

ENERĢLADVOKĀTAPAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOSI]

SECINĀJUMI,

sniegti 2015. gada 25. novembrī (1)

Lieta C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

pret

Finanzamt Krefeld

(Bundesfinanzhof (Federālā Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli – Ar nodokli apliekamiem darījumiem un atbrīvotiem darījumiem vienlaicīgi izmantotas preces un pakalpojumi – Kā izrēķina komercnolīkiem un dzīvokļiem – Atskaitītājs daļas aprēķināšana atbilstoši apgrozījuma daļai, kas saistīta ar ienākumiem no nomniekiem – Valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēta daļas aprēķināšana saskaņā ar šiem nomniekiem piešķirto nekustamo īpašuma platību – Atpakaļejošs spēks – Tiesiskā noteiktība – Tiesiskā pārveide

I – Ievads

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 17., 19. un 20. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (2), kurā ir izdarīti grozījumi ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (3) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kā arī tiesiskās noteiktības un tiesiskās pārveides aizsardzības princips.

2. Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* pret *Finanzamt Krefeld* (Krefeldes Finanšu pārvalde) par izmantojamo aprēķināšanas metodi, lai noteiktu tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN) par 2004. gadu, kā arī šā nodokļa atskaitītāja daļas koriģēšanu saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas kā celtniecību un uzturēšanu, proti, izmantošanu vienlaicīgi darījumiem, kas dod atskaitēšanas tiesības, un darījumiem, kas nedod atskaitēšanas tiesības.

3. Izskatot šo lietu, Tiesai ir jānoskaidro jautājumi par sprieduma *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) tvērumu, kā arī par iespēju dalībvalstīm, veicot grozījumu tiesību aktos, noteikt pienākumu veikt PVN sēkotnāji veikt atskaitējuma koriģēšanu par gadiem pirms minētā grozījuma stāšanās spēkā, tostarp par kā daļu, kuru izmantojums neatšķiras no sēkotnāji plānotā izmantojuma.

4. Vispirms norādīšu, ka, pamatojoties uz spriedumu *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), manuprāt, uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem varētu sniegt samērā vienkāršu atbildi tādējādi, ka ar Sestās direktivas 17. panta 5. punkta pirmo daļu un 19. panta 1. punktu nav saderīgs tas, ka dalībvalsts saistībā ar visām dažādiem mērķiem izmantojamām precēm un pakalpojumiem sistemātiski un nediferencēti dod priekšroku tiesību atskaitēt iepriekš samaksāto PVN apjoma noteikšanas metodei, kas nav sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums un kurš ir paredzēts iepriekš minētajos pantos.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

5. Sestās direktivas 17. pantā “Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma” ir noteikts:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.

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

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

[..].

6. 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 [PVN] daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

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

Dalībvalstis arī var:

[..]

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

[..].”

6. Sestās direktivas 19. panta “Atskaitēmās daļas aprēķināšana” 1. punktā ir noteikts:

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

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

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

[..].”

7. Sestās direktīvas 20. panta "Atskaitījumu koriģšana" 1. un 2. punkts ir formulēti šādi:

"1. Sākotnējo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, jo īpaši:

a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksājām bijušas tiesības;

b) ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitījamo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi; [...].

2. Ražošanas līdzekļiem koriģšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem noteiktā nodokļa. Koriģšanu veic, balstoties uz svērstības atskaitēšanas tiesības nākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

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

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

B – *Vācijas tiesības*

8. Attiecīgā Vācijas tiesiskā regulējuma noteikumi, kas piemērojami PVN jomā, ir iekārtoti 1999. gada Apgrozījuma nodokļa likumā (*Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, 1270*. lpp.; turpmāk tekstā – "Apgrozījuma nodokļa likums").

9. Apgrozījuma nodokļa likuma 4. pantā "Pieņēmu un citu pakalpojumu atbrīvojumi no nodokļa" ir paredzēts:

"Šādi darījumi, uz kuriem attiecas 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkts, ir atbrīvoti no nodokļa:

[..]

12. a) nekustamā īpašuma izīrēšana un iznomāšana, [...]."

10. Apgrozījuma nodokļa likuma 15. pantā ir paredzēts:

"(1) Uzņēmums var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. saskaņā ar likumu maksājamo nodokli par preču pieņemšanu un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam ir sniedzis cits uzņēmums.

[..]

(2) Netiek atskaitīts priekšnodoklis, kas samaksāts attiecībā uz preču pieņemšanu, importu un iegādāti Kopienā, kā arī attiecībā uz citu pakalpojumu sniegšanu, kurus uzņēmums izmanto šādu darījumu veikšanai:

1. no nodokļa atbrīvotiem darījumiem;

[..].

(4) Ja uzņēmums savai uzņēmējdarbībai izmanto preces, kas pieņemtas, importētas vai

ieg?d?tas Kopien?, vai tam sniegto pakalpojumu 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.”

11. 2003. gada Likum? par nodok?u groz?jumiem (*Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, 2645. lpp.*), kas st?jies sp?k? 2004. gada 1. janv?r?, šaj? ties?bu norm? ir pievienots trešais teikums, kas ir formul?ts š?di:

“Nodok?a neatskait?m?s da?as apr??in?šana atbilstoši apgroz?juma, kurš izsl?dz priekšnodok?a atskait?šanu, procentu?lai 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.”

