

ENERĢĻADVOKĀTES KRISTĪNES ŠTIKSAS-HAKLAS [CHRISTINE STIX-HACKL]
SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 15. septembrī (1)

Lieta C-184/04

Uudenkaupungin kaupunki

[*Korkein Hallinto-oikeus* (Somija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu]

Sestā PVN direktīva – Priekšnodokļa atskaitīšana – Atskaitījuma koriģēšana – Ražošanas
līdzekļu – Nekustamais īpašums

I – Ievada piezīmes

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

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

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Sestā direktīva

3. 5. panta 6. punkts ir paredzēts:

“Ja nodokļa maksātājs savam vai tās personāla privātajam vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības 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 attiecīgajam precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms, šādu lietojumu uzliko par piegādēm par atlīdzību. Savukārt šādi neuzliko to, ka šīs preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas vērtības dāvanas nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības vajadzībām.”

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

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

a) gadījumā, kad nodokļa maksātājs savam vai tās personāla privātajam vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā

savai uz??m?jdarb?bai, ja pievienot?s v?rt?bas nodoklis š?m prec?m ir piln?gi vai da??ji atskait?ms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodok?a maks?t?js sav?m vai sava person?la priv?t?m vajadz?b?m, vai, plaš?k? noz?m?, citiem m?r?iem nek? savas uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m.”

5. Fragmentos no 13. panta ar nosaukumu “Atbr?vojumi valsts teritorij?” ir paredz?ts:

“B. Citi atbr?vojumi

Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopienas noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo t?l?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

[..]

b) nekustam? ?pašuma iznom?šanu vai iz?r?šanu, iz?emot:

[..]

C. Izv?les ties?bas

Dal?bvalstis var dot nodok?a maks?t?jiem ties?bas izv?l?ties nodokli š?dos gad?jumos:

a) nekustam? ?pašuma iz?r?šana vai iznom?šana [..].

Dal?bvalstis var ierobežot šo izv?les ties?bu darb?bas jomu un pie?emt prec?zus noteikumus šo ties?bu izmantošanai.”

6. Fragmenti no 17. panta ar nosaukumu “Atskait?šanas ties?bu izcelsme un darb?bas joma” ir formul?ti š?di:

“1. Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

a) pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js;

[..]

6. Ne ilg?k k? ?etrus gadus no š?s direkt?vas sp?k? st?šan?s dienas Padome p?c Komisijas priekšlikuma vienpr?t?gi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šana. Pievienot?s v?rt?bas nodoklis nek?d? gad?jum? nav atskait?ms par izdevumiem, kas nav stingri saist?ti ar uz??m?jdarb?bu, piem?ram, luksusa, izprieču un izklaides izdevumiem.

L?dz br?dim, kad iepriekšmin?t?s normas st?jas sp?k?, dal?bvalstis var saglab?t visus iz??mumus, kas paredz?ti šo valstu likumos laik?, kad š? direkt?va st?jas sp?k?.”

7. Fragmentos no 20. panta ar nosaukumu “Atskait?jumu kori??šana” ir paredz?ts:

“1. S?kotn?jo atskait?jumu kori?? saska?? ar proced?ru, k?du nosaka dal?bvalstis, jo ?paši:

a) ja šis atskait?jums bijis liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas;

b) ja p?c atmaks?šanas main?s faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskait?mo summu, it ?paši ja ir anul?ti pirkumi vai sa?emti cenu samazin?jumi; tom?r kori??šanu neveic dar?jumiem, kuri paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, un pien?c?gi pier?d?tai vai apstiprin?tai ?pašuma izn?cin?šanai, zudumam vai z?dz?bai, k? ar? pre?u izmantošanai, lai sniegtu mazas v?rt?bas d?vanas vai dotu paraugus, k? aprakst?ts 5. panta 6. punkt?. Tom?r dal?bvalstis var piepras?t korekcijas dar?jumiem, kuri paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, k? ar? z?dz?bas gad?jum?.

2. Ražošanas l?dzek?iem kori??šana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kur? tie ir ieg?d?ti vai ražoti. Kori??šanu katru gadu veic tikai par vienu piektda?u no tiem uzlikt? nodok?a. Kori??šanu veic, balstoties uz sv?rst?b?m atskait?šanas ties?b?s n?kamajos gados attiec?b? pret atskait?šanas ties?b?m taj? gad?, kur? tie ir ieg?d?ti vai ražoti.

Atk?pjoties no iepriekš?j?s da?as, dal?bvalstis var veikt kori??šanu pilnus piecus gadus, s?kot no br?ža, kad šos ražošanas l?dzek?us pirmoreiz lieto.

Nekustamam ?pašumam, kas ieg?d?ts k? ražošanas l?dzeklis, kori??šanas laiku var pagarin?t l?dz pat divdesmit gadiem.

[..]

