TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2005. gada 15. decembrī *

Lieta C-63/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 21. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 13. februārī, tiesvedībā

***Centralan Property Ltd***

pret

***Commissioners of Customs & Excise.***

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši A. La Pergola [*A. La Pergola*], Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] un A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*] (referents),

* Tiesvedības valoda — angļu.

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 16. februārī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Centralan Property Ltd* vārdā — R. Kordara [*R. Cordara*], *QC*, un P. Kī [*P. Key*], *barrister*, ko pilnvarojis *Landwell* birojs, *solicitor*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Mandži [*K. Manji*], pārstāvis, kam palīdz N. Plemings [*N. Pleming*], *QC*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 17. martā,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz to, kā interpretēt 20. panta 3. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 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.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar prāvu starp sabiedrību *Centralan Property Ltd* (turpmāk tekstā — "*Centralan*") un *Commissioners of Customs & Excise* (turpmāk tekstā — "*Commissioners*"), kas Apvienotajā Karalistē ir atbildīgi par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") iekasēšanu, saistībā ar šīs sabiedrības veikto priekšnodokļa atskaitījumu koriģēšanu.

### Atbilstošās tiesību normas

*Kopienu tiesiskais regulējums*

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā ir paredzēts, ka PVN ir jāmaksā par "preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

4 Minētās direktīvas 4. panta 3. punkts ir formulēts šādi:

"Dalībvalstis var par nodokļa maksātāju uzskatīt arī jebkuru, kas reizumis veic kādu darījumu, kurš pieskaitāms 2. punktā minētajām darbībām, it īpaši kādu no šiem darījumiem:

a) ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu) pirms šo ēku pirmreizējas izmantošanas; [..].

Dalībvalstis pirmreizējas izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laiku, kas paiet no ēkas pabeigšanas dienas līdz pirmās pārdošanas (izīrēšanas, iznomāšanas) dienai, vai laiku, kas paiet no pirmreizējās izmantošanas dienas līdz nākamās pārdošanas (izīrēšanas, iznomāšanas) reizei, ar noteikumu, ka šie laikposmi nepārsniedz attiecīgi piecus un divus gadus."

5 Šīs pašas direktīvas 5. pants ar nosaukumu "Preču piegāde" nosaka:

"1. "Preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

[..]

3. Par materiālu īpašumu dalībvalstis var uzskatīt:

a) noteiktas daļas nekustamā īpašumā;

b) lietu tiesības, kas dod to turētājam nekustamā īpašuma lietotāja tiesības;

c) akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā īpašuma vai tā daļas īpašumtiesības vai valdījuma tiesības;

[..]."

6 Sestās direktīvas 13. pants paredz:

"A. *Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs*

1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk 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:

[..]

i) bērnu vai jauniešu izglītību, skolas vai universitātes izglītību, arodizglītību vai pārkvalifikāciju, ieskaitot ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, kurām attiecīgā dalībvalsts noteikusi līdzīgus mērķus;

[..].

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 [..];

[..]

g) ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), izņemot gadījumus, kas aprakstīti 4. panta 3. punkta a) apakšpunktā;

[..].

C. *Izvēles tiesības*

Dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli šādos gadījumos:

a) nekustamā īpašuma izīrēšana vai iznomāšana;

b) darījumi, ko aptver šā panta B daļas d), g) un h) apakšpunkts.

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

7 Sestās direktīvas 17. pants nosaka:

"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;

[..].

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.

Dalībvalstis tomēr var:

[..]

c) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;

[..]."

8 Sestās direktīvas 19. pantā ir iekļauti noteikumi, saskaņā ar kuriem ir jāaprēķina atskaitāmā daļa, kā tas paredzēts šīs direktīvas 17. panta 5. punktā.

9 Atskaitījumu koriģēšanu reglamentē Sestās direktīvas 20. pants, kas ir formulēts šādi:

"[..]

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.

3. Ja ražošanas līdzekļus piegādā koriģēšanas laikā, uzskata, ka nodokļa maksātājs tos vēl joprojām lieto tā saimnieciskajai darbībai līdz koriģēšanas laika beigām. Ja šādu ražošanas līdzekļu piegādei ir uzlikts nodoklis, pieņem, ka šīm saimnieciskajā darbībā ietilpstošajām darbībām pilnībā uzliek nodokli; ja piegāde ir atbrīvota no nodokļiem, pieņem, ka šīs darbības ir pilnībā atbrīvotas. Koriģēšanu veic tikai vienreiz visā vēl atlikušajā koriģēšanas laikā.

Pēdējā no minētajiem gadījumiem dalībvalstis tomēr var noraidīt lūgumu veikt koriģēšanu, ja pircējs ir nodokļa maksātājs, kas attiecīgos ražošanas līdzekļus izmanto vienīgi darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms.

[..]"

*Valsts tiesiskais regulējums*

Tiesiskais regulējums PVN jomā

10 Attiecīgie Sestās direktīvas noteikumi Apvienotajā Karalistē tika ieviesti ar 1994. gada likumu par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1994*, turpmāk tekstā — "*VATA 1994*") un 1995. gada noteikumiem par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Regulations 1995*, turpmāk tekstā — "PVN noteikumi").

11 Saskaņā ar PVN noteikumu 101. panta 1. punktu — atskaitīt var tikai to priekšnodokli, "kas ir saistīts ar darbībām, kuras ir apliekamas ar nodokli".

12 Tajā PVN noteikumu 114. panta daļā, kas ir piemērojama pamata prāvā, ir paredzētas korekcijas, ko veic desmit gadu laika posmā, ievērojot šo pašu noteikumu 115. pantā paredzēto metodi. Attiecībā uz katru "laika posmu" ("interval"), kas ilgst vienu gadu, ražošanas līdzekļu īpašnieks var veikt korekcijas attiecībā uz vienu desmito daļu no priekšnodokļa, ievērojot PVN noteikumos paredzēto kārtību.

