

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2016. gada 9. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 77/388/EEK – 17. panta 5. punkta trešā daļa – Piemērojamība – Priekšnodokļa atskaitošana – Ar nodokli apliekamiem darījumiem un atbrīvotiem darījumiem vienlaicīgi izmantotas preces un pakalpojumi (dažādi izmantojamas preces un pakalpojumi) – Preču un pakalpojumu, kas iegādāti, kas, kura dažāji tiek izmantota darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitošanu, un dažāji – darījumiem, kas nedod tiesības uz atskaitošanu, celtniecībai, lietošanai, saglabāšanai un uzturēšanai, izmantošanas noteikšana – Valsts tiesiskā regulējuma, kurā paredzta proporcionāla atskaitējuma aprēķina kārtība, grozījums – 20. pants – Atskaitējumu koriģēšana – Tiesiskā noteiktība – Tiesiskā pārveība

Lieta C-332/14

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa, Vācijas) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2014. gada 5. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 9. jūlijā, tiesvedībā

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

pret

Finanzamt Krefeld.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: trešās palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], kas pilda ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents), M. Safjans [*M. Safjan*], A. Prehala [*A. Prechal*] un K. Jirimēe [*K. Jürimäe*],

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 9. jūlija tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
 - Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *J. Kraehling* un *L. Christie*, pārstāvji, kuriem palīdz *R. Hill*, barrister,
 - Eiropas Komisijas vārdā – *M. Wasmeier* un *G. Braun*, kā arī *C. Soulay*, pārstāvji,
- noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2015. gada 25. novembra tiesas sēdē,
- pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par 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 1977, L 145, 1. lpp.), kas ir grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV 1995, L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17., 19. un 20. panta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* (turpmāk tekstā – “*Rey Grundstücksgemeinschaft*”) un *Finanzamt Krefeld* (Krefeldes Finanšu pārvalde) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas maksājams vai ir samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kuri izlietoti dažādiem darījumiem izmantojamas kā celtniecībā, uzturēšanā, lietošanā vai saglabāšanā, kas dažādi tiek izmantota darījumu stenošanai, kad dod tiesības uz atskaitēšanu, un dažādi – darījumiem, kas nedod tiesības uz atskaitēšanu, atskaitējuma aprēķina kārtību.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 17. pantā “Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma” ir noteikts:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasjams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāsamaksā vai samaksāts valsts teritorijā 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 atskaitēms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitēms, atskaitēma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem.

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

Dalībvalstis ar var:

a) atļaut nodokļa maksātājam noteikt daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atsevišķa uzskaitē;

b) prasīt, lai nodokļa maksātājs noteiktu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei un veiktu atsevišķu uzskaiti katrai nozarei;

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

d) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitēšanu saskaņā ar pirmajā apakšpunktā noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem;

e) noteikt, ka gadījumā, ja pievienotās vārtības nodoklis, kas nodokļa maksātājam nav atskaitāms, ir nenozīmīgs, to uzskata par nulli.

[..]”

4 Sestās direktīvas 19. panta “Atskaitāmas daļas aprēķināšana” 1. punkts ir noteikts:

“Daļu, kas atskaitāma atbilstīgi 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, veido daļskaitlis:

– par kura skaitītāju ņem kopājo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vārtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vārtības nodoklis ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,

– par kura saucēju ņem kopājo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vārtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekārti skaitītāji, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vārtības nodoklis nav atskaitāms. [..]

[..]”

5 Tās pašas direktīvas 20. pants “Atskaitījumu koriģēšana” ir noteikts:

“1. “Sākotnējo atskaitījumu koriģēšana” 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 pāc atmaksāšanas mainīgs faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu, it īpaši ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi [..]

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 piemērotā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svērtībām atskaitēšanas tiesību sākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesību 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.

[..]”

Vācijas tiesību akti

6 Attiecīgā Vācijas tiesiskā regulējuma noteikumi, kas piemērojami PVN jomā, ir iekārti *Umsatzsteuergesetz* 1999 (1999. gada Apgrozījuma nodokļa likums, *BGBI.* 1999 I, 1270. lpp.; turpmāk tekstā – “*UStG*”).

7 *UStG* 15. pants ir paredzēts:

“(1) Uzņēmājs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1) saska?? ar likumu maks?jumu nodokli par pre?u pieg?d?m un citiem pakalpojumiem, ko t? uz??mumam ir sniedzis cits uz??m?js,

[..]

(2) Netiek atskait?ts priekšnodoklis, kas samaks?ts attiec?b? uz pre?u pieg?di, importu un ieg?di Kopien?, k? ar? attiec?b? uz citu pakalpojumu sniegšanu, kurus uz??m?js izmanto š?du dar?jumu veikšanai:

1) no nodok?a atbr?votiem dar?jumiem,

[..]

(4) Ja uz??m?js savai uz??m?jdarb?bai izmanto preces vai pakalpojumus, kas pieg?d?ti, import?ti vai ieg?d?ti Kopien?, tikai da??ji, lai veiktu dar?jumus, attiec?b? uz kuriem nepast?v atskait?šanas ties?bas, nav iesp?jama t?s priekšnodok?a da?as atskait?šana, kura saimniecisk? zi?? attiecas uz min?tajiem dar?jumiem. Uz??m?js var sapr?t?gi nov?rt?t summas, kas nedod atskait?šanas ties?bas.”