5. Ja k?d? dal?bvalst? 2. un 3. punkta piem?rošanas praktisk?s sekas ir niec?gas, š? dal?bvalsts, iev?rojot 29. pant? paredz?t?s apspriedes, var nepiem?rot šos punktus, ?emot v?r? vajadz?bu nov?rst konkurences trauc?jumus, visp?r?jo nodok?a efektu attiec?gaj? dal?bvalst? un vajadz?bu p?c pietiekama p?rvaldes ekonomiskuma.” (3)

B – *Valsts tiesiskais regul?jums*

8. Direkt?va Somij? tika transpon?ta ar Somijas PVN likumu *Arvonlisäverolaki* (turpm?k tekst? – “AVL”). Normas par nekustam? ?pašuma iz?r?šanas un iznom?šanas aplikšanu ar nodok?iem ir ietvertas AVL 27.–30. pant?. Saska?? ar AVL 27. panta pirmo da?u nekustam? ?pašuma atsavin?šanu, k? ar? nekustam? ?pašuma ?res un nomas ties?bu pieš?iršanu, servit?ta vai citu l?dz?gu ar nekustamo ?pašumu saist?tu ties?bu noteikšanu ar PVN neapliek (4). Atk?pes veid? AVL 30. pant? ir paredz?ts, ka nodok?a maks?t?jam ir ties?bas izv?l?ties maks?t nodokli par nekustam? ?pašuma lietojuma ties?bu nodošanu.

9. Saska?? ar AVL 106. pantu par atskait?jumiem saist?b? ar b?vdarbu pakalpojumiem nekustam? ?pašuma ?pašnieks, kas atbilstoši š? likuma 30. pantam izv?las maks?t PVN, princip? var veikt min?taj? likum? paredz?to atskait?jumu par pakalpojumiem un prec?m, ko vi?š ir ieguvis, lai iz?r?tu vai iznom?tu min?to nekustamo ?pašumu, ko apliek ar nodokli. Priekšnosac?jums ir, ka nekustam? ?pašuma ?pašniekam š? izv?le ir j?izdara sešu m?nešu laik? no attiec?g? nekustam? ?pašuma nodošanas lietošan?. Saska?? ar š?m norm?m atskait?šanas ties?bas rodas tikai saist?b? ar jaunceltn?m vai nekustam? ?pašuma remontdarbiem.

10. Saskaņā ar AVL nav iespējams nodokļa maksātāja labā koriģēt atskaitījumu par nekustamo īpašuma iegādi, jaunceltņu un remontdarbiem vai cita veida uzlabojumiem; tas attiecas arī uz šo lietu, kurā nodokļa maksātāja pieteikums ir iesniegts pāc iepriekš minētajā termiņa beigām, turklāt nekustamais īpašums sēkotnāji, pirms tas izmantots ar nodokli apliekamam darījumam, ir bijis izmantots ar nodokli neapliekamam darījumam.

III – Fakti, pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

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

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

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

14. Reģionālā nodokļu pārvalde 2000. gada 3. maijā lūmumā noraidīja *Uusikaupunki* pieteikumus ar pamatojumu, ka atskaitījumu koriģēšana nevar notikt saskaņā ar Sestās direktīvas 20. pantu. Nekustamā īpašuma īpašniekam, kas atbilstoši AVL 30. pantam ir iesniedzis pieteikumu par PVN maksāšanu, var piemērot atskaitījumu koriģēšanu saskaņā ar AVL 106. pantu par pakalpojumiem un precēm, kas izmantotas vai iegātas pirms pieteikuma iesniegšanas par nodokļa maksāšanu saistībā ar nodotajiem nekustamajiem īpašumiem, jeb nodokli, kuru tas šim nolīkam būvniecības laikā ir samaksājis, var atskaitīt tikai tad, ja pieteikums iesniegts sešu mēnešu laikā no nekustamo īpašumu nodošanas lietošanā.

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

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

17. Šādos apstākļos *Korkein hallinto-oikeus* 2004. gada 16. aprīlī lūmumā, kas Tiesas kanceleijā reģistrēts 2004. gada 19. aprīlī, tajā izskatīmajā lietā uzdeva šādos prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Direktīvas 77/388/EEK 20. pants ir interpretējams tā, ka, ievērojot tās 5. punkta

nosacījums, 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 sēkotnāji 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 iegādātu investīciju nekustamajā īpašumā, kļūst tas ir noteikts Somijas likumā par PVN, kur tādā gadījumā kļūst šajā lietā šīs tiesības ir pilnībā izslēgtas?

4) Vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļa ir interpretējama tādi, ka dalībvalsts var ierobežot tiesības uz atskaitījumiem par iegādātu investīciju nekustamajā īpašumā, kļūst tas ir noteikts Somijas likumā par PVN, kur tādā gadījumā kļūst šajā lietā šīs tiesības ir pilnībā izslēgtas?”