13 Ar PVN noteikumu 115. panta 3. punktu tika ieviests Sestās direktīvas 20. panta 3. punkts. Saskaņā ar minētās normas noteikumiem tā ir piemērojama tad, "ja visas tiesības uz ražošanas līdzekli īpašnieks nodod [..] laika posmā, kas nav pēdējais ar ražošanas līdzekli saistītais laika posms [..]".

14 *VATA 1994* 9. pielikumā paredzētās 1. grupas 1. punkta a) apakšpunkta ii) daļā ir noteikts, ka uz jaunu nedzīvojamo ēku nodošanu neattiecas no nodokļa atbrīvoto piegāžu definīcija. Saskaņā ar šajā pielikumā iekļautajām piezīmēm — ēkas vēl joprojām uzskata par jaunām, ja tās ir uzceltas ne agrāk kā pirms trim gadiem.

15 1994. gada 30. novembrī stājās spēkā *VATA 1994* 10. pielikuma 2. pantā iekļautais jaunais 3.A punkts, kas paredz, ka gadījumā, ja — atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta C punkta b) apakšpunktam — juridiska persona izvēlas maksāt nodokli par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, šī izvēle neattiecas uz darbībām, kas ir veiktas ar juridisku personu, kura ar to ir saistīta, *VATA 1994* nozīmē, ja viena no šīm personām nav "persona, kas ir pilnībā apliekama ar nodokli". Vēlāk, 1996. gada 26. novembrī, šis punkts tika atcelts.

Tiesiskais regulējums nekustamā īpašuma jomā

16 No lietas materiāliem izriet, ka saskaņā ar Anglijas un Velsas tiesībām pilnīgas īpašuma tiesības ("freehold"), ja tās nav apgrūtinātas ar citām tā sauktajām "pakārtotajām" tiesībām, var skaidrot kā tiesības neierobežotu laika posmu izmantot nekustamo īpašumu. Noma ("lease") ir "leasehold" tiesības, kas ir līdzvērtīgas tiesībām noteiktu laika posmu izmantot nekustamo īpašumu. Nomas termiņa ilgums nav ierobežots, un ir sastopami nomas līgumi, kas ir noslēgti uz 999 gadiem. Personai, kam ir neierobežotas īpašumtiesības — "freehold", ir iespēja vienoties par nomu uz 999 gadiem par ļoti lielu atlīdzību ("premium"), vēlāk nesaņemot nomas maksu vai saņemot ļoti nelielu nomas maksu.

17 Tiklīdz īpašnieks, kam ir šādas pilnīgas īpašuma tiesības, ir vienojies par nomu, viņam vairs nav pilnīgu īpašuma tiesību bez jebkādiem apgrūtinājumiem

("unencumbered freehold"), bet gan tikai "freehold reversion", proti, atlikušās īpašuma tiesības, kas ir līdzvērtīgas tiesībām izmantot īpašumu pēc nomas beigām un šī nomas līguma darbības laikā saņemt nomas maksu, ja tāda ir noteikta (turpmāk tekstā — "atlikušās īpašuma tiesības"). Ja nomas maksa ir ļoti neliela un nomas līgums ir ļoti garš, atlikušajām īpašuma tiesībām ir maza nozīme.

18 Īpašnieks, kam ir pilnīgas īpašuma tiesības bez jebkādiem apgrūtinājumiem, var nodot savas ar ēku saistītās tiesības, veicot vairākas darbības. Pirmkārt, noslēdzot nomas līgumu, viņš var atsavināt tiesības noteiktu laika posmu izmantot īpašumu (pretī saņemot nomas maksu, atlīdzību vai arī abas minētās vienlaicīgi). Otrkārt, nododot atlikušās īpašuma tiesības, viņš var nodot tiesības izmantot īpašumu pēc nomas līguma beigām, iegūstot tiesības saņemt nomas maksu, kas maksājama saskaņā ar nomas līgumu.

## Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

19 *Centralan* ir meitas sabiedrība, kas pilnībā pieder *Centralan Holdings Ltd*, kura pati savukārt pilnībā pieder *University of Central Lancashire Higher Education Corporation* (Centrālās Lankašīras Augstākās izglītības apvienības universitāte) (turpmāk tekstā — "Universitāte"). *Centralan* izvēlējās maksāt nodokli atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta C punkta b) apakšpunktam.

20 *Inhoco 546 Ltd* (turpmāk tekstā — "*Inhoco*") tāpat kā *Centralan* ir meitas sabiedrība, kas pilnībā pieder *Centralan Holdings Ltd. Inhoco* pretēji *Centralan* neizvēlējās maksāt nodokli saskaņā ar minēto normu.

21 1994. gadā Universitāte, kam ir ierobežotas iespējas atskaitīt priekšnodokli, pasūtīja uzbūvēt ēku, kura ir pazīstama ar nosaukumu *Harrington Building* (turpmāk tekstā — "*Harrington* ēka").

22 1994. gada 14. septembrī *Centralan* nopirka no Universitātes *Harrington* ēku par GBP 6 500 000, kam pieskaitīts PVN GBP 1 370 500 apmērā, un uz 20 gadiem to iznomāja Universitātei, nosakot ikgadēju nomas maksu GBP 300 000 apmērā, kurai pieskaitīts PVN (turpmāk tekstā — "20 gadu nomas līgums"). Šis darījums *Centralan* ļāva atskaitīt PVN, kas samaksāts, iegādājoties *Harrington* ēku.

23 Attiecībā uz Universitāti — iepriekšējā punktā norādīto darījumu rezultātā tika aizstāts neatskaitāmais PVN, kas tika samaksāts *Harrington* ēkas būvniecības laikā, ar neatskaitāmo PVN, kurš iekļauts nomas maksās, kas samaksātas visā laika posmā, kurā ir spēkā 20 gadu nomas līgums. Šo aizstāšanu *Commissioners* neapstrīd.