8 Ar 2003. gada 15. decembra *Steueränderungsgesetz* 2003 (2003. gada nodok?u likums ar groz?jumiem) (*BGBI.* 2003 I, 2645. lpp.), kas st?jies sp?k? 2004. gada 1. janv?r?, *UStG* 15. panta 4. punkts tika papildin?ts ar trešo teikumu, kas las?ms š?di:

“Nodok?a neatskait?m?s summas apr??in?šana atbilstoši apgroz?juma, kurš izsl?dz priekšnodok?a atskait?šanu, attiec?bai pret apgroz?jumu, par kuru priekšnodokli var atskait?t, ir pie?aujama tikai tad, ja nav iesp?jas ekonomiski pamatoti to iek?aut kaut kur citur. [..]”

9 Š? groz?juma pamatojums, k?ds tas ir izkl?st?ts l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu, ir š?ds:

“Šaj? norm? ir paredz?ts sapr?t?gs priekšnodokl? samaks?to nodok?u sadal?jums, veicot pieg?di vai sniedzot pakalpojumus. Šis jaunais rež?ms ierobežo sadales principa izmantošanu atbilstoši apgroz?jumam k? vien?go sadal?juma krit?riju. Š?ds sadales princips ir pie?aujams tikai tad, kad nav iesp?jams ekonomiski iek?aut kaut kur citur.

Šis groz?jums ir nepieciešams, jo *Bundesfinanzhof* (Feder?l? Finanšu tiesa, V?cija) 2001. gada 17. augusta spriedum? [..] nosprieda, ka samaks?t? priekšnodok?a summas sadale atbilstoši proporcijai starp lejup?ja apgroz?juma dar?jumiem ir j?atz?st par sapr?t?gu nov?rt?jumu [*UStG* 15. panta 4. punkta izpratn?.

Tom?r š? sadales krit?rija, kura pamat? ir apgroz?jums, k? visp?r?j? sadales krit?rija piem?rošana, it ?paši saist?b? ar daž?diem m?r?iem izmantojamu ?ku celtniec?bu, izrais?tu neprec?zu sadali; [..]

Tom?r Sestaj? direkt?v? nav noteikts, ka šis sadales krit?rijs, kura pamat? ir apgroz?jums, ir oblig?ti j?izmanto k? visp?r?js sadales krit?rijs. Š?ds “prorata” [..] rež?ms dal?bvalst?m nav oblig?ti j?izmanto, jo saska?? ar 17. panta 5. punkta trešo da?u t?s var noteikt no š? rež?ma atš?ir?gus sadales krit?rijus.

Attiec?b? uz ?ku ieg?di ir ar? iesp?jams veikt samaks?t? priekšnodok?a sadali, ?emot v?r? saikni starp ražošanas v?rt?bu un tirgus v?rt?bu [..].”

10 UStG 15.a panta "Priekšnodokļa koriģēšana" 1. un 2. punkts ir noteikts:

"(1) Ja sastāva, kas ir ērītas vērē, nosakot sēkotnēji veikta atskaitējuma summu, ir grozētas pirmo piecu gadu laikā pēc ražošanas lēdzekļu pirmās izmantošanas, ir jēmaks kompensēcija katrē kalendērajē gadē atbilstošē šiem grozējumiem, koriģējot ar iegēdes vai celtniecēbas izmaksēm saistēto priekšnodokļa atskaitējuma summu. Nekustamajiem ēpašumiem, ieskaitot to ētiskās sastāva, korekcijēm, kurēm ir piemērojamas ar nekustamajiem ēpašumiem saistētas civiltiesēbu normas, un uz svešas zemes uzceltēm ēkēm piecu gadu termiēa vietē piemēro desmit gadu termiēu.

(2) 1. punkts paredzētas korekcijas mērējiem katrē izmaiņēm atbilstošajē kalendērajē gadē 1. punkta pirmajē teikumē paredzētajos gadējumos ir jēatvelk viena piektē daēa un otrajē teikumē paredzētajos gadējumos – viena desmitē daēa no priekšnodokļa summēm, kas bija jēmaks par šo precē [..]."

Pamatlieta un prejudiciēlie jautējumi

11 Laikposmē no 1999. lēdz 2004. gadam nekustamē ēpašuma personēlsabiedrēba *Rey Grundstücksgemeinschaft* tai piederošajē zemesgabalē veica vecas ēkas nojaušanas darbus un uzbēvēja komercnolēkiem un dzēvokējiem paredzētu ēku. Šē ēka tika pabeigta 2004. gadē, tajē ir seši dzēvokēi un biroji, kē arē desmit pazemes autostēvvietas. Dažas no šēm platēbēm un autostēvvietēm no 2002. gada oktobra tika izērtas.

12 Taksēcijas laikposmē, kas attiecas uz 1999.–2003. gadu, *Rey Grundstücksgemeinschaft* aprēēinēja savas tiesēbas atskaitēto samaksēto PVN saistēbē ar nojaušanas un celtniecēbas darbiem, piemērojot sadales kritēriju, kura pamatē ir attiecēba starp apgrozējumu, ko rada komercplatēbu vai autostēvvietu iznomēšana (kurai piemēro PVN), un apgrozējumu no citiem iznomēšanas darējumiem (kuri ir atbrēvoti no PVN) (turpmēk tekstē – "sadales kritērijs, kura pamatē ir apgrozējums"). Saskaņē ar šo sadales kritēriju PVN atskaitēmē daēa bija 78,15 %. Saistēbē ar divēm prasēbēm, kas celtas *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vēcija) par PVN summu, ko varēja atskaitēto par 2001. un 2002. finanšu gadu, Krēfeldes Finanšu pērvalde apstiprinēja šo sadales kritēriju.