12. Iemesli, kuru d?? likumdev?js pievienoja šo teikumu un kuri izriet no iepriekš min?t? likuma, ir š?di:

“Š? noteikuma m?r?is ir pan?kt sapr?t?gu sadali, ja par pieg?d?m vai citiem pakalpojumiem ir samaks?ts priekšnodoklis. Š? jaun? sist?ma ierobežo sadales krit?rija, kura pamat? ir apgroz?jums, k? vien?g? sadales krit?rija izmantošanu. Šo sadales krit?riju dr?kst izmantot tikai tad, ja cita ekonomiska piesaiste nav iesp?jama. Šis groz?jums ir nepieciešams, jo *Bundesfinanzhof* [(Feder?l? Finanšu tiesa)] sav? 2001. gada 17. augusta spriedum? [..] ir l?musi, ka samaks?t? priekšnodok?a summas sadale atbilstoši proporcijai starp lejup?jiem dar?jumiem ir j?atz?st par sapr?t?gu nov?rt?jumu Apgroz?juma nodok?a likuma 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?da “*prorata*” [atskait?m?s da?as] sist?ma [..] dal?bvalst?m nav oblig?ti j?izmanto, jo saska?? ar 17. panta 5. punkta trešo da?u t?s var noteikt no š?s sist?mas 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 [..].”

13. Apgroz?juma nodok?a likuma 15.a panta “Priekšnodok?a kori??šana” 1. un 2. punkt? ir noteikts:

“(1) Ja sast?vda?as, kas ir ?emtas v?r?, nosakot s?kotn?ji veikta atskait?juma summu, ir groz?tas pirmo piecu gadu laik? p?c ražošanas l?dzek?u izmantošanas, ir j?maks? kompens?cija katr? kalend?raj? gad? atbilstoši šiem groz?jumiem, kori??jot ar ieg?des vai celtniec?bas izmaks?m saist?to priekšnodok?a atskait?juma summu. Attiec?b? uz nekustamo ?pašumu, tostarp to b?tisk?m sast?vda??m, kori??šanu, kurai ir piem?rojami civillikuma noteikumi par ?k?m, un celtniec?bu uz citam piederoša zemesgabala, piecu gadu termi?u aizst?j ar desmit gadu termi?u.

(2) 1. apakšpunkt? paredz?t?s korekcijas m?r?iem katr? izmai??m atbilstošaj? kalend?raj? gad? ir j?atvelk 1. apakšpunkta pirmaj? teikum? paredz?tajos gad?jumos viena piekt? da?a un otraj? teikum? paredz?tajos gad?jumos viena desmit? da?a no priekšnodok?a summ?m, kas bija j?maks? par šo preci [..].”

III – Pamatlieta, prejudici?lie jaut?jumi un tiesved?ba Ties?

14. Laikposm? no 1999. l?dz 2004. gadam nekustam? ?pašuma person?lsabiedr?ba *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* tai piederošaj? zemesgabal? veica vec?s ?kas nojaukšanas darbus un uzb?v?ja komercnol?kiem un dz?vok?iem paredz?tu ?ku. Š?

Ķa tika pabeigta 2004. gadā, tajā ir seši dzīvokļi un biroji un desmit pazemes autostāvvietas. Dažas no šīm vienībām un autostāvvietām tika izīrētas no 2002. gada oktobra.

15. Taksācijas laikposmā, kas attiecas uz 1999.–2003. gadu, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* aprēķināja savas tiesības atskaitīt samaksāto PVN saistībā ar nojaukšanas un celtniecības darbiem, piemērojot sadales kritēriju, kura pamatā ir attiecībā starp apgrozījumu, ko būtu jārada komercplatību iznomāšanai (kurai piemēro PVN), un apgrozījumu no citiem iznomāšanas darījumiem (kuri ir atbrīvoti no PVN) (turpmāk tekstā – “sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums”). Saskaņā ar šo sadales kritēriju PVN atskaitītā daļa bija 78,15 %. Saistībā ar divām sūdzībām, kas iesniegtas par PVN summu, ko varēja atskaitīt par 2001. un 2002. finanšu gadu, Krāfeldes Finanšu pārraide apstiprināja šo sadales kritēriju.

16. 2004. gadā dažas Ķas daļas, kuras sūkotnāji bija plānots izmantot ar PVN apliekamiem darījumiem, tika izīrētas, nepiemērojot PVN. Lai koriģētu sūkotnāji veiktos priekšatskaitījumus, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* savā deklarācijā par 2004. finanšu gadu aprēķināja kompensācijas maksājuma summu, ko noteica, piemērojot sadales kritēriju, kura pamatā ir apgrozījums. Kopumā *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* atlīdzināja PVN summa bija aptuveni EUR 3500 apmērā.

17. Krāfeldes Finanšu pārraide noraidīja šo aprēķina veidu, jo, tā kā bija stājies spēkā Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums, sadales kritēriju, kura pamatā ir apgrozījums, tā varēja izmantot tikai tad, ja saistībā ar jauktā veida darījuma izmantojuma precēm un pakalpojumiem nebija iespējams piemērot nevienu citu atskaitēšanas metodi. Tā kā saistībā ar Ķas nojaukšanu vai celtniecību izmantotajām precēm un pakalpojumiem atskaitēmo nodokli ir iespējams noteikt precīzāk, Ķemot vērā attiecību starp komercietelpu platību (kvadrātmetros) un dzīvokļiem izmantojamo platību (turpmāk tekstā – “sadales kritērijs, kura pamatā ir platība”), Krāfeldes Finanšu pārraide uzskatīja, ka *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* bija jāpiemēro šāds sadales kritērijs. Tāpēc samaksātais PVN priekšnodokļa summa, kas attiecas uz laikposmu no 1999. līdz 2004. gadam saistībā ar celtniecības izmaksām, Krāfeldes Finanšu pārraide sadalīja starp dažādu komercietelpu un dzīvokļiem izmantotajām telpām un katrai telpai noteica korekcijas summu, tostarp telpām, kuru faktiskais izmantojums neatšķiras no sūkotnāji plānotā izmantojuma, piemērojot sadales kritēriju, kura pamatā ir platība. Krāfeldes Finanšu pārraide noteica atskaitījumu 38,74 % apmērā, kas atbilda visai Ķas platībai, kuras izīrēšana ir apliekama ar nodokli, un noteica *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* atmaksājamo PVN summu par 2004. gadu EUR 950 apmērā.