IV – Par pirmo prejudiciālo jautājumu

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

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

A – Lietas dalībnieku būtiskie argumenti

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

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

B – Vērtējums

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

23. Sestās direktīvas 20. panta 2. punkts ir paredzēts – “ražošanas līdzekļiem atskaitījumu

kori??šana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kur? tie ir ieg?d?ti vai ražoti”.

24. K? pareizi nor?d?jusi *Uusikaupunki*, It?lijas vald?ba un Komisija, š?ds formul?jums ne?auj secin?t, ka dal?bvalstij ir iesp?ja izv?l?ties neveikt atskait?jumu kori??šanu saist?b? ar ražošanas l?dzek?iem. Ar? tas, ka Sest?s direkt?vas 20. panta 5. punkts ir paredz?ti konkr?ti nosac?jumi, pie k?diem dal?bvalsts iz??muma gad?jum? var nepiem?rot š? panta 2. un 3. punkta noteikumus par atskait?jumu kori??šanu, apstiprina šo secin?jumu.

25. Turkl?t Somijas vald?bas argumenti par Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punktu un 6. panta 2. punktu nav pareizi. No t? vien, ka š?m Sest?s direkt?vas norm?m par uz??m?ja priv?taj?m vajadz?b?m izmantotu pre?u un pakalpojumu aplikšanu ar nodokli un norm?m par kori??šanu – k? nor?d?jusi Somijas vald?ba – da??ji ir vien?di m?r?i un noteiktos apst?k?os tie attiecas ar? uz vien?du lietas sast?vu, neizriet, ka t?p?c dal?bvalstis savos ties?bu aktos var?tu neparedz?t atskait?jumu kori??šanu par ražošanas l?dzek?iem. Abi meh?nismi nav tik atš?ir?gi, lai tos uzskat?tu par “alternat?viem” meh?nismiem, ta?u to p?rkl?šan?s ir iesp?jama tikai atseviš?os pre?u vai pakalpojumu “pašu pat?ri?a” gad?jumos.

26. Ja, k? nor?d?jusi Somijas vald?ba, iesp?jam?s p?rkl?šan?s d?? rastos praktiskas piem?rošanas probl?mas, t?s ir j?atrisina, cik iesp?jams, iev?rojot Sest?s direkt?vas pamatprincipus, piem?ram, PVN neitralit?tes nodrošin?šanas principu. Ta?u, manupr?t, š?das gr?t?bas nav iemesls, lai dal?bvalsti atbr?votu no pien?kuma atbilstoši Sest?s direkt?vas 20. panta 2. punktam paredz?t atskait?jumu kori??šanu ražošanas l?dzek?iem.

27. Turkl?t priekšnodok?a atskait?jumu kori??šana atbilstoši Sest?s direkt?vas 20. pantam – atš?ir?b? no tiesisk? regul?juma par priv?taj?m vajadz?b?m ieg?d?tu vai izmantotu pre?u un pakalpojumu aplikšanu ar nodokli – ir j?uzskata par lo?isku Sest?s direkt?vas 17. pant? paredz?to ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu papildin?jumu, kura m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no uz??m?jdarb?b? maks?jam? vai samaks?t? PVN un l?dz ar to nodrošin?t PVN sist?mas neitralit?ti (6).

28. T? k? atskait?jumu kori??šanas proced?ra it ?paši ?auj iev?rot to faktoru groz?jumus, kuri ?emti v?r?, s?kotn?ji apr??inot atskait?jumu, kas ir ?paši noz?m?gi ražošanas l?dzek?u gad?jum?, jo tie uz??muma akt?vos uzr?d?s ilgu laiku (7), t? nodrošina prec?z?ku priekšnodok?a atskait?šanu.

29. Visbeidzot, run?jot par Sest?s direkt?vas 20. panta 5. punktu, pirmais prejudici?lais jaut?jums b?t?b? nav par to, vai šaj? liet? ir izpild?ti nosac?jumi taj? paredz?t?s atk?pes noteikumu piem?rošanai.

30. ?emot v?r? iepriekš min?to, iesaku uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu atbild?t, ka Sest?s direkt?vas 20. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka, iev?rojot 5. punkta noteikumus, tas uzliek dal?bvalst?m pien?kumu paredz?t atskait?jumu kori??šanu par ražošanas l?dzek?iem.

V – Par otro prejudici?lo jaut?jumu

31. Uzdodot otro prejudici?lo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las uzzin?t, vai Sest?s direkt?vas 20. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka atskait?jumu kori??šana ir piem?rojama ar? tad, ja ražošanas l?dzek?i, šaj? gad?jum? nekustamais ?pašums, vispirms tiek izmantoti dar?jumam, kas ir atbr?vots no nodok?a un nedod ties?bas uz atskait?jumu, bet v?l?k – dar?jumam, kas aplikams ar nodokli, t?d?j?di, ka par ražošanas l?dzek?iem samaks?tais PVN var tikt atskait?ts.

