierobežot šī sprieduma sekas laikā, to attiecinot tikai uz periodu pēc tā pasludināšanas.

53 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesas sniegta Kopienu tiesību normas interpretācija EKL 234. pantā noteiktās kompetences ietvaros nepieciešamības gadījumā izskaidro un precizē šīs normas jēgu un apjomu, kā tā ir jāsaprot un jāpiemēro vai kā tā bija jāsaprot un jāpiemēro kopš tās spēkā stāšanās brīža. No tā izriet, ka tiesa pati var un tai ir jāpiemēro šādi interpretētā norma tiesiskajām attiecībām, kas radušās un ir nodibinātas pirms sprieduma, kas pasludināts pēc lūguma sniegt interpretāciju, ja ir izpildīti pārējie nosacījumi tiesvedības uzsākšanai kompetentajās tiesās par minētās normas piemērošanu (skat. it īpaši 1988. gada 2. februāra spriedumu lietā 24/86 *Blaizot*, *Recueil*, 379. lpp., 27. punkts, un 1995. gada 15. decembra spriedumu lietā C-415/93 *Bosman*, *Recueil*, I-4921. lpp., 141. punkts).

54 Arī saskaņā ar pastāvīgo judikatūru personām ir tiesības uz nodokļu atmaksāšanu, kas iekasēti, pārkāpjot Kopienu tiesību noteikumus (skat. it īpaši 1983. gada 9. novembra spriedumu lietā 199/82 *San Giorgio*, *Recueil*, 3595. lpp., 12. punkts, un 1997. gada 14. janvāra spriedumu apvienotajās lietās no C-192/95 līdz C-218/95 *Comateb* u.c., *Recueil*, I-165. lpp., 20. punkts).

55 Tikai izņēmuma gadījumos, piemērojot Kopienu tiesību sistēmai raksturīgo vispārīgo tiesiskās drošības principu, Tiesai var nākties ierobežot ieinteresēto personu iespējas atsaukties uz Tiesas interpretēto normu, lai apstrīdētu labticīgi nodibinātas tiesiskās attiecības. Lai varētu nolemt piemērot šādu ierobežojumu,

jābūt ievērotiem diviem būtiskiem kritērijiem, proti, labticībai no ieinteresēto personu puses un nopietnu sarežģījumu riskam (skat. it īpaši 1994. gada 28. septembra spriedumu lietā C-57/93 *Vroege*, *Recueil*, I-4541. lpp., 21. punkts, un 2006. gada 10. janvāra spriedumu lietā C-402/03 *Skov* un *Bilka*, Krājums, I-199. lpp., 51. punkts).

56 Kā ģenerāladvokāte ir pareizi norādījusi secinājumu 87. punktā, šajā lietā jāatzīst, ka Somijas valdība pamatojas tikai uz praktiskajām grūtībām, ar kurām tai jārēķinās gadījumā, ja šī sprieduma sekas netiks ierobežotas laikā.

57 Tādējādi šajā sakarā jānorāda, ka minētā valdība apgalvoja, ka tā pamatojās uz Sestās direktīvas 20. panta 5. punktā paredzēto atkāpi. Taču šīs normas piemērojamības nosacījums saskaņā ar tās formulējumu it īpaši ir tāds, ka atskaitījumu koriģēšanas sistēmas piemērošanas praktiskajām sekām ir jābūt "niecīgām". Neskatoties uz to, vai ir notikušas Sestās direktīvas 29. pantā paredzētās apspriedes, jāatzīst, ka tas vien, ka Somijas valdība pieminēja minētās direktīvas 20. panta 5. punktu, liek apšaubīt, ka atskaitījumu koriģēšanas sistēmas piemērošana ar atpakaļejošu spēku radīs smagas sekas.

58 Turklāt, kā jau atzīts šī sprieduma 26. punktā, var norādīt, ka Sestās direktīvas 20. panta 2. punkts, kas attiecas uz apstrīdēto atskaitījumu koriģēšanu, ir formulēts tā, ka nav nekādu šaubu par tā obligāti saistošo raksturu. Somijas valdības arguments, saskaņā ar kuru Sestās direktīvas konkrētās normas esot neskaidras un ietverot neprecizitātes attiecībā uz to piemērošanu, tāpēc ir jānoraida.

59 Tādējādi šī sprieduma sekas nav jāierobežo laikā.

Par tiesāšanās izdevumiem

60 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 20. pants ir interpretējams tā, ka, ievērojot tā 5. punkta nosacījumus, tas uzliek dalībvalstīm pienākumu paredzēt par ražošanas līdzekļiem samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu koriģēšanu;**

2) **Sestās direktīvas 77/388 20. pants ir interpretējams tā, ka tajā paredzētā koriģēšana ir piemērojama arī situācijā, kad ražošanas līdzekļi vispirms tiek izmantoti darījumam, kas ir atbrīvots no nodokļa un neparedz tiesības uz atskaitījumu, un vēlāk, koriģēšanas perioda laikā, tiek izmantoti darījumam, kas apliekams ar pievienotās vērtības nodokli;**

3) **Sestās direktīvas 77/388 13. panta C daļas otrā daļa ir interpretējama tā, ka dalībvalsts, kas nodokļa maksātājiem piešķir tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, saskaņā ar šo normu nedrīkst liegt atskaitīt pirms šo izvēles tiesību izmantošanas par investīcijām nekustamajā īpašumā samaksāto pievienotās vērtības nodokli, ja pieteikums izmantot šīs tiesības nav iesniegts sešu mēnešu laikā, sākot no šī nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā;**

4) **Sestās direktīvas 77/388 17. panta 6. punkts ir jāinterpretē tā, ka dalībvalsts, kas nodokļa maksātājiem piešķir tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokļus par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, saskaņā ar šo normu nevar izslēgt pirms šo tiesību izmantošanas par investīcijām nekustamajā īpašumā samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu, ja pieteikums izmantot šīs tiesības nav iesniegts sešu mēnešu laikā, sākot no šī nekustamā īpašuma nodošanas lietošanā.**

[Paraksti]