13 2004. gadē dažas ēkas daēas, kuras sēkotnēji bija plēnots izmantot ar PVN apliekamiem darējumiem, tika izērtas, nepiemērojot PVN. Lai koriģētu sēkotnēji veiktos priekšatskaitējumus, *Rey Grundstücksgemeinschaft* savē deklarēcijē par 2004. finanšu gadu aprēēinēja koriģēto summu, kas tika noteikta, piemērojot sadales kritēriju, kura pamatē ir apgrozējums. Šajē deklarēcijē *Rey Grundstücksgemeinschaft* arē norēdēja atskaitēmēs PVN summas, kas bija samaksētas par šēs ēkas lietošanai, saglabēšanai un uzturēšanai saēemtajēm precēm un pakalpojumiem. Kopējē PVN summa, kas bija atmaksējama *Rey Grundstücksgemeinschaft* atbilstošē tēs aprēēiniem bija aptuveni EUR 3500.

14 Ar 2006. gada 1. septembra paziņojumu par nodokļa korekciju Krēfeldes Finanšu pērvalde apēaubēja šo rezultātu, pamatojot ar to, ka pēc tam, kad 2004. gada 1. janvērē stējēs spēkā UStG 15. panta 4. punkta trešais teikums, sadales kritērijs, kura pamatē ir apgrozējums, var tikt izmantots tikai tad, ja saistēbē ar jauktu veida darējumos izmantojamēm precēm un pakalpojumiem nav iespējams piemērot nevienu citu atskaitēšanas metodi. Tē kē saistēbē ar ēkas nojaušanu vai celtniecēbu izmantotajēm precēm un pakalpojumiem atskaitēmo nodokli ir iespējams noteikt precēzēk, ēmot vērē attiecēbu starp komercpelu platēbu (kvadrētmetros) un dzēvokējiem izmantojamo platēbu (turpmēk tekstē – "sadales kritērijs, kura pamatē ir platēba"), šē pērvalde uzskatēja, ka *Rey Grundstücksgemeinschaft* ir jēpiemēro šēds sadales kritērijs. Tēdēē tē noteica atskaitējumu 38,74 % apmērē, kas atbilda visai ēkas platēbai, kuras izērēšana ir

apliekama ar nodokli, un noteica *Rey Grundstücksgemeinschaft* atmaksājamo PVN summu par 2004. gadu EUR 950 apmērā.

15 *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) daļēji atcēla šo paziņojumu par nodokļa korekciju, pamatojoties uz to, ka sadales kritērijs, kura pamatā ir platība, varēja tikt piemērots tikai attiecībā uz PVN, kurš bija jāmaksā saistībā ar izmaksām, kas radušās no 2004. gada 1. janvāra. Tādējādi tika noteikta, ka *Rey Grundstücksgemeinschaft* atmaksājamo PVN summa par 2004. gadu ir EUR 1700.

16 Abas pamatlietas puses par šo spriedumu iesniedza *Revision* [kasācijas] sūdzību *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa).

17 Saskaņā ar iesniedzējtiesas viedokli strīds, pirmām kārtām, rodas no jautājumiem par Tiesas veikto Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta interpretāciju 2012. gada 8. novembra spriedumā *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689).

18 Pirmkārt, iesniedzējtiesa norāda, ka Tiesa šajā spriedumā ir lūmusi, ka sadales kritērijs un tādējādi jauktā veida darījumu izmantojamā precīza un pakalpojumiem piemērojamā nodokļa atskaitīšanas metode, kas atšķiras no Sestajā direktīvā paredzētās metodes, kuras pamatā ir apgrozījums, var tikt izmantota tikai tad, ja ar tās palīdzību atskaitīšanas tiesības tiek noteiktas precīzāk. Tāpat ar metodi, ar ko nosaka, kurai ir jāmaksā PVN, un sadales kritēriju piemēro tikai PVN summām, kas neattiecas uz konkrētām taksām vai kuras attiecas uz kopējajām jauktas izmantošanas taksām, tiktu sasniegti precīzāki rezultāti. Tādēļ iesniedzējtiesa jautā, vai šai metodei nebūtu dodama priekšroka.

19 Otrkārt, iesniedzējtiesa būtībā norāda, ka 2012. gada 8. novembra spriedumā *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) 19. punktā Tiesa ir precizējusi, ka dalībvalstij sniegto iespēju attiecībā uz jauktā veida darījumu izmantojamā precīza un pakalpojumiem izmantot citu atskaitīšanas metodi, kas nav Sestajā direktīvā paredzētā metode, var tikai "attiecināt uz darījumu, kurš ir dažādiem mērķiem izmantojamas taksas celtniecībā". Tāpat atkāpes metode, ko izmanto Vācijas nodokļu administrācija, lai sadalītu preces un pakalpojumus, kas izmantoti dažādiem mērķiem izmantojamas taksas celtniecībā vai iegādei, tiek piemērota arī precīza un pakalpojumiem, kas iegādāti šādu taksu izmantošanai, saglabāšanai vai uzturēšanai. Tādēļ šī tiesa šaubas par to, vai vienas un tās pašas metodes piemērošana šo divu kategoriju izdevumiem atbilst Sestajai direktīvai.

20 Otrām kārtām, iesniedzējtiesa konstatē, ka, lai arī Tiesai jau ir bijusi iespēja atzīt, ka tiesību akta grozījuma dēļ var rasties pienākums koriģēt konkrētus PVN atskaitījumus, līdz šim tas esot lūmusi tikai par tiesību aktu grozījumiem, kas attiecas uz pašām tiesību aktiem atskaitīt nodokli. Šājos apstākļos esot šaubas par to, vai ar šīs direktīvas 20. pantu ir saderīgs tas, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums prasa veikt PVN koriģēšanu, ja šī valsts izdara grozījumu attiecībā uz PVN, kas samaksāts par jauktā veida darījumu izmantojamā precīza un pakalpojumiem, sadales metodi.