A – Lietas dal?bnieku b?tisk?kie argumenti

32. *Uusikaupunki* un *Komisija* uzskata, ka šaj? liet? ir j?piem?ro atskait?jumu kori??šana. Saska?? ar Tiesas judikat?ru, ?paši spriedumu liet? *Lennartz* (8) ir b?tiski, vai persona, ieg?d?joties preces jeb sa?emot pakalpojumu priekš ražošanas l?dzek?iem, ir nodok?u maks?t?js. Tieša pre?u izmantošana dar?jumiem, kas apliekami ar nodokli, nav Sest?s direkt?vas 20. panta 2. punkta piem?rošanas nosac?jums. Šaj? liet? remontdarbi un b?vdarbi esot bijuši sniegti nodok?u maks?t?jam, pat ja attiec?g?s summas s?kotn?ji bija atbr?votas no nodok?a.

33. *Somijas vald?ba* nor?da, ka spriedums liet? *Lennartz* (9) attiecas tikai uz gad?jumu, kad dal?bvalsts noteikums par atskait?jumu kori??šanu piem?ro saska?? ar Sest?s direkt?vas 20. panta 2. punktu. Ta?u Tiesa neesot izteikusies par jaut?jumu, kas skar priekšnodok?a atskait?juma noteikumu piem?rošanu gad?jum?, ja dal?bvalsts – k? Somija – piem?ro tikai 17. pantu par atskait?šanas ties?bu rašanos un apjomu, nevis 20. pantu par kori??šanu. Š?dos apst?k?os priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas esot j?izv?rt? tikai atkar?b? no situ?cijas, k?da past?v?jusi pakalpojumu sa?emšanas br?d?. Ja sa?emšana notikusi dar?jumam, kas nav apliekams ar nodokli, ties?bas uz atskait?jumu nerodoties.

34. *It?lijas vald?ba* uzskata, ka atskait?jumu kori??šana saska?? ar Sest?s direkt?vas 20. pantu šaj? liet? nav piem?rojama. Dal?bvalstis varot š?du kori??šanu nepiem?rot, ja atskait?jumu ties?bu izmai?as ir atkar?gas no nodok?a maks?t?ja izv?les.

B – *V?rt?jums*

35. Vispirms j?nor?da uz saikni starp priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu rašanos, no vienas puses, un priekšnodok?a atskait?jumu kori??šanas piem?rošanu, no otras puses.

36. K? Tiesa jau ir atzinusi, no Sest?s direkt?vas sist?mas un t?s 20. panta 2. punkta formul?juma izriet, ka šaj? norm? ir noteikts tikai meh?nisms, kas ?auj apr??in?t s?kotn?jo atskait?juma kori??šanu, t?d?j?di t? nevar nedz rad?t ties?bas uz atskait?jumu, nedz p?rveidot nodok?a maks?t?ja saist?b? ar nodokli neapliktajiem dar?jumiem samaks?to nodokli par atskait?mu nodokli 17. panta izpratn? (10).

37. T?d?j?di atskait?jumu kori??šanas meh?nisma piem?rošana ir atkar?ga no t?, vai ir raduš?s atskait?šanas ties?bas Sest?s direkt?vas 17. panta izpratn?.

38. Saska?? ar 17. panta 1. punktu atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 10. panta 2. punktu šis br?dis ir pre?u pieg?des vai pakalpojuma sniegšanas br?dis (11).

39. Saska?? ar past?v?go judikat?ru atskait?šanas ties?bu rašan?s ir atkar?ga no t?, vai persona, kas ieg?d?jas preces vai izmanto pakalpojumu, to ieg?šanas br?d? r?kojas k? nodok?a maks?t?js, proti, š?s preces ieg?d?jas saimniecisk?s darb?bas m?r?iem Sest?s direkt?vas 4. panta izpratn?, kas ir faktu jaut?jums, kas izv?rt?jams, ?emot v?r? konkr?tos lietas apst?k?us (12).

40. Šaj? liet? iesniedz?jtiesa nešaub?s, ka *Uusikaupunki* b?vdarbus un remontdarbus apstr?d?tajos ražošanas l?dzek?os veica savai saimnieciskajai darb?bai k? nodok?a maks?t?js.

41. T?d?? j?atz?st, ka šaj? liet? ir izpild?ts atskait?šanas ties?bu rašan?s priekšnosac?jums par nodok?a maks?t?ja statusu, no k? ir atkar?ga atskait?jumu kori??šanas meh?nisma piem?rošana.

42. Turkl?t par prec?m un pakalpojumiem samaks?tais PVN var tikt atskait?ts tikai tad, ja š?s preces vai pakalpojumi izmantoti dar?jumiem, kas apliekami ar nodokli (13).