24 Trešajā laika posmā pēc *Harrington* ēkas iegādes, proti, pēc šī sprieduma 15. punktā minētā grozījuma izdarīšanas *VATA 1994*, *Centralan* nodeva visas savas tiesības uz minēto ēku, līdz ar to vajadzēja piemērot PVN noteikumu 115. panta 3. punktu.

25 Šī nodošana tika īstenota, veicot divus secīgus darījumus.

26 Pirmais darījums izpaudās kā 1996. gada 22. novembrī ar *Inhoco* uz 999 gadiem noslēgtais nomas līgums (turpmāk tekstā — "999 gadu nomas līgums"), ņemot vērā ar Universitāti noslēgto 20 gadu nomas līgumu, par GBP 6 370 000 un par nebūtisku nomas maksu, ja tāda tiktu pieprasīta.

27 1996. gada 25. novembrī veicot otro darījumu, ar *Harrington* ēku saistītās atlikušās īpašuma tiesības tika nodotas Universitātei par samaksu GBP 1000 apmērā (turpmāk tekstā — "atlikušo īpašuma tiesību nodošana").

28 999 gadu nomas līguma noslēgšana bija darījums, kas ir atbrīvots no nodokļiem, jo — kaut arī *Centralan* bija izvēlējusies maksāt nodokli par nekustamo īpašumu izīrēšanu un iznomāšanu — tā ir ar *Inhoco* saistīta juridiska persona *VATA 1994* 10. pielikuma 2. panta 3.A punkta nozīmē.

29 Atlikušo īpašuma tiesību nodošana bija darījums, kas ir apliekams ar nodokli, jo, neraugoties uz to, ka Universitāte un *Centralan* ir savā starpā saistītas juridiskās personas minētā 10. pielikuma nozīmē, *VATA 1994* 9. pielikumā paredzētās 1. grupas 1. punkta a) apakšpunkta ii) daļas noteikumi atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 3. punktam un 13. panta B punkta g) apakšpunktam neparedz piešķirt atbrīvojumu par tādu ēku nodošanu, kas ir uzceltas ne agrāk kā pirms trim gadiem.

30 Ņemot vērā šos darījumus, radās jautājums par kārtību, kādā atbilstoši PVN noteikumu 115. panta 3. punktam tiek koriģēti tā PVN atskaitījumi, ko *Centralan* samaksāja iepriekš, iegādājoties *Harrington* ēku. *Commissioners* apgalvoja, ka piegāde, kas bija jāņem vērā, ir 999 gadu nomas līgums un ka nebija jāņem vērā atlikušo īpašuma tiesību nodošana, jo tai nebija nekādas nozīmes. Pakārtoti tie norādīja, ka ir jānodala darījums, kas saistīts ar 999 gadu nomas līguma noslēgšanu, un darījums, kurš bija saistīts ar atlikušo īpašuma tiesību nodošanu, ņemot vērā katra šī darījuma attiecīgo vērtību. Saskaņā ar pirmo interpretāciju *Centralan* kā PVN būtu jāmaksā GBP 796 250 liela summa, kaut arī saskaņā ar otro interpretāciju — maksājamā PVN summa būtu GBP 796 090.

31 *Centralan* šo viedokli apstrīdēja *VAT and Duties Tribunal* (PVN un nodokļu tiesā). *Centralan* apgalvoja, ka visas savas tiesības uz *Harrington* ēku tā nodevusi, nododot atlikušās īpašuma tiesības, līdz ar to saskaņā ar PVN noteikumu 115. pantu tai bija jāmaksā PVN tikai GBP 943,93 apmērā.

32 Noraidot *Centralan* apgalvojumu un *Commissioners* sniegto pirmo interpretāciju, *VAT and Duties Tribunal* konstatēja, ka visas savas tiesības uz *Harrington* ēku šī sabiedrība nodeva, izmantojot divus darījumus, proti, attiecīgi noslēdzot 999 gadu nomas līgumu un nododot atlikušās īpašuma tiesības. Šī tiesa uzskata, ka abi minētie darījumi tika veikti vienā un tajā pašā laika posmā un ka turklāt tie bija nenovēršami savā starpā saistīti un iepriekš noteikti, līdz ar to būtu maz ticams, ka atlikušo īpašuma tiesību nodošana nebūtu īstenota, tiklīdz būtu panākta vienošanās par 999 gadu nomas līgumu.

33 Šajos apstākļos *VAT and Duties Tribunal* atzina, ka Sestās direktīvas 20. panta 3. punkts un līdz ar to noteikti arī PVN noteikumu 115. panta 3. punkts ir interpretējami tādā veidā, ka tie skaidri paredz nodalīt gadījumu, kad visas īpašumtiesības uz ražošanas līdzekli tiek nodotas divos posmos, kas ir saistīti ar divām piegādēm, no kurām viena ir atbrīvota no nodokļa, bet otra ir apliekama ar nodokli. Pamatojoties uz šādu argumentāciju, minētā tiesa nolēma, ka *Centralan* kā PVN bija jāsamaksā GBP 796 090 liela summa.

34 *Commissioners* neiesniedza apelācijas sūdzību par to, ka tika noraidīta viņu sniegtā interpretācija, saskaņā ar kuru nav jāņem vērā atlikušo īpašuma tiesību nodošana, jo tai nav būtiskas nozīmes.