21 Trešām kārtām, iesniedzējtiesa šaubas, vai tādēļ apstākļos kā pamatlietā ar tiesiskās paņēmiena un tiesiskās noteiktības aizsardzības principiem ir saderīgs tas, ka tiek veikta PVN koriģēšana. Šajā ziņā tika vispirms norādīts, ka Vācijas tiesiskajā regulējumā nav skaidru normu, kurās būtu paredzēts, ka *UStG* 15. panta 4. punkta trešā teikuma spēkā stāšanās rada koriģēšanu. Turklāt šajā tiesiskajā regulējumā neesot paredzēts pabeigtais režīms, lai gan no 2004. gada 29. aprīļa spriedumā *Gemeente Leusden un Holin Groep* (C-487/01 un C-77/02, EU:C:2004:263) 70. punkta izrietot, ka šāda režīma noteikšana tiek prasīta, ja jaunas normas adresāti var būt pārstiegti par tās tīlītību piemērošanu. Visbeidzot, nodokļu iestādes nav iebildušas pret *Rey Grundstücksgemeinschaft* izmantoto metodi dažādi izmantoto preču un

pakalpojumu sadalījuma noteikšanai 2001. un 2002. nodokļu gadam, kam sekoja tiesvedības *Finanzgericht Düsseldorf* (Düsseldorfas Finanšu tiesa).

22 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Eiropas Savienības Tiesa ir lūmusi, ka [Sestās direktivas] 17. panta 5. punkta trešajā daļā bvalstī ir atļauts dot priekšroku tādām PVN priekšnodokļa atskaitēm, kas par attiecīgo darījumu, kurš ir dažādiem mērķiem izmantojamas taks celtniecībā, aprēķināšanas sadales kritērijam, kas atšķiras no sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums un kurš ir norādīts šīs direktivas 19. panta 1. punktā, ar nosacījumu, ka izmantotā metode garantē precīzāku minētās atskaitēm, kas daļas noteikšanu (spriedums, 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689).

a) Vai saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas taks iegūdi vai celtniecību saņemtie pakalpojumi, kuru nodokļa aprēķinā bāze ietilpst iegādes vai celtniecības izmaksas, precīzākai atskaitēmo priekšnodokļa summu noteikšanai vispirms tiek piesaistīti taks izmantošanas darījumiem (apliekamiem vai neapliekamiem ar nodokļiem) un tikai pēc tam atlikušais priekšnodoklis tiek sadalīts saskaņā ar kritēriju, kura pamatā ir platība vai apgrozījums?

b) Vai Eiropas Savienības Tiesas 2012. gada 8. novembra spriedumā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) noteiktie principi un atbilde uz iepriekšējo jautājumu attiecas arī uz priekšnodokļa summām par saistībā ar dažādiem darījumiem izmantojamas taks lietošanu, saglabāšanu vai uzturēšanu saņēmtajiem pakalpojumiem?

2) Vai [Sestās direktivas] 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētā saskaņotā atskaitē taks priekšnodokļa koriģēšana ir piemērojama arī situācijā, kad priekšnodoklis saistībā ar dažādiem darījumiem izmantojamas taks celtniecību nodokļa maksātājs ir sadalījis, izmantojot šīs direktivas 19. panta 1. punktu paredzēto un arī valsts tiesību aktos atļauto metodi, kuras pamatā ir apgrozījums, un vai k koriģēšanas laikposmā dalībvalsts nosaka, ka priekšroka dodama citam sadales kritērijam?

3) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša, – vai tiesiskās noteiktības princips un tiesiskās paņēmības aizsardzības princips liedz piemērot [Sestās direktivas] 20. pantu, ja iepriekš minētajā gadījumā dalībvalsts neprotami neliek koriģēt priekšnodokli un arī nepieņem pārejas noteikumus un ja nodokļa maksātāja veikto priekšnodokļa sadali atbilstoši metodei, kuras pamatā ir apgrozījums, *Bundesfinanzhof* [(Federālā Finanšu tiesa)] kopumā ir atzinusi par piemērotu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

23 Ar pirmo jautājumu iesniedzjtiesa b?tb? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka, ja ?ka ir tikusi v?l?k izmantota dar?jumiem, kas dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, un citiem dar?jumiem, kas nedod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, dal?bvalst?m ir j?nosaka, ka preces un pakalpojumi, kas pirms tam izmantoti š?s ?kas celtniec?bai vai ieg?dei, pirmk?rt, ir iedal?mi vien? vai otr? šo dar?jumu veid?, lai, otrk?rt, vien?gi ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, kas pien?kas attiec?b? uz š?m prec?m un šiem pakalpojumiem un kas nevar tikt š?di sadal?tas, tiktu noteiktas, piem?rojot sadales krit?riju atbilstoši apgroz?jumam vai, ar nosac?jumu, ka š? metode garant? prec?z?ku *prorata* atskait?juma noteikšanu, atbilstoši plat?bai. Iesniedzjtiesa vaic? turkl?t, vai Tiesai l?gt? atbilde ir piem?rojama ar? prec?m un pakalpojumiem, ko izlieto daž?dos dar?jumos izmantotas ?kas lietošanai, saglab?šanai un uztur?šanai.

24 Vispirms ir j?nor?da, ka šis jautājums attiecas uz Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punktu, konkr?ti nenor?dot uz k?du no š? noteikuma trešaj? da?? paredz?taj?m iesp?j?m. T?d?j?di šis jautājums ir j?saprot k? t?ds, kas attiecas uz Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta interpret?ciju kopum?.