18. *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) daļēji atcēla šo pārsūdzēto nodokļa paziņojumu, pamatojoties uz to, ka sadales kritērijs, kura pamatā ir platība, varēja tikt piemērots tikai attiecībā uz PVN, kurš bija jāmaksā saistībā ar attiecīgās Ķas uzturēšanas izmaksām, kas radās no 2004. gada. Tādējādi tā noteica, ka *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* atmaksājama PVN summa par 2004. gadu bija EUR 1700 apmērā.

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

20. Saskaņā ar iesniedzējtiesas viedokli strīds, pirmām kārtām, rada jautājumus par Tiesas veikto Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta interpretāciju spriedumā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689).

21. Šī tiesa vispirms atgādina, ka lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304), šis sprieduma 21. punkts Tiesa ir lūmusi, ka “[pārdošanas cenas] sadale starp

da?u, kas ir izmantojama nodok?a maks?t?ja profesion?lajai darb?bai, un da?u, kas ir paredz?ta personiskai lietošanai, ir j?veic, ?emot v?r? nevis ?eogr?fisko sadal?jumu, bet profesion?l?s lietošanas un priv?t?s lietošanas proporciju ieg?des gad?.

22. Izdarot secin?jumus no š? risin?juma, *Bundesfinanzhof* (Feder?l? Finanšu tiesa) 2001. gada 17. augusta spriedum? nosprieda, ka, "ja tiek [...] ieg?d?ta vai uzcelta ?ka [...], kas tiks izmantota "daž?diem m?r?iem", [...] priekšnodok?a summas nedr?kst sadal?t ne atbilstoši "ieguld?jumu krit?rijam" [...], ne telpiskai ("?eogr?fiskajai") piesaistei; tieši otr?di, ir j?balst?s uz visas ?kas izmantojuma, ko veido ar nodok?iem apliekamie un neapliekamie dar?jumi, "procentu?lo" sadali [...]."

23. P?c š? sprieduma V?cijas nodok?u administr?cija da??ji groz?ja savu iepriekš?jo praksi un ieviesa noš??rumu, saska?? ar kuru attiec?gais PVN attiecas vai nu uz ?kas ieg?des vai celtniec?bas izmaks?m, vai t?s izmantošanas, saglab?šanas un/vai uztur?šanas izmaks?m. Pirmaj? gad?jum? atskait?jums tiek apr??in?ts, ?emot v?r? to ?kas da?u, kas tiek izmantota ar nodokli apliekamiem dar?jumiem. Otraj? gad?jum? atskait?jumu turpina apr??in?t, ?emot v?r? to ?kas da?u, par kuru ir j?maks? PVN, un sadales krit?rijs tiek izmantots, tikai lai noteiktu atskait?šanas ties?bu apjomu attiec?b? uz samaks?to PVN par pieg?d?m vai pakalpojumiem, kurus nevar?ja piesaist?t konkr?tai ?kas da?ai vai kas ir saist?ti ar koplietošanas da??m.

24. Šaj? kontekst? iesniedz?jtiesa jaut?, vai gad?jum? pašreiz?j? nodok?u prakse netika apstr?d?ta spriedum? *BLC Baumann* (C?511/10, EU:C:2012:689).

25. Pirmk?rt, š? tiesa nor?da, ka Tiesa šaj? spriedum? ir l?musi, ka sadales krit?rijs un t?gad jaukta veida dar?jumus izmantojam?m prec?m un pakalpojumiem piem?rojam? nodok?u atskait?šanas metode, kas atš?iras no Sestaj? direkt?v? paredz?t?s metodes, kuras pamat? ir apgroz?jums, var?ja tikt izmantota tikai tad, ja š? metode nav piem?rojama visiem jauktas izmantošanas gad?jumiem un ja ar t?s pal?dz?bu atskait?šanas ties?bas tiek noteiktas prec?z?k. Saska?? ar iesniedz?jtiesas viedokli, Tiesa esot nospriedusi, ka Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums nav sader?gs ar Sesto direkt?vu, cikt?l t?d?j?di attiec?b? uz jaukta veida dar?jumus izmantojam?m prec?m tiekot noteikta atskait?šanas sist?ma, kas esot visp?r?ja atk?pe no sadales krit?rija, kura pamat? ir apgroz?jums. Tom?r attiec?b? uz nosac?jumu, saska?? ar kuru izmantojamai metodei ir j?nodrošina prec?z?ka veicam? atskait?juma sadale, iesniedz?jtiesa nor?da, ka šaj? liet? tas t? esot, jo sadales krit?rija, kura pamat? ir plat?ba, piem?rošana kopum? esot prec?z?ka nek? t?, kura pamat? ir apgroz?jums. No t? izrietot, ka pirms sprieduma *Armbrecht* (C?291/92, EU:C:1995:304) pasludin?šanas V?cijas tiesu un administr?cijas piem?rotajai metodei, proti, noteikt, kurai ?kas da?ai bija piem?rojams PVN, un piem?rot sadales krit?riju tikai atlikušaj?m summ?m, kas attiec?s uz ?kas da??m, kuras faktiski tika izmantotas daž?diem m?r?iem, b?tu j?dod priekšroka, jo t? tiktu sasniegti prec?z?ki rezult?ti nek? tie, kas tiktu ieg?ti, piem?rojot sadales krit?riju, kura pamat? ir apgroz?jums.

26. Otrk?rt, iesniedz?jtiesa nor?da, ka spriedum? *BLC Baumann* (C?511/10, EU:C:2012:689) Tiesa ir preciz?jusi, ka dal?bvalstij sniegto iesp?ju attiec?b? uz jaukta veida dar?jumus izmantojam?m prec?m un pakalpojumiem izmantot citu atskait?šanas metodi, kas nav Sestaj? direkt?v? paredz?t? metode, var tikai "attiec?gam dar?jumam, kurš ir daž?diem m?r?iem izmantojamas ?kas celtniec?ba". T?d?? š? tiesa, kas uzskata, ka t? pati metode, proti, kuras pamat? ir plat?ba, esot j?piem?ro PVN summ?m, kas attiecas uz ?kas celtniec?bu vai ieg?di, un summ?m, kas attiecas uz t?s izmantošanas, saglab?šanas vai uztur?šanas izmaks?m, v?las noskaidrot, vai š?da sist?mu piel?dzin?šana ir sader?ga ar min?to spriedumu.