35 Šajos apstākļos, lai nodrošinātu pareizu PVN noteikumu 115. panta 3. punkta piemērošanu faktiskajiem apstākļiem prāvā, ko apelācijas tiesvedībā tajā ir ierosinājusi *Centralan*, *High Court of Justice* (*England & Wales*), *Chancery Division* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Ja Sestās PVN direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētās koriģēšanas laikā nodokļu maksātājs pārdod ēku, kas tiek izmantota kā ražošanas līdzeklis, un ja ēka tiek pārdota, veicot divus darījumus, proti i) noslēdzot ēkas nomas līgumu uz 999 gadiem

[darījums, kas ir atbrīvots no nodokļa atbilstoši [Sestās] direktīvas 13. panta B punkta b) apakšpunktam] par [GBP] 6 000 000 lielu summu un ii) trīs dienas vēlāk pārdodot "freehold reversion" [atlikušās īpašuma tiesības] [darījums, kas ir apliekams ar nodokli atbilstoši [Sestās] direktīvas 13. panta B punkta g) apakšpunktam un 4. panta 3. punkta a) apakšpunktam] par [GBP] 1000 lielu summu, kurai ir pieskaitīts PVN, kas ir iepriekš paredzēti vai arī nav paredzēti tādā veidā, ka tiklīdz ir veikts pirmais darījums, otrais darījums nekādā gadījumā nevar nenotikt,

vai Sestās PVN direktīvas 20. panta 3. punkts ir interpretējams tādā veidā, ka:

a) ražošanas līdzekli līdz koriģēšanas laika posma beigām uzskata par tādu, kas tiek izmantots saimnieciskajai darbībai, kuru uzskata par pilnībā apliekamu ar nodokli;

b) ražošanas līdzekli līdz koriģēšanas laika posma beigām uzskata par tādu, kas tiek izmantots saimnieciskajai darbībai, kuru uzskata par pilnībā atbrīvotu no nodokļa, vai

c) ražošanas līdzekli līdz koriģēšanas laika posma beigām uzskata par tādu, kas tiek izmantots saimnieciskajai darbībai, kuru uzskata par tādu, kas daļēji ir apliekama ar nodokli un daļēji ir atbrīvota no tā, ņemot vērā ar nodokli apliktās "freehold reversion" [atlikušo īpašuma tiesību] pārdošanas summu un no nodokļa atbrīvotās 999 gadu nomas vērtības proporciju?"

## Par prejudiciālo jautājumu

36 Uzdodot šo jautājumu, iesniedzējtiesa pēc būtības vēlas uzzināt, vai — piemērojot Sestās direktīvas 20. panta 3. punktu — tādos apstākļos kā pamata prāvā esošie ir jāuzskata, ka ražošanas līdzeklis, kas ir nekustamais īpašums, līdz šajā normā paredzētā koriģēšanas laika posma beigām tiek izmantots saimnieciskajai darbībai, kura tiek uzskatīta par tādu, kas pilnībā ir apliekama ar nodokli vai atbrīvojama no tā, vai arī ir jāuzskata, ka tas ir saistīts ar darbību, kas daļēji ir apliekama ar nodokli un daļēji ir atbrīvota no nodokļa atbilstoši abu ar šo līdzekli veikto darījumu attiecīgo vērtību proporcijai, proti, 999 gadu nomas līguma un trīs dienas vēlāk notikušās atlikušo īpašuma tiesību nodošanas vērtību proporcijai.

37 No lēmuma uzdot prejudiciālu jautājumu pamatojuma izriet, ka šis jautājums ir uzdots, lai precizētu metodi, saskaņā ar kuru ir jāveic priekšnodokļa atskaitījumu koriģēšana tādos apstākļos kā pamata prāvā esošie.

38 Šajā sakarā ir jānorāda, kā izriet no šī sprieduma 32. punkta, ka *VAT and Duties Tribunal* secināja, ka abi norādītajā punktā minētie darījumi bija nenovēršami saistīti un iepriekš noteikti. Lēmumā uzdot prejudiciālu jautājumu valsts tiesa nav apšaubījusi šo secinājumu. Tā rezultātā šīs tiesas uzdotais jautājums ir jāizskata tikai tiktāl, ciktāl tas attiecas uz situāciju, kurā tāpat kā pamata prāvā tika veikti divi nenovēršami saistīti darījumi.

39 Lai atbildētu uz minēto jautājumu, ir jānoskaidro, kurš no minētajiem darījumiem ir jāņem vērā, lai piemērotu Sestās direktīvas 20. panta 3. punktu, vai arī attiecīgā gadījumā, cik lielā mērā katrs no šiem darījumiem ir jāņem vērā šajā sakarā.

*Tiesai iesniegtie apsvērumi*

40 *Centralan* norāda, ka atbilstoši PVN režīmam Sestās direktīvas 20. panta 3. punktā paredzētajā atlikušajā koriģēšanas laika posmā ražošanas līdzekļus uzskata par "pilnībā apliekamiem ar nodokli" vai arī "pilnībā atbrīvotiem no nodokļa" atkarībā no tā, vai darījums, kura rezultātā nodokļu maksātājs galīgi nodeva savas tiesības uz konkrēto ražošanas līdzekli, ir apliekams ar nodokli, vai ir atbrīvots no tā. Minētā panta 3. punkts nerada nekādu pamatu tam, lai tiktu ņemti vērā vairāki darījumi atbilstoši to attiecīgai nozīmei, tā kā šī norma ir pretrunā visa nekustamā īpašuma vai visu tiesību uz šo īpašumu pakāpeniskai nodošanai, ja dažādi nodošanas darījumi ir saistīti ar atšķirīgām tiesībām, kas nodotas dažādām personām dažādos laika posmos. Turklāt minētās normas formulējums neļautu to interpretēt tādā veidā, ka tiek ņemta vērā darījuma ekonomiskā nozīme, ja lieta secīgi nodota dažādiem uzņēmumiem, un netiek ņemts vērā kāds darījums, jo ar to saistītā summa ir nenozīmīga.

41 Tādējādi *Centralan* uzskata, ka koriģēšana attiecas tikai uz atlikušo īpašuma tiesību nodošanu.

42 Apvienotā Karaliste norāda, ka ar priekšnodokļa atskaitāmību saistīto normu, tostarp Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta mērķis ir cik vien iespējams precīzi noteikt atskaitāmā PVN proporciju, lai atspoguļotu to, kā ir izmantoti ieguldījumi, kas veikti, lai īstenotu ar nodokli apliekamās darbības. Tā uzskata, ka šī norma ir interpretējama tādā veidā, ka gadījumā, ja ražošanas līdzeklis ir piegādāts, izmantojot divus iepriekš noteiktus darījumus, no kuriem viens ir apliekams ar nodokli, bet otrs ir atbrīvots no tā, tiek uzskatīts, ka nodokļu maksātājs ražošanas līdzekli izmanto visu atlikušo koriģēšanas laika posmu daļēji saistībā ar darbībām, kas ir apliekamas ar nodokli, un daļēji saistībā ar darbībām, kas ir atbrīvotas no nodokļa, proporcionāli attiecīgajām to ar nodokli apliekamo darījumu un no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtībām, ar kuru palīdzību ražošanas līdzeklis tika pārdots.