43. Manuprāt, tas, ka ražošanas līdzekļi, kam veikti būvdarbi un remontdarbi, vispirms tiek izmantoti darījumam, kas ir atbrīvots no nodokļa, bet vēlāk, pēc tiesību izvēlētās maksimālās nodokļa izmantošanas, – darījumam, kas apliekams ar nodokli, nav pretrunā atskaitīšanas tiesībām un līdz ar to arī saskaņā ar priekšnodokļa atskaitīšanai.

44. Turklāt, kā Tiesa jau ir atzinusi spriedumā lietā *Lennartz*, faktiskā vai plānota preču vai pakalpojumu izmantošana ir jānosaka, vai tās izmantojusi persona, rakojoties kā nodokļa maksātājs; tā nosaka tikai saskaņā ar atskaitījuma apmēru, uz kuru nodokļa maksātājam ir tiesības saskaņā ar Sestās direktivas 17. pantu, kā arī iespējamo nākamā perioda korekciju apmēru. Tādējādi, kā Tiesa konstatēja šajā spriedumā: “Tāpat ja preču izmantošana ar nodokli apliekamiem vai neapliekamiem darījumiem pati par sevi nav 20. panta 2. punkta piemērošanas nosacījums” (14).

45. Tādēļ es uzskatu, ka atskaitījumu koriģēšana saskaņā ar šo pantu principā ir piemērojama arī tad, kad gadījums kā šajā lietā, kur ražošanas līdzekļi vispirms tika izmantoti darījumam, kas atbrīvots no nodokļa, bet vēlāk – darījumam, kas apliekams ar nodokli, ciktāl ražošanas līdzekļiem paredzētās preces vai pakalpojumi ir iegāti, personai rakojoties kā nodokļa maksātājam (15).

46. Tā kā ražošanas līdzekļi, kas ietvēra PVN, ko *Uusikaupunki* samaksāja par būvdarbiem un remontdarbiem, saskaņā ar to, ka maz tika izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem, saskaņā ar atskaitījuma summa bija vienāda ar nulli. Vēlākās izmaiņas faktorus, kas saskaņā ar to, ka aprēķinot atskaitījumu apmēru, proti, izmantošana ar nodokli apliekamiem darījumiem, ir jāņem vērā koriģēšana saskaņā ar iepriekš minētajiem apsvērumiem, lai panāktu pēc iespējas lielāku ar nodokli apliekamo darījumu apmēra atbilstību tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Šāds risinājums atbilst jau iepriekš minētajam priekšnodokļa atskaitīšanas tiesiskajam regulējuma mērķim – pilnībā atbrīvot uzņēmumu no uzņēmējdarbības maksājuma vai samaksāt PVN un tādējādi nodrošināt pilnīgu PVN sistēmas neitralitāti (16).

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

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

VI – Par trešo prejudiciālo jautājumu

49. Trešais prejudiciālais jautājums ir vērtējams, ēmot vērā, ka saskaņā ar AVL par investīcijas nekustamajam pašumam samaksāto PVN atskaitīšana nav iespējama pirms pieteikuma iesniegšanas, ja attiecīgais pieteikums nav iesniegts sešu mēnešu laikā.

50. Tātad trešais prejudiciālais jautājums būtībā ir par to, vai Sestās direktivas 13. panta C daļas otrā daļa ir interpretējama tādējādi, ka dalībvalsts, kas nodokļa maksātājiem piešķir tiesības izvāties, vai maksāt nodokļus par nekustamo īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, var pilnībā izslēgt pirms pieteikuma uzskaitē izīrēšanu vai iznomāšanu par ar nodokli apliktu darījumu par investīcijas nekustamajam īpašumam samaksāt PVN atskaitījumu, ja pieteikums nav iesniegts sešu mēnešu laikā.

A – Lietas dalībnieku būtiskie argumenti

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

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

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

54. Uusikaupunki un Komisija uzskata, ka Sestās direktivas 13. panta C daļa dalībvalstīm neļauj atskaitēšanas tiesības par investīcijām nekustamajam īpašumam ierobežot tādējādi, ka noteiktos apstākļos tās tiek pilnībā izslēgtas.