27. Otr?m k?rt?m, iesniedz?jtiesa konstat?, ka, lai ar? Tiesai jau ir bijusi iesp?ja atz?t, ka ties?bu akta groz?juma d?? var rasties pien?kums kori??t konkr?tus PVN atskait?jumus, l?dz šim br?dim t? esot l?musi tikai par ties?bu aktu groz?jumiem, kas attiecas uz paš?m ties?b?m

atskaitīt nodokli. Šajos apstākļos esot šaubas par to, vai ar Sestās direktīvas 20. pantu dalībvalstij ir jāauts prasīt nodokļa maksātājam veikt PVN koriģēšanu, ja šā valsts izdara grozījumu attiecībā uz jauktā veida darījumu izmantojamām precēm un pakalpojumiem piemērojamo nodokļa atskaitēšanas metodi, ar to, ka šis nodokļa maksātājs turpina izmantot tās daļas ar nodokli apliekamiem darījumiem atbilstoši savam saskaņotajam nodomam un ja viņš nav pieņēmis nedz neprecizitātes saskaņotajā atskaitījumu aprēķinā, nedz arī guvis nepamatotu priekšrocību no saskaņotā veiktās atskaitēšanas.

28. Trešmā kārtā, iesniedzējtiesa jautā, vai šādos apstākļos kā pamatlietā ar tiesiskās paņēmiena un tiesiskās noteiktības aizsardzības principiem nav saderīgs tas, ka tiek veikta PVN koriģēšana. Proti, šā tiesa, pirmkārt, norāda, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums varētu būt nepietiekami precīzs, jo visos jauktā izmantojuma gadījumos ar to ir ieviesta atkāpe no Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā paredzētā vispārīgā noteikuma. Otrkārt, tā norāda, ka jauktā veida darījumu izmantojamām precēm un pakalpojumiem piemērojamo aplikšanas ar nodokli metodi, kuru bija izmantojusi *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR*, dažus gadus bija apstiprinājus kompetentās administratīvās un tiesu iestādes. Treškārt, iesniedzējtiesa precizē, ka valsts tiesību aktos nav skaidri paredzēta tiesību norma, kurā būtu noteikts, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikuma stāšanās spēkā var izraisīt PVN koriģēšanu, un ka tajos nav paredzēti pārejas noteikumi. Visbeidzot tā uzsver, ka jauktā veida darījumu izmantojamām precēm un pakalpojumiem piemērojamās nodokļa atskaitēšanas metodes grozījumiem nav imperatīvs raksturs, un sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums, joprojām tiek uzskatīts par saprātīgu novērtējumu Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta izpratnē, lai arī saskaņot no 2004. gada 1. janvāra tas tiek piemērots pakārtoti.

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

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

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

b) Vai Eiropas Savienības Tiesas 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 mērķiem izmantojamas tās lietošanu, saglabāšanu vai uzturēšanu saņemtajiem pakalpojumiem?

2) Vai [Sestās direktīvas] 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzēts, ka katrā atskaitē priekšnodokļa koriģēšana ir piemērojama arī situācijā, kad priekšnodokļa saistība ar dažādiem mērķiem izmantojamas tās celtniecības nodokļa maksājums ir sadalījis, izmantojot šīs direktīvas 19. panta 1. punktā paredzēto un arī valsts tiesību aktos atļauto metodi, kuras pamatā ir apgrozījums, un vai koriģēšanas perioda laikā dalībvalsts nosaka, ka priekšroka jādod citam sadales kritērijam?

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

30. Par šiem jautājumiem rakstveida atbildes iesniedza Vācijas valdība un Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Eiropas Komisija. Šīs ieinteresētās puses arī tika uzklautas tiesas sēdē 2015. gada 9. jūlijā.

IV – Analīze

A – Ievada atbildumi

31. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā lūdz precizēt sprieduma *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) tvērumu saistībā ar PVN atskaites daļas aprēķināšanas noteikumiem, kas attiecas, pirmkārt, uz tās saukts “dažādiem mērķiem izmantojamās” tās, proti, kas tiek lietota gan darījumiem, kas piešķir atskaitēšanas tiesības (piemēram, komerciālu ires līgumu noslēgšana attiecībā uz dažām tās daļām), gan arī darījumiem, kas šādas tiesības nepiešķir (piemēram, dzīvokļu ires līgumi), celtniecības un realizācijas izmaksas (pirmā jautājuma a) punkts) un, otrkārt, uz šīs tās izmantošanas un uzturēšanas izmaksas (pirmā jautājuma b) punkts). Šis jautājums galvenokārt attiecas uz Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta interpretāciju.

32. Ar otro un trešo jautājumu, kas, manuprāt, ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa jautā par ierobežojumiem, kas ir noteikti vai nu ar Sestās direktīvas 20. panta 2. punktu, vai ar tiesiskās noteiktības un tiesiskās paņēmības aizsardzības principiem, dalībvalsts tiesību pāc grozījuma tiesību aktā par PVN atskaitējuma aprēķināšanas noteikumiem ieviešanas, nosakot nodokļa maksājumu pienākumu koriģēt PVN atskaitējumu, kas tika noteikts pirms šā grozījuma stāšanās spēkā.