43 Tā rezultātā Apvienotā Karaliste uzskata, ka gadījumā, ja preces piegāde Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta nozīmē tiek veikta ar divu iepriekš noteiktu darījumu palīdzību, no kuriem viens ir apliekams ar nodokli, bet otrs ir atbrīvots no tā, tie ir jānodala. Tā uzsver, ka *Centralan* ieteiktās interpretācijas sekas būtu tādas, ka *Harrington* ēkas nodošana būtu jāuzskata par pilnībā apliekamu ar nodokli, kaut arī atlikušo īpašuma tiesību uz īpašumu nodošana veido mazāk nekā 0,02 % no šīs preces vērtības.

44 Eiropas Kopienu Komisija norāda, ka Sestās direktīvas 20. panta 3. punkts attiecas uz vienu vienotu darījumu, kas nosaka preces nodokļu stāvokli atlikušajā koriģēšanas laika posmā. Tā atgādina, ka saskaņā ar šīs direktīvas 5. panta 1. punktu par "preču piegādi" uzskata darbību, ar kuras palīdzību tiek nodotas tiesības ar mantisku īpašumu rīkoties kā tā īpašniekam. Pēc Komisijas domām, šķiet, ka — saskaņā ar piemērojamajiem valsts tiesību aktiem — noslēdzot 999 gadu nomas līgumu, netiek nodots īpašums, jo īpašnieks saglabā atlikušās īpašuma tiesības. Tā rezultātā šāda nomas līguma noslēgšana pati par sevi nav ražošanas līdzekļa piegāde minētā 20. panta 3. punkta nozīmē.

45 Tādējādi Komisija tāpat kā *Centralan* iesaka saistībā ar koriģēšanu ņemt vērā tikai atlikušo īpašuma tiesību nodošanu.

46 Savos rakstveida apsvērumos Komisija arī ieteica — gadījumā, ja Tiesai vajadzētu atzīt, ka ļaunprātīgas tiesību izmantošanas jēdzienu var piemērot tādā gadījumā kā pamata prāvā esošais — iesniedzējtiesai sniedzamo atbildi papildināt ar to, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs vai savstarpēji saistītu nodokļu maksātāju grupa iesaistās vienā vai vairākos darījumos, kam nav ekonomiska pamatojuma, bet kas rada mākslīgu situāciju, kuras vienīgais mērķis ir radīt vajadzīgos apstākļus priekšnodokļa atgūšanai, šie darījumi nav jāņem vērā.

47 Attiecībā uz iespējamo ļaunprātīgas tiesību izmantošanas jēdziena piemērošanu Komisija tiesas sēdē tomēr atzina, ka šis jautājums netika apspriests valsts tiesās un ka tā nepamatoti pieņēmusi, ka, ņemot vērā īso laika posmu, kas pagāja no *Harrington* ēkas būvniecības, kā arī tās pārdošanas, piešķirot 20 gadu nomas līgumu, un divu to darījumu noslēgšanas, uz kuriem attiecas pamata prāva, būtu jāuzskata, ka visi šie apstākļi kopā veido sistēmu, kas tika izstrādāta jau iepriekš.

48 Tajā pašā tiesas sēdē Apvienotā Karaliste papildus pievienojās tai Komisijas rakstveida apsvērumu daļai, kas attiecas uz ļaunprātīgas tiesību izmantošanas jēdzienu.

*Tiesas atbilde*

Ievada apsvērumi

49 Lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, sākumā atkārtoti jānorāda uz situāciju, uz kādu attiecas Sestās direktīvas 20. panta 3. punkts, proti, tās 17.–20. pantā paredzēto atskaitījumu sistēmu, kā arī uz šīs sistēmas izvirzīto mērķi.

50 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Sestās direktīvas 17.–20. pantā paredzētās tiesības atskaitīt nodokli veido PVN sistēmas neatņemamu daļu, ko principā nevar ierobežot. Šī sistēma iedarbojas nekavējoties attiecībā uz visu samaksāto nodokli par iepriekš veiktajiem darījumiem (skat. it īpaši 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* Komisija, *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts).

51 Kā Tiesa to atkārtoti ir konstatējusi, atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no visas saimnieciskās darbības ietvaros maksājamā vai samaksātā PVN. Līdz ar to kopējā PVN sistēma, apliekot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti, neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētā saimnieciskā darbība kā tāda principā ir apliekama ar PVN (skat. it īpaši 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman, Recueil*, 655. lpp., 19. punkts, 1988. gada 21. septembra spriedumu lietā 50/87 Komisija/Francija, *Recueil*, 4797. lpp., 15. punkts, 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal, Recueil*, I-1. lpp., 15. punkts, un 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-465/03 *Kretztechnik*, Krājums, I-4357. lpp., 34. punkts).

52 No Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta izriet — lai ieinteresētā persona varētu iegūt tiesības uz atskaitījumu, pirmkārt, tai ir jābūt "nodokļu maksātājai" šīs direktīvas nozīmē un, otrkārt, attiecīgās preces un pakalpojumi jāizmanto, lai veiktu ar nodokli apliekamās darbības (šajā sakarā skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-137/02 *Faxworld, Recueil*, I-5547. lpp, 24. punkts).