25 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka ties?bu uz nodok?a atskait?šanu apjoms main?s atkar?b? no m?r?a, k?dam tiek izmantotas attiec?g?s preces un pakalpojumi. Proti, kam?r attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, kas paredz?ti vien?gi ar nodokli apliekamu dar?jumu ?stenošanai, Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkt? ir paredz?ts, ka nodok?a maks?t?ji var atskait?t visu nodokli, kas samaks?ts par ieg?di vai pieg?di, attiec?b? uz daž?diem dar?jumiem paredz?t?m prec?m un pakalpojumiem, š?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka ties?bas atskait?t nodokli ir aprobežotas ar to PVN da?u, kas ir sam?r?ga to dar?jumu summai, kuri dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu un kas ?stenoti, izmantojot š?s preces vai šos pakalpojumus.

26 ?emot v?r? šo atš?ir?bu ties?bu uz atskait?šanu apjom? atbilstoši izlietojumam, kam paredz?tas preces un pakalpojumi, par kuriem samaks?ts PVN, dal?bvalst?m princip? ir j?paredz, ka nodok?u maks?t?jiem, lai noteiktu to atskait?šanas ties?bu summu, preces un pakalpojumi, kas ieg?d?ti iepriekš, vispirms ir j?sadala daž?dos p?c tam ?stenotos dar?jumos, kuriem š?s preces un pakalpojumi ir bijuši nepieciešami. Tad š?s dal?bvalsts kompetentaj?m iest?d?m attiec?b? uz š?m prec?m vai šiem pakalpojumiem ir j?piem?ro to sadal?jumam atbilstošais atskait?šanas rež?ms, ?emot v?r?, ka attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, kas neattiecas tikai uz viena veida dar?jumu, ir piem?rojams š?s direkt?vas 17. panta 5. punkt? paredz?tais rež?ms.

27 Vispirms, kas attiecas uz pirmo posmu, proti, pre?u un pakalpojumu sadal?jumu p?c dar?jumiem, kuriem tie ir izmantoti, neskarot atseviš?u ?pašu Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as noteikumu piem?rošanu, iesniedzjtiesai ir j?nosaka, vai, ja tie tiek izmantoti ?kas, kuru izmanto daž?diem dar?jumiem, celtniec?bai, š?ds sadal?jums praks? neizr?d?tos p?rm?r?gi sarežž?ts un t?d?? gr?ti ?stenojams.

28 Proti, valsts tiesiskais regulējums var ?aut nodok?a maks?t?jiem nesadal?t š?s preces un šos pakalpojumus, neatkar?gi no to izmantošanas, ja š?s preces un pakalpojumi attiecas uz ?kas, ko izmanto daž?diem dar?jumiem, ieg?di un celtniec?bu un š?da sadale praks? ir gr?ti ?stenojama.

29 Turkl?t, kas attiecas uz pre?u un pakalpojumu sadali, kas ieg?d?ti ?kas, ko p?c tam izmanto daž?diem dar?jumiem, lietošanai, saglab?šanai vai uztur?šanai, š?iet, ka t? praktiski var?tu b?t visai viegli ?stenojama; tas tom?r attiec?b? uz pamatliet? apl?kotaj?m prec?m un pakalpojumiem ir j?p?rbauda iesniedzjtiesai.

30 Ja t? ir, dal?bvalsts nevar paredz?t, ka nodok?a maks?t?ji ir atbr?voti no pre?u un

pakalpojumu sadales, kas iegādāti tās, ko izmanto dažādiem darījumiem, lietošanai, saglabāšanai un uzturēšanai, atbilstoši dažādiem veļk, izmantojot šo tku, veiktiem darījumiem.

31 Kas turklāt attiecas uz otro posmu, proti, atskaitēšanas summas aprēķinu, attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kurus izmanto vienlaicīgi darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, un darījumiem, kas šādas tiesības nedod, ir jāatgādina, ka atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta otrajai daļai šā summa principā tiek aprēķināta atbilstoši proporcijai, kas noteikta attiecībā uz visiem nodokļa maksātāja veiktajiem darījumiem atbilstoši šīs direktīvas 19. pantam, piemērojot sadales kritēriju, kas balstīts uz apgrozījumu.

32 Tādēļ Tiesa ir atzinusi, ka dalībvalstis, izmantojot atsevišķas Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētās iespējas, var piemērot no šā sprieduma iepriekšējā punktā norādītās metodes atšķirīgu metodi, ar nosacījumu, ka izmantotā metode garantē precīzāku PVN priekšnodokļa atskaitēmās daļas noteikšanu nekā tā, kas izriet tu, piemērojot pirmo metodi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumann*, C-511/10, EU:C:2012:689, 24. punkts).

33 Šis nosacījums gan nenozīmē, ka izvēlētajai metodei noteikti ir jābūt precīzākajai. Proti, kā to norāda enerģētiskās secinājumu 90. punkts, 2012. gada 8. novembra sprieduma *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689) rezolūcijā daļā ir prasīts tikai tas, lai izvēlētajā metode nodrošinātu precīzāku, nevis visprecīzāko iespējamo rezultātu salīdzinājumā ar to, kas izriet tu no sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, piemērošanas (šajā ziņā skat. arī spriedumu, 2014. gada 10. jūlijs, *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, 29. punkts).

34 Tādējādi attiecībā uz tādējiem darījumiem, kādi ir aplūkoti pamatlētā, kas ietver dažādu tās daļu iznomāšanu un kas atsevišķos gadījumos dod tiesības uz atskaitēšanu, bet citos nedod, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai izvēlē par labu atskaitēšanas tiesību aprēķinā metodei atbilstoši sadales kritērijam pēc platības var dot precīzāku rezultātu nekā rezultāts, kas izriet no uz apgrozījumu balstītas metodes piemērošanas.