33. Lai arī šie jautājumi galvenokārt attiecas uz nodokļu režīmu, kas ir piemērojams tādai dažādiem mērķiem izmantojamai tās kā pamatlīniju, tomēr ir jānorāda, ka izskatāmā lietā, kā tas izriet no līguma sniegtā prejudiciāla nolikuma pamatojuma un ieinteresēto pušu atbildēm, rodas vairāki jautājumi par to, vai ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu, kā arī tiesiskās noteiktības un tiesiskās paņēmības aizsardzības principiem ir saderīga tāda valsts tiesību norma kā Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums, kas ir ieviesta no 2004. gada 1. janvāra.

34. Šiem jautājumiem piemīt nianšes, kas ir gandrīz identiskas tām, kuras bija lietā, kurā tika pasludināts spriedums *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), un par kurām lūdz tos atstāt spēkā *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) bija iesniegusi līgumu sniegtā prejudiciāla nolikuma. Šīs lietas – kas tieši attiecas uz PVN atskaites daļas aprēķināšanas noteikumiem saistībā ar jauktas izmantošanas tās celtniecības izmaksas – pamatā bija arī Apgrozījuma

nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešo teikumu izdarīts grozījums tiesību aktā attiecībā uz aprēķināšanas noteikumiem par PVN atskaitīšanu saistībā ar visām jauktā veida darījuma izmantojamām precēm un pakalpojumiem, ar ko sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums, tika pārcelts uz “pozīciju, kas ir ievērojami zemāka” (4), lai arī, ņemot vērā Sestās direktivas mērķi un noteikumus, šim kritērijam principā ir jādod priekšroka, kā es to detalizēti atgādināšu turpinājumā.

35. Spriedumā *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689, 17. un 18. punkts) Tiesa tiešām nosprieda, ka, “ja dalībvalstij tiktu atļauts pieņemt tādus tiesību aktus, kādus apraksta iesniedzējtiesa, ar kuriem būtu noteikta vispārīga atkāpe no Sestās direktivas 17. panta 5. punkta pirmajam un otrajam daļām, kā arī 19. panta 1. punktā ieviestajiem noteikumiem, tas būtu pretrunā šai direktīvai”, precizējot, ka “šāda interpretācija turklāt atbilst Sestās direktivas 17. panta 5. punkta trešās daļas mērķim, kuras noteikumus var piemērot noteiktos gadījumos [...]”.

36. Tomēr nedz Vācijas valdība, nedz, šķiet, *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) nav izdarījušas secinājumus no šīs konstatējuma, kas skaidri attiecās uz Vācijas likumdevēja pieņemtu Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešo teikumu, kura piemērošana atkal tiek apšaubīta pamatlietā.

37. Tādējādi, kā paskaidrošu turpinājumā, Tiesas secinājums spriedumā *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689) 17.–19. punktā nozīmē, ka Vācijas Federatīvā Republika nav ievērojusi attiecīgos Sestās direktivas noteikumus un tādējādi Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums nav piemērojams privātpersonām. Tā kā šo seku dēļ mana atbilde uz ikvienu no iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem lielā mērā ir lieka, šos jautājumus es sīki iztirzāšu tikai pakārtoti.

B – Galvenokārt par Sestās direktivas 17. panta 5. punkta un 19. panta 1. punkta interpretāciju un Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešā teikuma nepiemērojamību

38. PVN, kura slogs pilnībā gulstas uz galapatērētāju, raksturo tā neitralitāte visās ražošanas un tirgvedības procesa stadijās. Līdz galā patērētāja stadijai nodokļa maksājumi, kas piedalās ražošanas un tirgvedības procesā, nodokļa administrācijai maksā PVN summas, kas ietvertas klientu rēķinos (lejupējās iekasētais PVN), no tām atskaitot PVN summas, ko pārskaitījuši saviem piegādātājiem (atskaitāmais PVN priekšnodoklis).

39. Saskaņā ar Sestās direktivas 17. panta 2. punktu, ja nodokļa maksātājs iegādājas preces vai izmanto pakalpojumus darījumu īstenošanai, kas ar nodokli apliekami lejupējā, tam ir tiesības atskaitīt PVN, ar ko bija aplikta minētā preču vai pakalpojumu iegāde. Kā atkārtoti norāda Tiesa, atskaitīšanas tiesības, kas var tikt īstenotas uzreiz attiecībā uz visu PVN, kas ir bijis jāmaksā par augšupējiem darījumiem, kas apliekami ar nodokli, ir daļa no PVN reglamentājošā mehānisma un tā principā nevar ierobežot (5).

40. Sarežģījumi tomēr var rasties “jauktā veida” darījuma izmantojamu preču un pakalpojumu gadījumos, proti, kad nodokļa maksātājs, kas savas saimnieciskās darbības ietvaros iegādājies preces vai pakalpojumus, tos izmanto daļēji saviem darījumiem darbībā, par ko aprēķināms nodoklis, un daļēji – citiem mērķiem.

41. Kā man ir bijusi iespēja norādīt, Sestajā direktīvā ir paredzēti divu veidu noteikumi attiecībā uz izmantošanu jauktā veida darījuma (6).

42. Tomēr šajā lietā ir aplūkots tikai viens no veidiem. Tas ir veids, kuram ir piemērojams Sestās direktivas 17. panta 5. punkts (7).