53 Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļu maksātājs izmanto, lai vienlaicīgi veiktu darbības, kuras rada tiesības uz atskaitījumu, un darbības, kas nerada tiesības uz atskaitījumu, atskaitīšana saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu ir pieļaujama tikai attiecībā uz daļu no PVN, kas ir proporcionāla ar nodokli apliekamajām darbībām. Šī proporcija tiek aprēķināta atbilstoši minētās direktīvas 19. panta noteikumiem (šajā sakarā skat. 1996. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-306/94 *Régie Dauphinoise, Recueil*, I-3695. lpp., 3. un 4. punkts, kā arī 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena, Recueil*, I-6109. lpp., 24. punkts).

54 No tā izriet, ka noteicošais kritērijs priekšnodokļa atskaitīšanai ir attiecīgo preču vai pakalpojumu izmantošana ar nodokli apliekamām darbībām. Kā Tiesa to jau ir atzinusi iepriekš, tikai tad, ja preci izmanto ar nodokli apliekamām darbībām, nodokļu maksātājs no PVN, ko tas ir parādā, var atskaitīt to, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis par šo preci (1995. gada 4. oktobra spriedums lietā C-291/92 *Armbrecht, Recueil*, I-2775. lpp., 27. punkts). No judikatūras izriet, ka no tā, kādam mērķim preces vai pakalpojumi ir izmantoti vai tos ir paredzēts izmantot, ir atkarīgs

sākotnējā atskaitījuma lielums, uz kuru nodokļu maksātājam ir tiesības saskaņā ar Sestās direktīvas 17. pantu, un iespējamo korekciju apmērs turpmākajos laika posmos, kas ir jāveic atbilstoši šīs direktīvas 20. pantā paredzētajiem nosacījumiem (šajā sakarā skat. 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz, Recueil*, I-3795. lpp., 15. punkts, un 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-396/98 *Schloßstraße, Recueil*, I-4279. lpp., 37. punkts).

55 Attiecībā uz ražošanas līdzekļiem Sestās direktīvas 20. pantā ir paredzēts īpašs koriģēšanas režīms. Šajā sakarā ir jānorāda, ka saskaņā ar Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otro direktīvu 67/228/EK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu apgrozījuma nodokļa jomā — Kopējās pievienotā vērtības nodokļa sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, 71, 1303. lpp.) — Tiesa atzina, ka pēdējā minētajā direktīvā attiecībā uz ražošanas līdzekļiem paredzētais īpašais režīms ir izskaidrojams un pamatojams ar šo līdzekļu ilgstošo izmantošanu un ar to iegādes izmaksu neizbēgamu amortizāciju (šajā sakarā skat. 1977. gada 1. februāra spriedumu lietā 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Recueil*, 113. lpp., 12. un 13. punkts). Šie apsvērumi *mutatis mutandis* attiecas uz Sestās direktīvas 20. pantā paredzēto īpašo režīmu ar ražošanas līdzekļiem saistīto atskaitījumu koriģēšanai.

56 Sestās direktīvas 20. panta 3. punkts reglamentē īpašu gadījumu, kad ražošanas līdzeklis tiek piegādāts pirms koriģēšanas laika posma beigām. Šajā gadījumā ikgadēju koriģēšanu aizstāj ar vienu koriģēšanu, kas balstīta uz konkrētā ražošanas līdzekļa ieplānoto izmantošanu atlikušajā koriģēšanas laika posmā. Saskaņā ar šo normu priekšnodokļa atskaitāmība ir atkarīga no tā, vai veiktā piegāde ir apliekama ar šo nodokli, vai ir atbrīvota no tā.

57 No iepriekš minētā izriet, ka Sestajā direktīvā iekļauto ar koriģēšanu saistīto normu mērķis ir palielināt atskaitījumu precizitāti, tādējādi nodrošinot PVN neitralitāti, lai tiesības uz atskaitījumu par vēlāk veiktām darbībām saglabātos tikai tad, ja tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksājams šāds nodoklis. Minēto šīs

direktīvas normu mērķis ir arī radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz priekšnodokļa atskaitījumu un attiecīgo preču un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām.

58 Ņemot vērā šos apsvērumus, ir jāpārbauda Sestās direktīvas 20. panta 3. punktā paredzētās koriģēšanas normas piemērošana tādā situācijā kā pamata prāvā esošā.

Par Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta piemērošanu

59 Šajā sakarā iepriekš jānoskaidro tas, kuru darbību vai — attiecīgā gadījumā — kuras darbības, par kurām ir strīds pamata prāvā, varētu uzskatīt par "piegādi, kas veikta koriģēšanas laikā" Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta nozīmē.

60 Jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 1. punktu ""preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu [mantisku] īpašumu kā [tā] īpašniekam".

61 Uzdotajā jautājumā iesniedzējtiesa precizē, ka *Harrington* ēka tika pārdota, veicot divas piegādes. *Centralan* uzsver, ka Sestās direktīvas 20. panta 3. punkts neatbilst visa nekustamā īpašuma pakāpeniskai nodošanai, turpretim Komisija uzskata, ka šī norma paredz vienotu darījumu. Šajā sakarā Komisija, atsaucoties uz valsts tiesību aktos paredzētajām īpašuma tiesībām, uzsver, ka, šķiet, tikai atlikušo īpašuma tiesību nodošanu var uzskatīt par tiesību rīkoties ar minēto ēku kā tās īpašniekam nodošanu.

62 Tomēr, nelemjot par šī pēdējā apgalvojuma pamatotību, jo Tiesas kompetencē nav interpretēt dalībvalstu tiesības, ir jāsecina, ka no Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta izriet, ka preces piegādes jēdziens neattiecas uz īpašuma nodošanu piemērojamajos valsts tiesību aktos paredzētajos veidos, bet ka tajā ir iekļautas visas darbības, ar kuru palīdzību mantisku īpašumu nodod persona, kas citai personai piešķir tiesības ar to faktiski rīkoties kā šī īpašuma īpašniecei (1990. gada 8. februāra spriedums lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts, un 2003. gada 6. februāra spriedums lietā C-185/01 *Auto Lease Holland, Recueil*, I-1317. lpp., 32. punkts).