35 Prerogāvai, kas attiecas gā gādājumā ir dalībvalstij, paredzēt, ka nodokļa maksātājiem nav pienākuma visas preces un pakalpojumus, kas izmantoti tās, ko izmanto dažādām vajadzībām, iegādei vai celtniecībai, sasaistīt ar konkrētu darījumu, kas veikts pēc tam, nav pretrunā šīs valsts izvēlē izmantot atskaitēšanas metodi, kas atšķiras no Sestajā direktīvā paredzētās, jo šā sprieduma 32. punktā minētā prasība par precizitāti attiecas uz PVN summas, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, *prorata* aprēķinā kārtību, nevis uz izmantoto preču un pakalpojumu piesaisti.

36 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka minētās direktīvas 17. panta 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja tās vāļk tiek izmantota atsevišķu darījumu veikšanai, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, un atsevišķu darījumu veikšanai, kas nedod tiesības uz atskaitēšanu, dalībvalstīm nav jāparedz, ka preces un pakalpojumi, kas ir izmantoti iepriekš šīs tās celtniecībai, iegādei, lietošanai, saglabāšanai vai uzturēšanai, vispirms ir jāpiesaista šiem dažādajiem darījumiem, ja šāda piesaiste ir grūti īstenojama, lai pēc tam tikai noteiktu tiesības uz atskaitēšanu, kas pienākas par precēm un pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti gan atsevišķiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, gan darījumiem, kas šādas tiesības nedod, piemērojot sadales kritēriju atbilstoši apgrozījumam vai, ar nosacījumu, ka šāda metode nodrošinātu precīzāku atskaitējumu *prorata* noteikšanu, – atbilstoši platībai.

Par otro jautājumu

37 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa bētbē jautā, vai Sestās direktīvas 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka tiek veikta PVN atskaitējumu koriģēšana attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, uz kuriem attiecas šīs direktīvas 17. panta 5. punkts, pēc tam, kad koriģēšanas

laikposm? ir veikti groz?jumi PVN sadales krit?rij?, kas tiek izmantots šo atskait?jumu apr??in?.

38 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka š?s direkt?vas 20. panta 1. punkta b) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka s?kotn?ji veiktie atskait?jumi ir j?kori??, ja p?c deklar?cijas, atbilstoši kurai pien?kas atskait?jumi, iesniegšanas ir groz?ti elementi, kas tiek ?emti v?r? šo atskait?jumu summas noteikšanai, "it ?paši" ja ir anul?ti pirkumi vai sa?emti cenu samazin?jumi. Apst?k?a v?rda "it ?paši" izmantošana nor?da, ka aprakst?tie gad?jumi nav izsme?ošs uzskait?jums.

39 No t? izriet, ka, lai ar? šaj? noteikum? tieši nav paredz?ts atskait?šanas ties?bu apr??ina metodes, kas piem?rojama daž?diem dar?jumiem izmantojam?m prec?m un pakalpojumiem, groz?jumu gad?jums, taj? tas ar? nav izsl?gts.

40 T?d?j?di, lai noteiktu, vai šis noteikums attiecas uz š?du gad?jumu, ir j?p?rbauda t? konteksts, k? ar? ar tiesisko regul?jumu, kur? tas ietilpst, iecer?tie m?r?i (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2003. gada 27. novembris, *Zita Modes*, C?497/01, EU:C:2003:644, 34. punkts).

41 Kas attiecas uz kontekstu, k?d? ir izteikts Sest?s direkt?vas 20. panta 1. punkta b) apakšpunkts, no Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta, apl?kojot to kopsakar? ar š?s direkt?vas 19. panta 1. punktu, izriet, ka no PVN, kas samaks?ts k? priekšnodoklis par pieg?d?taj?m prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem, ko izmanto daž?diem m?r?iem, atskait?m? summa tiek noteikta, piem?rojot sadales krit?riju, kas var b?t šajos noteikumos paredz?tais uz apgroz?jumu balst?tais, vai cits sadales krit?rijs, kas izv?l?ts atbilstoši min?t?s direkt?vas 17. panta 5. punkta trešajai da?ai, ja tas ?auj attiec?b? uz apl?koto darb?bu non?kt pie prec?z?kiem atskait?juma *prorata* apr??ina rezult?tiem (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt*, C?511/10, EU:C:2012:689, 24. punkts).

42 T?d?j?di sadales krit?rijs un t?d?? piem?rojam? atskait?juma summas apr??ina metode ir elementi, kas ir ?emami v?r? atskait?jumu summas apr??inam Sest?s direkt?vas 20. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?.

43 Kas attiecas uz kori??šanas meh?nismu, kas izveidots ar šo direkt?vu, iecer?to m?r?i, tas it ?paši ir palielin?t PVN atskait?jumu precizit?ti (skat. šaj? zi?? spriedumus, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 25. punkts, un 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 31. punkts).

44 Ta?u, k? ir atg?din?ts š? sprieduma 32. un 33. punkt? attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti daž?diem dar?jumiem, no šaj? paš? direkt?v? paredz?t?s atskait?šanas ties?bu apr??ina metodes var atk?pties, tikai lai piem?rotu citu metodi, kas nodrošina prec?z?ku rezult?tu.

45 T?d?j?di atskait?jumu kori??šana, piem?rojot citu metodi, var vien?gi palielin?t šo atskait?jumu precizit?ti un t?d?? pal?dz?t ?stenot kori??šanas meh?nismu m?r?i.

46 T? no Sest?s direkt?vas 20. panta 1. punkta b) apakšpunkta konteksta un ar to izveidot?s atskait?jumu kori??šanas metodes m?r?a p?rbaudes izriet, ka šis noteikums ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas ietver gad?jumu, kad tiek groz?ta prec?m un pakalpojumiem, ko izmanto daž?dos dar?jumos, piem?rojam? atskait?šanas ties?bu apr??ina metode.