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

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

B – Vērtējums

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

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

59. Saskaņā ar 13. panta C daļu otro daļu dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību apjomu un pieņemt precīzus noteikumus šo tiesību izmantošanai.
60. Tiesa ir atzinusi, ka saskaņā ar šo pilnvaru dalībvalstis nodokļu maksātājiem, kam piemērojami Sestās direktivas atbilstošajiem nosacījumi, var atļaut neizmantot šīs atbilstošajās tiesībās vai nu visos gadījumos, vai nu noteiktās robežās vai pie noteiktiem nosacījumiem (17).
61. No Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstīm saskaņā ar Sestās direktivas 13. panta B un C daļās noteikumiem ir plašas pilnvaras (18).
62. Šajā sakarā man vispirms jāatzīmē, ka 13. panta C daļā dalībvalstīm piešķirto tiesību un no tām izrietošo risku balstot, ir dot to nodokļu maksātājiem tiesības izvēlēties maksāt nodokli vai nē (19).
63. Līdz ar to Komisijai var piekrist tajā aspektā, ka 13. panta C daļa, kas attiecas uz aplikšanu ar nodokļiem, dalībvalstīm principā nevar kalpot par pamatu, lai tieši veidā ierobežotu citus Sestās direktivas noteikumus jeb tiesības, piemēram, atskaitēšanas tiesības.
64. Šajā lietā es šaubos, ka pilnīga pirms izvēles tiesību īstenošanas investīcijas šajā nekustamajā pašumā ietvert PVN atskaitēšanas tiesību izslēgšana, ja ir beidzies sešu mēnešu termiņš, skaitot no šīs nekustamā pašuma nodošanas lietošanas, vai ietilpst dalībvalstu pilnvarās noteikt izvēles tiesību apjomu vai nosacījumus šo tiesību izmantošanai saskaņā ar 13. panta C daļu otro daļu.
65. Dalībvalstis var savu pilnvaru ietvaros regulēt pieteikuma iesniegšanu un noteikt piekrišanas procedūru (20), tātad arī noteikt, ka nodoklis par nekustamā pašuma iznomāšanu vai izīrēšanu tiek piemērots tikai pēc pieteikuma iesniegšanas un ka tas netiek ar atpakaļejošu spēku vērsts kār ar nodokli apliekams darījums. Taču pilnīga nodokļu atskaitēšanas tiesību izslēgšana, turklāt par nekustamo pašumu pirms pieteikuma iesniegšanas samaksāt PVN koriģēšanas ceļā, manuprāt, vairs neattiecas uz nekustamā pašuma izīrēšanas vai iznomāšanas aplikšanu ar nodokļiem, proti, tiesību izvēlēties maksāt nodokli apjomu vai tiesībām noteikt to izmantošanas nosacījumus.
66. Pat pieņemot, ka šāda izslēgšana būtu izvēles tiesību ierobežošana vai to izmantošanas nosacījums 13. panta C daļas otrās daļas izpratnē, jāatzīmē, ka uz šīs normas pamata nedrīkst nepamatoti apdraudēt tiesības uz nodokļa atskaitījumu (21).
67. Šajā sakarā ir jāņem vērā PVN sistēmas pamatprincips – visiem darījumiem maksājama PVN tiek noteikta, atskaitot dažādiem preču un pakalpojumu izmaksu komponentiem tieši piemēroto PVN (22).
68. Manuprāt, jāņem vērā iepriekš minēto, ka dalībvalsts ir tiesīga izvēles tiesībām neatļaut atpakaļejošu spēku, jo nav iespējams *a posteriori* veikt priekšnodokļa atskaitījumu par periodu pirms izvēles tiesību izmantošanas. Taču tas, ka nav iespējams izmantot izvēles tiesības par investīcijas nekustamajā pašumā samaksāto PVN vismaz līdz koriģēšanas perioda beigām pēc izvēles tiesību izmantošanas un 20. panta 2. punktā noteiktajā atskaitījumu apmērā, pārņemto ierobežo atskaitēšanas tiesības un nav saderīgi ar nodokļu neitralitātes principu.
69. Tāpēc es iesaku uz trešo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Sestās direktivas 13. panta C daļas otrā daļa nav interpretējama tādējādi, ka dalībvalsts, kas nodokļa maksātājiem dod tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokli par nekustamā pašuma izīrēšanu un iznomāšanu, var pilnībā izslēgt pirms pieteikuma uzskaitē nekustamā pašuma izīrēšanu vai iznomāšanu par ar

nodokli apliekamu darījumu iesniegšanas par investīcijās nekustamaj? pašum? samaks? PVN atskaitījumu, ja pieteikums izmantot šīs tiesības nav iesniegts sešu mēnešu laikā no šīs nekustam? pašuma nodošanas lietošan?.

VII – Par ceturto prejudiciālo jautājumu

70. Ceturtais prejudiciālais jautājums būtībā ir par to, vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir interpretējams tādējādi, ka dalībvalsts, kas saviem nodokļa maksātājiem piešķir tiesības izvēlēties, vai maksāt nodokļus par nekustam? pašuma izīrēšanu un iznomāšanu, var pilnībā izslēgt pirms pieteikuma uzskatīt izīrēšanu vai iznomāšanu par ar nodokli apliktu darījumu par investīcijās nekustamaj? pašum? samaks? PVN atskaitījumu, ja pieteikums nav iesniegts sešu mēnešu laikā no šīs nekustam? pašuma nodošanas lietošan?.