63 Šādā situācijā valsts tiesai katrā atsevišķā gadījumā atkarībā no attiecīgās lietas faktiskajiem apstākļiem ir jānosaka, vai ar preci veiktā darbība ir saistīta ar tiesību preci lietot kā tās īpašniekam nodošanu Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, 13. punkts).

64 Līdz ar to, ja, izskatot pamata prāvu, iesniedzējtiesa secinātu, ka šim gadījumam raksturīgajos apstākļos katrā no diviem cieši saistītiem darījumiem, ko *Centralan* īstenoja attiecīgi ar *Inhoco* un Universitāti, katram no pēdējiem minētajiem subjektiem tika nodotas tiesības rīkoties ar *Harrington* ēku kā tās īpašniekiem, katru no šiem abiem darījumiem varētu uzskatīt par "piegādi" Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē un tādējādi arī tās 20. panta 3. punkta nozīmē.

65 Šo interpretāciju nevar apšaubīt, pamatojoties uz Komisijas argumentu, ka ir grūti iedomāties, ka katrai no divām dažādām personām, kam ir atšķirīgas tiesības uz īpašumu, būtu tiesības ar to rīkoties kā tā īpašniekam.

66 Dažādi noteikumi par kopīpašuma jēdziena ieviešanu dalībvalstu tiesību sistēmās norāda uz to, ka pastāv iespēja, ka tiesības rīkoties ar īpašumu kā īpašniekam var piederēt vairākām personām. Tā rezultātā šī sprieduma 64. punktā sniegto interpretāciju nevar apšaubīt, ne pamatojoties uz to, ka pēc 999 gadu nomas līguma noslēgšanas *Centralan* vēl joprojām piederēja atlikušās īpašuma tiesības, ne arī uz to, ka minētā nomas līguma noslēgšana apgrūtināja pilnīgas īpašuma tiesības, līdz ar to varēja nodot tikai atlikušās īpašuma tiesības, nevis pilnīgas īpašuma tiesības bez apgrūtinājumiem.

67 No iepriekš minētā izriet, ka pamata prāvā gan pirmo darījumu, proti, 999 gadu nomas līguma noslēgšanu, gan otro darījumu, proti, atlikušo īpašuma tiesību nodošanu, var uzskatīt par "piegādi" Sestās direktīvas nozīmē.

68 Pieņemot, ka katru šo darījumu varētu uzskatīt par piegādi, ir jānoskaidro, kurš no tiem būtu jāņem vērā, lai veiktu Sestās direktīvas 20. panta 3. punktā paredzēto koriģēšanu, vai attiecīgā gadījumā — cik lielā mērā katrs no tiem būtu jāņem vērā šajā sakarā.

69 Šajā sakarā, kā iesniedzējtiesa ir norādījusi, attiecīgā gadījumā var ņemt vērā:

— darījumu, ar kuru *Centralan* pilnībā ir atteicies no tiesībām uz *Harrington* ēku, proti, atlikušo īpašuma tiesību nodošanu, kas ir ar nodokli apliekams darījums;

— darījumu, kam ekonomiski ir vislielākā nozīme, proti, 999 gadu nomas līguma noslēgšanu, kas ir no nodokļa atbrīvots darījums, vai

— abus šos darījumus.

70 Saskaņā ar Sestās direktīvas 20. panta 3. punktu — ja piegāde notiek koriģēšanas laikā, uzskata, ka nodokļu maksātājs vēl joprojām ražošanas līdzekli lieto saimnieciskajai darbībai līdz koriģēšanas laika beigām. Uzskata, ka šī saimnieciskā darbība ir pilnībā apliekama ar nodokli gadījumā, ja attiecīgās preces piegāde ir apliekama ar nodokli, un uzskata, ka tā ir pilnībā atbrīvota no nodokļa, ja šīs preces piegāde ir atbrīvota no nodokļa.

71 Pamatojoties uz to, ka šīs normas redakcija, šķiet, paredz tikai tādu situāciju, kurā "piegādi koriģēšanas laikā" veido tikai viena piegāde, *Centralan* uzsver, ka īpašuma tiesības uz *Harrington* ēku tā pilnībā zaudēja tikai pēc tam, kad bija nodotas atlikušās īpašuma tiesības. *Centralan* uzsver, ka tikai minētās nodošanas dienā ir jāveic atskaitījumu koriģēšana.

72 Tomēr no Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta nevajadzētu secināt, ka situācijā, kurā "piegādi" veido divi cieši un nenovēršami saistīti darījumi un kurā katru no tiem pašu par sevi var uzskatīt par piegādi, tikai vienu no šiem darījumiem vajadzētu ņemt vērā, lai veiktu minētajā normā paredzēto koriģēšanu.

73 Kā tas izriet no šī sprieduma 50.–57. punkta, Sestās direktīvas 17.–20. pantā paredzētās atskaitījumu un koriģēšanas sistēmas mērķis ir izveidot ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz priekšnodokļa atskaitījumu un attiecīgo preču un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām.

74 Jāsecina, ka īpašajos apstākļos, kādi pastāv pamata prāvā, šo mērķi vislabāk ir iespējams sasniegt tad, ja ņem vērā abas divas konkrētās piegādes proporcionāli to attiecīgajai vērtībai. Priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšana precīzi atspoguļo plānoto *Harrington* ēkas izmantošanu, kas ir apliekama ar nodokli vai atbrīvota no tā, vēl jo vairāk tāpēc, ka sadale tika veikta atbilstoši minētajām vērtībām.

75 Savukārt, ja tādos apstākļos kā pamata prāvā esošie ņemtu vērā tikai pēdējo veikto darbību, minēto mērķi nebūtu iespējams sasniegt, jo tādējādi pilnībā tiktu ignorēts tas, ka konkrētais ražošanas līdzeklis tika piegādāts, veicot arī ar nodokli neapliekamu darbību.