47 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 20. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas prasa veikt PVN atskait?jumu kori??šanu attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, uz kuriem attiecas š?s direkt?vas 17. panta 5. punkts, p?c tam, kad kori??šanas laikposm? ir veikti groz?jumi š? nodok?a sadales krit?rij?, kas tiek izmantots šo atskait?jumu apr??in? un ir atk?pe no šaj? paš? direkt?v? paredz?t?s atskait?šanas ties?bu

noteikšanas metodes.

Par trešo jautājumu

48 Ar trešo jautājumu iesniedzjtiesa b?tb? jaut?, vai Savien?bas ties?bu visp?r?jie tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du piem?rojamo valsts tiesisko regul?jumu, kur? skaidri nav paredz?ta priekšnodok?a kori??šana Sest?s direkt?vas 20. panta izpratn? p?c PVN sadales krit?rija, kas tiek izmantots atsevi??u atskait?jumu apr??inam, groz?jumiem, nedz ar? paredz?ts p?rejas rež?ms, lai gan priekšnodok?a sadal?jumu, ko nodok?a maks?t?js izmanto atbilstoši sadales krit?rijam, kas bija piem?rojams pirms šiem groz?jumiem, augst?k? tiesa ir visp?r?gi atzinusi par sapr?t?gu.

49 Vispirms ir j?atg?dina, ka tiesisk?s pa??v?bas un tiesisk?s noteikt?bas aizsardz?bas principi ir da?a no Eiropas Savien?bas ties?bu sist?mas. Šaj? saist?b? tie ir j?iev?ro ne tikai Savien?bas iest?d?m, bet ar? dal?bvalst?m, kad t?s ?steno ar Savien?bas direkt?v?m pieš?irt?s pilnvaras (spriedums, 2004. gada 29. apr?lis, *Gemeente Leusden un Holin Groep*, C?487/01 un C?7/02, EU:C:2004:263, 57. punkts).

50 Turkl?t, lai gan š?iet, ka iesniedzjtiesai ir zin?mas šaubas par veidu, k?d? Sest?s direkt?vas 20. pants var tikt saska?ots ar tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas principiem, t? nav form?li apšaub?jusi š?s normas sp?k? esam?bu.

51 T?d?? Savien?bas atvasin?to ties?bu noteikumi, k?, piem?ram, min?t?s direkt?vas 20. pants, ir j?interpret? p?c iesp?jas t?, lai tie b?tu sader?gi ar Savien?bas ties?bu visp?r?jiem principiem un it ?paši ar tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas principiem (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2010. gada 29. apr?lis, *M. u.c.*, C?340/08, EU:C:2010:232, 64. punkts).

52 Kas attiecas uz skaidras nor?des neesam?bu t?d? valsts tiesiskaj? regul?jum?, par k?du ir pamatlieta, uz pien?kumu veikt kori??šanu, ja tiek groz?ta atskait?šanas ties?bu apr??ina metode, ir j?atg?dina, k? tas nor?d?ts š? sprieduma 47. punkt?, ka š?ds pien?kums izriet no Sest?s direkt?vas 20. panta noteikumiem.

53 Ta?u no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka dal?bvalst?m, piem?rojot savas ties?bu sist?mas noteikumus, ar ko transpon?ta direkt?va, tie ir j?interpret?, cik vien iesp?jams, atbilstoši šai direkt?vai (šaja zi?? skat. spriedumu, 2000. gada 27. j?nijs, *Océano Grupo Editorial un Salvat Editores*, C?240/98 l?dz C?244/98, EU:C:2000:346, 31. punkts).

54 No t? izriet, ka tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas principi nav interpret?jami t?d?j?di, ka, lai var?tu tikt piem?rota atskait?šanas ties?bu korekcija, kad tiek groz?ta šo ties?bu apr??ina metode, š?s kori??šanas oblig?tumam ir j?b?t skaidri nor?d?tam valsts tiesiskaj? regul?jum?, atbilstoši kuram ir ticis veikts šis groz?jums.

55 Turkl?t, kas attiecas uz apst?kli, ka ar valsts tiesisko regul?jumu, par k?du ir pamatlieta, ir groz?ta atskait?šanas ties?bu apr??ina metode, neparedzot p?rejas rež?mu, no iesniedzjtiesas l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu uzreiz k??st skaidrs, ka iesniedzjtiesa j?dzienu "p?rejas rež?ms" saprot k? noteikumus, saska?? ar kuriem, lai uz laiku atliktu jaun? likuma piem?rošanu, starplaik? ir piem?rojams ?pašs rež?ms, kas paredz?ts ?pašiem apst?kiem.

56 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka princip? ar Savien?bas ties?b?m ir sader?ga jauna ties?bu norma, kura ir piem?rojama, s?kot no akta, kur? t? ir ietverta, sp?k? st?šan?s br?ža (spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Gemeinde Altrip* u.c., C?72/12, EU:C:2013:712, 22. punkts). L?dz ar to tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas principi b?t?b? neliedz dal?bvalstij groz?t sen?ku likumu uzreiz, neparedzot p?rejas rež?mu.

57 T?d?? ?paš?s situ?cij?s, kad to prasa tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas principi, š?ds rež?ms var tikt piem?rots atbilstoši apst?k?iem.

58 T?, k? to atg?dina iesniedz?jtiesa, Tiesa ir uzskat?jusi, ka valsts likumdev?js, iesp?jams, p?rk?pj tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas principus, ja tas p?kš?i un neparedzami pie?em jaunu likumu, ar kuru tiek at?emtas ties?bas, kuras l?dz šim ir bijušas nodok?a maks?t?jiem, tiem nedodot nepieciešamo laiku piel?goties, – ar? tad, ja to neprasa sasniedzamais m?r?is (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2004. gada 39. apr?lis, *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, C?487/01 un C?7/02, EU:C:2004:263, 70. punkts).