43. Ar šo tiesību normu paredzētais režīms attiecas uz PVN priekšnodokli saistībā ar izdevumiem, kas saistīti vienīgi ar par augšupējiem darījumiem, no kuriem daži dod atskaitīšanas tiesības, un citiem darījumiem, kas nedod atskaitīšanas tiesības, jo tiem ir piešķirts atbrīvojums no nodokļa (8). Tāpat kā pamatlietā tas attiecas uz izmaksām, kas rodas saistībā ar darījumiem, kas, kas ir izmantojama izvērtēšanas darījumiem gan komerciāliem (ar nodokli apliekamiem), gan dzīvotības (no nodokļa atbrīvotiem) mērķiem.
44. Tādā gadījumā atbilstoši Sestās direktivas 17. panta 5. punkta pirmajai daļai atskaitīšana ir atļauta tikai par to PVN daļu, kas ir samērīga ar pirmo ar nodokli apliekamo darījumu summu (9).
45. Atbilstoši Sestās direktivas 17. panta 5. punkta otrajai daļai atskaitīšanas tiesības tiek noteiktas atbilstoši atskaitīmai daļai, kuru aprēķina saskaņā ar šīs direktivas 19. panta 1. punktu (10), proti, saskaņā ar sadales kritēriju, kura pamatā ir apgrozījums.
46. Tomēr, kā ir precizējusi Tiesa, ar Sestās direktivas 17. panta 5. punkta trešo daļu, kas sēkas ar vārdiem “[dalībvalstīs] tomēr”, ir noteikta atkāpe no šī punkta pirmajā un otrajā daļā paredzētā noteikuma (11).
47. Ar šo pantu dalībvalstīm ir atļauts izvēlēties vienu no tās trešajā daļā uzskaitāmajām atskaitīšanas tiesību noteikšanas metodēm, tostarp iespēju “atļaut vai prasīt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu” (17. panta 5. punkta trešās daļas c) apakšpunkts), kas Tiesas ieskatā ietver sadales kritēriju, kura pamatā ir jauktai izmantošanai paredzētas tās daļas platība (12).
48. Sestās direktivas 17. panta 5. punkta trešā daļa tomēr ir jāuzskata par atkāpi no minētā panta pirmās un otrās daļas (13).
49. Ņemot vērā ar šo tiesību normu piešķirtās pilnvaras, dalībvalstīm ir jāievēro Sestās direktivas 17. panta 5. punkta pirmās daļas lietderīgā iedarbība, mērķis un sistēma, kā arī principi, uz kuriem ir balstīta kopējā PVN sistēma, proti, nodokļu neitralitātes un samērīguma principi (14).
50. Tāpēc dalībvalstu pilnvaras noteikt PVN atskaitījumu aprēķināšanas metodi, kas atšķiras no tās, kuras pamatā ir apgrozījums, ir ierobežotas.
51. Kā tas it īpaši izriet no spriedumiem *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689) un *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056), dalībvalstīm piešķirto pilnvaru īstenošana, šī lietā, ir pakārtota divu kumulatīvu nosacījumu izpildei.
52. Pirmkārt, dalībvalstij “attiecīgajam darījumam” (15) vai vismaz “noteiktos gadījumos” (16), vai lai ņemtu vērā “noteiktu darbību īpašo raksturu” (17), ir jāizvēlas viena no aprēķināšanas metodēm, kas nav metode, kuras pamatā ir apgrozījums. Citiem vārdiem sakot un katrā ziņā alternatīvā aprēķināšanas metode nav jāpiemēro kā vispārīga atkāpe no metodēm, kuras pamatā ir apgrozījums (18).
53. Otrkārt, izvēlētajai alternatīvajai metodei ir jāgarantē, ka tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli apjoma (19) noteikšana ir “precīzāka” nekā tad, ja tiktu piemērots sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums (20).
54. Tiesas argumentācijā spriedumā *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689) šie divi nosacījumi, šī lietā, precīzi Sestās direktivas galamērķa, mērķu un principu ieviešanai. Tie ļauj nodrošināt neitralitātes principa ieviešanu un daudz precīzāk noteikt atskaitīšanas tiesību

apjomu ikreiz, kad tas ir pamatots, nesagrozot PVN atskaitījumu aprēķināšanas režīma pamatstruktūru, kas ir balstīta uz principiālu prioritāti sadales kritērijam, kura pamatā ir apgrozījums (21).

55. Manuprāt, tikai ievērojot šos nosacījumus, dalībvalstij būs atļauts attiecībā uz jauktā veida darījumu izmantojamām precēm un pakalpojumiem izvēlēties atskaitēšanas tiesību apjoma noteikšanas metodi, kas nav Sestās direktivas 17. panta 5. punkta trešā daļas c) apakšpunktā paredzētā metode.

56. Lai arī iesniedzējtiesa dažviet aplūko pirmo no minētajiem nosacījumiem, tā nav uzdevusi Tiesai jautājumu tieši par secinājumiem, kas ir jāizdara no tā, ka Vācijas Federatīvā Republika nepilda šo nosacījumu – šāds secinājums tomēr izriet no sprieduma *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689) 17.–19. punkta.

57. Precīzāk, pirmkārt, tikai no atskaitēšanas tiesību noteikšanas aspekta iesniedzējtiesa jautā, vai, pieņemot, ka saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas tās uzturēšanas un saglabāšanas izdevumiem var piemērot PVN atskaitījumu aprēķināšanas metodi, kas nav sadales kritērijs, kura pamatā ir ar šiem izdevumiem saistītais apgrozījums, tāpat kā metodi, kuru piemēro saistībā ar minētās tās celtniecības izdevumiem un par kuru runa bija lietā *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689), šā paplašināšana vienmēr izpilda nosacījumu attiekties uz “attiecināgo darījumu”.

58. Otrkārt, lai arī saistībā ar Tiesai uzdoto trešo jautājumu iesniedzējtiesa norāda uz Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešo teikuma pirmo rēķi vispārīgo raksturu, tās jautājumi šajā ziņā attiecas tikai uz tiesiskās noteiktības principa ieviešanu gadījumā, ja šajā noteikumā netieši tiktu ietverta ar atpakaļejošu spēku piemērojama norma par nodokļa maksātāja sēkotnāji veikto PVN atskaitījumu koriģēšanu.

59. Savukārt iesniedzējtiesa nelīdz nekādas paskaidrojuma par apstākli, ka Vācijas Federatīvā Republika ir saglabājusi spēkā Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešo teikuma noteikumus un sadales kritēriju, kura pamatā ir apgrozījums, tikai pakārtoto raksturu, kas izriet no šā noteikuma, pēc tam, kad tika pasludināts spriedums *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689).