76 Ja tiktu ņemta vērā darbība, kurai ekonomiski ir vislielākā nozīme, vairs nebūtu iespējams sasniegt izvirzīto mērķi, jo tādējādi nāktos ignorēt to, ka minētā prece ir piegādāta, arī veicot ar nodokli apliekamu darbību. Pēdējais minētais risinājums varētu radīt pretrunīgas sekas vēl jo vairāk tāpēc, ka abu pēc kārtas veikto piegāžu attiecīgās vērtības ir ļoti līdzīgas.

77 Šo interpretāciju nevar apšaubīt, pamatojoties uz to, ka Sestās direktīvas 20. panta 3. punktā skaidri nav paredzēts sadales mehānisms, kaut gan citas šīs direktīvas normas, proti, tās 17. panta 5. punkts, skaidri paredz šādu mehānismu. Normas, kas

paredz koriģēšanu attiecībā uz ražošanas līdzekļiem, pie kurām pieskaitāms arī minētais 20. panta 3. punkts, ir interpretējamas, ņemot vērā to mērķi, proti, nodrošināt to, ka iepriekšēji atskaitījumi precīzi atspoguļo ilgstošu ieguldījumu izmantošanu ar nodokli apliekamo darbību veikšanai.

78 Šāda interpretācija turklāt ir nostiprināta Tiesas judikatūrā. Tiesa ir atzinusi, ka proporcionāla pieeja būtu jāpielieto par tad, ja attiecīgā Sestās direktīvas norma to skaidri neparedz (iepriekš minētais spriedums lietā *Armbrecht*, 29. un 32. punkts, kā arī 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-230/94 *Enkler*, *Recueil*, I-4517. lpp., 38. lpp.).

79 *Centralan* un Komisija tomēr norāda uz grūtībām, kas, viņuprāt, var rasties, ja Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta piemērošanai ņem vērā abas piegādes. Šajā sakarā tās kā piemēru min gadījumu, kad abas piegādes notiek dažādos laika posmos.

80 Tā kā šajā gadījumā nav vajadzības pārbaudīt minēto gadījumu, jo tas ir tikai pieņēmums, pietiek norādīt, ka tad, ja, ņemot vērā vairāk kā vienu piegādi, kas notikusi koriģēšanas laika posmā, rastos dažas praktiskas grūtības, tas tomēr neradītu nepārvaramas grūtības, kas varētu ietekmēt PVN režīma piemērošanu. Kā ģenerāladvokāte ir ieteikusi secinājumu 56. un 58. punktā, šādā gadījumā, piemēram, varētu paredzēt, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 20. panta 2. punktu tiek koriģēta daļa no sākotnējā atskaitījuma, kas attiecas uz atlikušajām īpašuma tiesībām uz nodokļu maksātāja īpašumu līdz šo tiesību nodošanai vai līdz koriģēšanas laika posma beigām.

81 Visbeidzot, ņemot vērā to, ka — tādos apstākļos kā pamata prāvā esošie — gadījumā, ja iesniedzējtiesa nonāktu pie šī sprieduma 64. punktā minētā secinājuma, ka ar katru no abiem konkrētajiem darījumiem tika nodotas tiesības rīkoties ar attiecīgo ražošanas līdzekli kā īpašniekam un ka Sestās direktīvas 20. panta 3. punktā paredzētā koriģēšana jāveic, ņemot vērā abas konkrētās piegādes proporcionāli to attiecīgajām vērtībām, nav jāpārbauda jautājums par iespējamo ļaunprātīgas tiesību izmantošanas principa piemērošanu šādos apstākļos.

82 Šajos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir jāatbild tā, ka Sestās direktīvas 20. panta 3. punkts ir interpretējams tādā veidā, ka gadījumā, ja 999 gadu nomas līgums par ražošanas līdzekli tiek noslēgts ar personu par ievērojamu samaksu un ja ar šo līdzekli saistītās atlikušās īpašuma tiesības tiek nodotas trīs dienas vēlāk personai par daudz mazāku summu, kaut arī abi šie darījumi:

— ir nenovēršami saistīti un

— sastāv no pirmā darījuma, kas ir atbrīvots no nodokļa, un otrā darījuma, kas ir apliekams ar nodokli,

— un ja tāpēc, ka ir nodotas tiesības rīkoties ar minēto ražošanas līdzekli kā īpašniekam, šīs darbības veido piegādes šīs pašas direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē,

attiecīgo līdzekli līdz koriģēšanas laika posma beigām uzskata par tādu, kas tiek izmantots saimnieciskajai darbībai, kuru uzskata par daļēji apliekamu ar nodokli un daļēji atbrīvotu no nodokļa, ņemot vērā abu darījumu attiecīgo vērtību proporciju.

**Par tiesāšanās izdevumiem**

83 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šī tiesvedība ir stadija procesā, ko izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, izņemot minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

**20. panta 3. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, ir interpretējams tādā veidā, ka gadījumā, ja 999 gadu nomas līgums par ražošanas līdzekli tiek noslēgts ar personu par ievērojamu samaksu un ja ar šo**

**līdzekli saistītās atlikušās īpašuma tiesības ("freehold reversion") trīs dienas vēlāk tiek nodotas citai personai par daudz mazāku summu, kaut arī abi šie darījumi**

— **ir nenovēršami saistīti un**

— **sastāv no pirmā darījuma, kas ir atbrīvots no nodokļa, un otrā darījuma, kas ir apliekams ar nodokli,**

— **un ja tāpēc, ka ir nodotas tiesības rīkoties ar minēto ražošanas līdzekli kā īpašniekam, šīs darbības veido piegādes šīs pašas direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē,**

**attiecīgo līdzekli līdz koriģēšanas laika posma beigām uzskata par tādu, kas tiek izmantots saimnieciskajai darbībai, kuru uzskata par daļēji apliekamu ar nodokli un daļēji atbrīvotu no nodokļa, ņemot vērā abu darījumu attiecīgo vērtību proporciju.**

[Paraksti]