59 Konkr?t?k, nodok?a maks?t?jiem ir j?b?t piel?gošan?s laikam, ja ties?bu, kuras l?dz šim tiem ir bijušas, atcelšana liek tiem veikt sekojošus saimnieciskus piel?gojumus (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2015. gada 11. j?nijs, *Berlington Hungary* u.c., C?98/14, EU:C:2015:386, 87. punkts).

60 Ta?u, pat ja tiktu pie?auts, ka valsts tiesisk? regul?juma, kur? defin?ta atskait?šanas ties?bu apr??ina metode, groz?jumi var?tu tikt uzskat?ti par p?kš?iem un neparedzamiem, neš?iet, ka iepriekš min?tie nosac?jumi, kas atg?din?ti š? sprieduma iepriekš?jos divos punktos un kas pamato piel?gota p?rejas rež?ma noteikšanu, b?tu izpild?ti t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?.

61 Proti, ir j?nor?da, pirmk?rt, ka apr??ina metodes groz?jumu m?r?is ir nevis atcelt nodok?a maks?t?jiem esoš?s atskait?šanas ties?bas, bet piel?got to apm?ru.

62 Otrk?rt, t?ds groz?jums, k?ds ir pamatlietas apst?k?os, neparedz, ka nodok?a maks?t?ji veic sekojošus saimnieciskus piel?gojumus, un t?d?? piel?gošan?s laiks neš?iet noteikti nepieciešams.

63 Visbeidzot, kas attiecas uz to, ka saska?? ar valsts tiesisko regul?jumu, k?ds ir apl?kots pamatliet?, tiek groz?ta atskait?šanas ties?bu apr??ina metode, lai gan esošo metodi attiec?g?s dal?bvalsts augst?k? tiesa ir atzinusi par “sapr?t?gu”, ir j?nor?da, ka tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas principi Sest?s direkt?vas 20. panta gaism? ir j?interpret? k? t?di, kas neliedz valsts likumdev?jam groz?t savu tiesisko regul?jumu Savien?bas ties?bu ieviešanai (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2010. gada 14. janv?ris, *Stadt Papenburg* (C?226/08, EU:C:2010:10, 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

64 No t? izriet, ka tas vien, ka atseviš?as valsts ties?bu normas attiec?g?s dal?bvalsts k?da no augst?kaj?m ties?m ir atzinusi par “sapr?t?g?m”, nav š??rslis tam, lai šis likumdev?js t?s groz?tu un lai p?c šiem groz?jumiem tiktu veikta kori??šana.

65 No iepriekš izklāstajiem apsvērumiem izriet, ka Savienības tiesību vispārjie tiesiskās noteiktības un tiesiskās paārvības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tūdu piemērojamo valsts tiesisko regulējumu, kurā skaidri nav paredzēta priekšnodokļa koriģēšana Sestās direktivas 20. panta izpratnē pēc PVN sadales kritērija, kas tiek izmantots atsevišķu atskaitījumu aprēķinam, grozījumiem, nedz arī paredzēts pārejas režīms, lai gan priekšnodokļa sadalījumu, ko nodokļa maksātājs izmanto atbilstoši sadales kritērijam, kas bija piemērojams pirms šiem grozījumiem, augstākā tiesā ir vispārīgi atzinusi par saprātīgu.

Tiesāšanās izdevumi

66 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

- 1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktivas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze, 17. panta 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja kā vālk tiek izmantota atsevišķu darījumu veikšanai, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, un atsevišķu darījumu veikšanai, kas nedod tiesības uz atskaitēšanu, dalībvalstīm nav jāparedz, ka preces un pakalpojumi, kas ir izmantoti iepriekš šīs likas celtniecībā, iegādei, lietošanai, saglabāšanai vai uzturēšanai, vispirms ir jāpiesaista šiem dažādajiem darījumiem, ja šāda piesaiste ir grūti īstenojama, lai pēc tam tikai noteiktu tiesības uz atskaitēšanu, kas pienākas par precēm un pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti gan atsevišķiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, gan darījumiem, kas šādas tiesības nedod, piemērojot sadales kritēriju atbilstoši apgrozījumam vai, ar nosacījumu, ka šāda metode nodrošinātu precīzāku atskaitījumu *pro rata* noteikšanu, – atbilstoši platībai;
- 2) Direktivas 77/388 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir prasīts veikt pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu koriģēšanu attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, uz kuriem attiecas šīs direktivas 17. panta 5. punkts, pēc tam, kad koriģēšanas laikposmā ir veikti grozījumi šā nodokļa sadales kritērijā, kas tiek izmantots šo atskaitījumu aprēķinā un ir atkarīgs no šajā pašā direktīvā paredzētās atskaitēšanas tiesību noteikšanas metodes;
- 3) Eiropas Savienības tiesību vispārjie tiesiskās noteiktības un tiesiskās paārvības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tūdu piemērojamo valsts tiesisko regulējumu, kurā skaidri nav paredzēta priekšnodokļa koriģēšana Sestās direktivas, kas grozīta ar Direktīvu 95/7, 20. panta izpratnē pēc pievienotās vērtības nodokļa sadales kritērija, kas tiek izmantots atsevišķu atskaitījumu aprēķinam, grozījumiem, nedz arī paredzēts pārejas režīms, lai gan priekšnodokļa sadalījumu, ko nodokļa maksātājs izmanto atbilstoši sadales kritērijam, kas bija piemērojams pirms šiem grozījumiem, augstākā tiesā ir vispārīgi atzinusi par saprātīgu.

[Parakstī]

* Tiesvedības valoda – vācu.