60. Citiem vārdiem sakot, iesniedzējtiesa, šī, interpretē spriedumu *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689), neņemot vērā Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešo teikuma vispārīgo redakciju, “it kā” Tiesa Vācijas likumdevījam būtu atļāvusi dot priekšroku citai aprēķināšanai metodei, nevis sadales kritērijam, kura pamatā ir apgrozījums, neizpildot citu nosacījumu, ka alternatīvi piemērojamai aprēķināšanai metodei ir jābūt precīzākai.

61. Ir taisnība, ka spriedumā *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689) ir vairākas neskaidrības.

62. Ņemot vērā aspektu, kas mūsu interesē šobrīd, ir jānorāda, ka, lai arī šā sprieduma rezolutā vajā daļēji ir norādīts, ka dalībvalstīm tādām attiecīgajām darījumiem kā dažādiem mērķiem izmantojamas tās celtniecība ir atļauts dot priekšroku tādām sadales kritērijam, kas nav sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums, “ar nosacījumu, ka izmantotā metode garantē precīzāku [...] atskaitēmās daļas noteikšanu”, sprieduma 19. punktā ir piebilsts, ka tas ir atļauts, “ievērojot principus, kas ir kopīgi PVN sistēmas pamatā”.

63. Ņemot vērā sprieduma 16.–18. punktu, šis precīzējums, šī, paredz ievērot PVN atskaitēmās daļas aprēķināšanas sistēmas pamatstruktūru, kas ir balstīta uz principiālu prioritāti, kas saistībā ar visiem jauktas izmantošanas gadījumiem ir piešķirta sadales kritērijam, kura

pamat? ir apgroz?jums, vai katr? zi?? ir izsl?gts š? krit?rija tikai pak?rtots raksturs, kas tom?r izriet no Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punkta treš? teikuma.

64. Ja krit?rijs, kura pamat? ir apgroz?jums, tiek uzskat?ts par “gal?ji pak?rtotu izv?li” (22), kas ir piem?rojams tad, kad visas citas atskait?šanas metodes nav izmantojamas, nenoš?irot attiec?go izmantošanu daž?da veida dar?jumiem, k? to dara V?cijas likumdev?js, netiek iev?rota Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmaj? da?? noteikt? visp?r?j? norma un t?s “m?r?is, kurš ir nor?d?ts t?s preambulas divpadsmitaj? apsv?rum?, saska?? ar kuru atskait?m? da?a vis?s dal?bvalst?s ir j?apr??ina vien?di” (23).

65. Protams, Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as c) apakšpunkt? ir noteikts, ka dal?bvalsts var “at?aut vai pras?t nodok?a maks?t?jam veikt atskait?šanu, pamatojoties uz visu pre?u un pakalpojumu vai to da?as izmantojumu”.

66. Ja vien Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmajai da?ai netiek liegta lietder?g? iedarb?ba, š? at?auja tom?r nenoz?m?, ka PVN atskait?jums ir j?apr??ina, ?emot v?r? visu jauktu veida dar?jumus izmantojamo pre?u un pakalpojumu faktisko izmantojumu. K? b?t?b? savos rakstveida apsv?rumos apgalvo Apvienot?s Karalistes vald?ba, Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as c) apakšpunkta m?r?is ir tikai at?aut piem?rot faktisk? izmantojuma metodi konkr?tai precei un pakalpojumam kopum? vai da?ai no tiem, ?emot v?r? izmantojumu dar?jumus, kas atš?iras no augšup?jiem dar?jumiem.

67. T?tad ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as c) apakšpunktu pieš?irt? at?auja, manupr?t, noz?m? to, ka dal?bvalsts skaidri un prec?zi iepriekš izv?las attiec?gos dar?jumus. Savuk?rt Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums tiek piem?rots vis?m jauktos dar?jumus izmantotaj?m prec?m un pakalpojumiem bez izš?ir?bas, un taj? ir visp?r?ji paredz?ts, ka sadales krit?rija, kura pamat? ir apgroz?jums, piem?rošana ir “pie?aujama tikai tad, ja nav iesp?jas ekonomiski pamatoti to iek?aut kaut kur citur”, nesniedzot citus preciz?jumus, kas ir pretrun? Sestajai direkt?vai, k? uz to pamatoti nor?da Komisija.

68. V?cijas vald?bas ieskat? kopš 2014. gada 7. maija sprieduma pasludin?šanas *Bundesfinanzhof* (Feder?l? Finanšu tiesa) esot sniegusi t?du Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punkta treš? teikuma interpret?ciju, kas ir sader?ga ar Sesto direkt?vu t?d?j?di, ka sadales krit?rija, kura pamat? ir apgroz?jums, piem?rošana ir pie?aujama tikai tad, ja *prec?z?ka* ekonomiska piesaiste nav iesp?jama.

69. Saska?? ar š?du atbilst?gu interpret?ciju ir piem?rojamas tikai t?das alternat?vas nodok?a atskait?šanas metodes, kas nodrošina prec?z?ku rezult?tu sal?dzin?jum? ar to, ko ieg?st, piem?rojot sadales krit?riju, kura pamat? ir apgroz?jums.

70. Tom?r t?s m?r?is vienk?rši ir izpild?t otro nosac?jumu, kas ir noteikts spriedum? *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689). Turpret? t? neattiecas uz sadales krit?rija, kura pamat? ir apgroz?jums, pak?rtoto raksturu, kas izriet no Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punkta treš? teikuma. Š?ds pak?rtotais raksturs ir pretrun? pirmajam nosac?jumam, kas ir noteikts šaj? spriedum? attiec?b? uz min?t? sadales krit?rija p?r?kumu, vismaz attiec?b? uz to, ka dal?bvalsts, piem?rojot Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta trešo da?u, izdara atš?ir?gu un nosac?tu citas metodes izv?li.