A – Lietas dalībnieku būtiskie argumenti

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

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

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

B – Vērtējums

74. Saskaņā ar 17. panta 6. punkta otro daļu “Ikdz brīdim, kad iepriekšminētās normas stājas spēkā, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu likumos laikā, kad šīs direktīva stājas spēkā”. Šaj? daļā izmantotais jēdziens “izņēmumi” ir saistīts ar 17. panta 6. punkta pirmo daļu (23).

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

76. Tātad 17. panta 6. punkta pirmā daļa attiecas uz noteiktu kategoriju jeb veidu izdevumiem, bet paši – ne tikai uz izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbību (24).

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

78. Tātad 17. panta 6. punkta otrajā daļā paredzētās dalībvalstu pilnvaras paredz, ka

dalībvalstis var pagaidām saglabāt visus izņēmumus attiecībā uz noteiktiem izdevumu veidiem, proti, tiem, kam saskaņā ar 17. panta 6. punkta pirmo daļu piemērojami noteikumi, kas jāpieņem Padomei.

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

80. Tādējādi, manuprāt, uz ceturto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Sesto direktīvas 17. panta 6. punkts nav interpretējams tādējādi, ka dalībvalsts, kas nodokļa maksātājiem dod tiesības izvairīties, vai maksāt nodokļus par nekustamajam īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, var pilnībā izslēgt pirms pieteikuma uzskatīt nekustamajam īpašuma izīrēšanu vai iznomāšanu par ar nodokli apliekamu darījumu iesniegšanas par investīcijas nekustamajam īpašumam samaksāt PVN atskaitījumu, ja pieteikums izmantot šīs tiesības nav iesniegts sešu mēnešu laikā no šīs nekustamajam īpašuma nodošanas lietošanas.

VIII – Par sprieduma seku ierobežošanu laikā

A – Lietas dalībnieku būtiskie argumenti

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

82. Komisija neredz iemeslus šā sprieduma seku ierobežošanai laikā. Tā uztur apstiprina, ka Somijas tiesiskais regulējums 1995. gadā ir apspriests divās sapulcēs. Vismaz dažas dalībvalstis sapulcē esot pārunātas šaubas par Somijas saistību ar ražošanas līdzekļiem veikto atskaitījumu tiesiskā regulējuma saderību ar Kopienas tiesību sistēmu. Somijas valdībai esot bijis zināms, ka Komisija Somijas tiesisko regulējumu neuzskatīja par saderīgu ar Sesto direktīvu.

B – Vērtējums

83. Vispirms jānorāda, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesa, interpretējot Kopienas tiesību normu EKL 234. pantā noteiktās kompetences ietvaros, izskaidro un precizē šīs normas jēgu un apjomu, kā arī ir jāsaprot un jāpiemēro vai kā tā būtu bijusi jāsaprot un jāpiemēro no tās spēkā stāšanās brīža. No tā izriet, ka tiesas šo normu, šādi interpretējot, var piemērot un tātad arī ir jāpiemēro tiesiskajam attiecībām, kas radušās pirms līguma sniegt interpretāciju, ja pārējie nosacījumi lietas ierosināšanai kompetentajās tiesās par šīs normas piemērošanu ir izpildīti (26).

84. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesa tikai izņēmuma gadījumos, piemērojot Kopienas tiesību sistēmai raksturīgo vispārīgo tiesiskās drošības principu, var uzskatīt par nepieciešamu

ierobežot ieinteresēto personu iespēju atsaukties uz Tiesas interpretēto normu, lai apstrīdētu labticīgi nodibinātas tiesiskās attiecības (27).

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

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

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

88. Turklāt, ņemot vērā, ka Tiesas sprieduma seku ierobežošanai laikā būtu jābūt izņēmumam, uzskatu, ka nebūtu adekvāti, pamatojoties uz šajā lietā sniegtajiem nenoteiktajiem pieturas punktiem, atzīt, ka Somijas valdība ir rīkojusies labticīgi.

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

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

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

IX – Par tiesāšanas izdevumiem

92. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies Somijas un Itālijas valdībām, kā arī Komisijai, nav atlīdzināmi. Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem.

X – Secinājumi

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

1) Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 20. pants ir interpretējams tādējādi, ka, ievērojot 5. panta noteikumus,

tas uzliek dalībvalstīm pienākumu paredzēt atskaitījumu koriģēšanu par ražošanas līdzekļiem;

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

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

1 – Oriģinālvārdi – vācu.

2 – 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 (OV L 145, 1. lpp.).

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

4 – Saskaņā ar AVL 28. panta pirmo daļu nekustamais pašums ir norobežota zemes daļa, kura, kā arī ilgtermiņa konstrukcija vai tās daļa.

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

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

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

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

9 – Spriedums minēts 8. zemsvētras piezīmē.

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

11 – Skat. itāļi 10. zemsvētras piezīmē minēto spriedumu lietā *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, 31. punkts.

12 – Skat. 8. zemsvētras piezīmē minēto spriedumu lietā *Lennartz*, 8., 15. un 21. punkts, un 10.

zemsvaltraspiezval minvalto spriedumu lietval *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, 31. un 32. punkts.

13 – 2004. gada 29. aprvala spriedums lietval C?137/02 *Faxworld (Recueil, I?5547. lpp., 24. punkts)*.

14 – 8. zemsvaltraspiezval minvaltais spriedums lietval *Lennartz*, 15. un 16. punkts.

15 – L?dzvalgi arval ?enervaladvokvalts F. D??. D?eikobss [*F. G. Jacobs*] 1991. gada 30. aprvala secinvaljumus 8. zemsvaltraspiezval minvaltajval lietval *Lennartz* secinvalja: “Sestval direktvalvas 20. panta 2. punkts ir piemvalrojams arval tad [..], ja nodokvala maksvaltjs preces svalkotnvalji iegvaldvaljas saimnieciskiem darvaljumiem, kuriem saska?val ar 17. panta 2. un 3. punktu nav paredzvaltas atskaitvalšanas tiesvalbas (piemvalram, no nodokvala atbrvalvotas piegvaldes), ta?u turpmvalkajos gados kori?valšanas perioda laikval tvals tiek izmantotas darvaljumiem, kuriem PVN var atskaitvalt”.

16 – Skat. iepriekval?val?o secinvaljumu 27. punktu.

17 – 1998. gada 3. decembra spriedums lietval C?381/97 *Belgocodex (Recueil, I?8153. lpp., 16. punkts)* un 1982. gada 19. janvalvra spriedums lietval 8/81 *Becker (Recueil, 53. lpp., 38. punkts)*.

18 – 17. zemsvaltraspiezval minvaltais spriedums lietval *Belgocodex*, 16. un 17. punkts.

19 – Skat. val?val sprieduma 17. punktu.

20 – Val?val sakarval? skat. 2004. gada 9. septembra spriedumu lietval C?269/03 *VermietungsgesellschaftObjekt Kirchberg* (Krvaljums, I?8067. lpp., 23. punkts).

21 – Turpat, 24. punkts.

22 – It valpaval?i 6. zemsvaltraspiezval minvaltais spriedums lietval *Rompelman*, 16. punkts.

23 – Skat. 1998. gada 18. jvalnija spriedumu lietval C?43/96 Komisija/Francija (*Recueil, I?3903. lpp., 17. un 18. punkts*).

24 – Skat. ?enervaladvokvalta F. D??. D?eikobsa 1997. gada 13. novembra secinvaljumus 23. zemsvaltraspiezval minvaltajval lietval Komisija/Francija, 12. punkts.

25 – Skat. 23. zemsvaltraspiezval minvalto spriedumu lietval Komisija/Francija, 19. punkts.

26 – Skat. it valpaval?i manus 2004. gada 8. jvallija secinvaljumus apvienotajval?val lietval?val C?453/02 un C?462/02 *Linneweber* un *Akritidis*, 60. punkts, un 2005. gada 17. februvalra spriedumu (Krvaljums, I?1131. lpp., 41. punkts), kval?val arval 1995. gada 11. augusta spriedumu apvienotajval?val lietval?val no C?367/93 lvaldz C?377/93 *Roders* u.c. (*Recueil, I?2229. lpp., 42. punkts*) un 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietval C?347/00 *Barreira P?rez (Recueil, I?8191. lpp., 44. punkts)*.

27 – Skat. it valpaval?i 2000. gada 23. maija spriedumu lietval C?104/98 *Buchner* u.c. (*Recueil, I?3625. lpp., 39. punkts*) un 26. zemsvaltraspiezval minvalto spriedumu lietval *Barreira P?rez*, 45. punkts.

28 – 2001. gada 20. septembra spriedums lietval C?184/99 *Grzelczyk (Recueil, I?6193. lpp., 53. punkts)* un 2005. gada 15. marta spriedums lietval C?209/03 *Bidar* (Krvaljums, I?2119. lpp., 69. punkts).

29 – Skat. arval 2001. gada 13. decembra spriedumu lietval C?481/99 *Heininger (Recueil, I?9945. lpp., 52. punkts)*.

30 – ?enervaladvokvalta F. D??. D?eikobsa 2005. gada 17. marta secinvaljumi lietval C?475/03 *Banca Popolare di Cremona*

, kur? spriedums pie?emts 2006. gada 3. oktobr? (Kr?jums, l?0000. lpp.), 80. punkts.

31 – L?dz ar to nav iemesla detaliz?ti iztirz?t jaut?jumu par datumu, kas b?tu piem?rots sprieduma ierobežošanai laik?, par ko ?ener?ladvok?ts F. Dž. Džeikobss ir izteicies 30. zemsp?tras piez?m? min?tajos secin?jumos liet? *Banca Popolare di Cremona*.