71. Cikt?l, š?iet, ir it ?paši gr?ti ar atbilst?gas interpret?cijas metodes starpniec?bu saska?ot Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmo da?u ar Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punkta trešo teikumu, kas tom?r ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai (24), šai tiesai, ?stenojot savas pilnvaras, ir j?garant? pirm? no min?tajiem nosac?jumiem piln?ga iedarb?ba, atst?jot neizpild?tu otro (25).

72. T?d?j?di, ja valsts likumdev?js ir piln?gi skaidri preciz?jis gad?jumus saist?b? ar jaukta veida dar?jumus izmantojam?m prec?m un pakalpojumiem, kuriem ir piem?rojama faktisk? izmantojuma metode, un ja š? metode nodrošina prec?z?ku rezult?tu, V?cijas nodok?u iest?d?m b?tu j?b?t saistošam sadales krit?rijam, kura pamat? ir apgroz?jums un kuru izmantoja pras?t?ja pamatliet?, pamatojoties uz skaidriem un beznosac?juma Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirm?s da?as un 19. panta 1. punkta noteikumiem.

73. Citiem v?rdiem sakot, uzskatu, ka, t? k? Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums nav sader?gs ar Sesto direkt?vu, ir j?atz?st, ka V?cijas Federat?v? Republika nav pien?c?gi izmantojusi iesp?ju, kas tai ir pieš?irta ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta trešo da?u, k? rezult?t? šaj? dal?bvalst? tiek piem?rots tikai sadales krit?rijs, kura pamat? ir apgroz?jums.

74. Š?dos apst?k?os jaut?jumi, kurus iesniedz?jtiesas uzdeva par t?du atskait?šanas ties?bu apjoma apr??ina metodi, kas ir alternat?va sadales krit?rijam, kura pamat? ir apgroz?jums, vairs nerodas, jo p?d?j? min?t? ir j?piem?ro visos gad?jumos saist?b? ar jaukta veida dar?jumus izmantojam?m prec?m un pakalpojumiem un neatkar?gi no izdevumiem, kas bija radušies iepriekš. Turkl?t ir ac?mredzami, ka samaks?t? PVN priekšnodok?a kori??šana, pamatojoties uz Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punkta treš? teikuma st?šanas sp?k?, nav j?veic, jo šis noteikums nevar tikt piem?rots pras?t?jai pamatliet?.

75. T?tad es ierosinu Tiesai nospriest, ka ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmo da?u un 19. panta 1. punktu nav sader?gs tas, ka dal?bvalsts saist?b? ar jaukta veida dar?jumus izmantojam?m prec?m un pakalpojumiem sistem?tiski un nediferenc?ti dod priekšroku t?dai ties?bu atskait?t samaks?t? PVN priekšnodok?a apjoma apr??ina metodei, kas nav sadales krit?rijs, kura pamat? ir apgroz?jums un kurš atbilstoši šiem pantiem ir j?piem?ro priorit?ri. Ja nav skaidri identific?ti dar?jumi, kuriem ir piem?rojama apr??ina metode vai metodes, kur?m ar? ir j?nodrošina prec?z?ks rezult?ts nek? tas, ko ieg?tu, izmantojot šo sadales krit?riju, kura pamat? ir apgroz?jums, dal?bvalsts nevar piem?rot nodok?a maks?t?jam š?s citas metodes.

76. Ja Tiesa neatbalst?tu iepriekš min?to anal?zi un manis ierosin?to atbildi, pak?rtoti izskat?šu tr?s iesniedz?jtiesas uzdotos prejudici?los jaut?jumus.

C – Pak?rtoti par pirmo prejudici?lo jaut?jumu

77. Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai samaks?tais PVN priekšnodoklis saist?b? ar daž?diem m?r?iem izmantojamo ?ku ir j?piesaista attiec?gi ar nodokli apliekamiem un no nodok?a atbr?votajiem ?kas izmantošanas dar?jumiem, k?d?? tikai PVN, kas attiecas uz neskartiem dar?jumiem (it ?paši ?kas koplietošanas da??m), ir j?sadala, piem?rojot visp?r?jo sadales krit?riju (kura pamat? ir plat?ba vai apgroz?jums), vai, gluži pret?ji, sadales krit?rijs (kura pamat? ir plat?ba vai apgroz?jums) ir j?piem?ro visiem ar ?ku saist?tajiem dar?jumiem.

78. Iesniedz?jtiesa sadala šo jaut?jumu, ?emot v?r? to, ka attiec?gie augšup?jie izdevumi attiecas, pirmk?rt, uz daž?diem m?r?iem izmantojamas ?kas celtniec?bas un realiz?cijas izmaks?m (jau apl?kotas liet?, kur? pasludin?ts spriedums *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689)) un, otrk?rt, uz ?kas uztur?šanas izmaks?m (*Bundesfinanzhof* (Feder?l? Finanšu

tiesa) šaj? liet? nebija uzdevusi jaut?jumu par to).

79. Š? noš??rums, ?emot v?r? augšup?j?s izmaksas, raksturs, k? to paskaidro iesniedz?jtiesa, š?iet, izriet no interpret?cijas, k?du V?cijas nodok?u iest?des un tiesas sniedza sprieduma *Armbrecht* (C?291/92, EU:C:1995:304) 21. punktam. Saska?? ar šo interpret?ciju daž?diem m?r?iem izmantojam?s ?kas celtniec?bas vai realiz?cijas izmaksas var tikt sadal?tas, tikai ?emot v?r? to ?kas da?u, kas izmantojama ar nodokli apliekamiem vai no nodok?a atbr?votiem dar?jumiem, nevis ?emot v?r? š?s ?kas plat?bu, savuk?rt ?kas uztur?šanas izmaks?m par pakalpojumiem, par kuriem ir samaks?tas š?s summas, parasti ir cieš?ka saikne ar ?kas plat?bu, nevis apgroz?jumu, kas ir saist?ts ar šo plat?bu.

80. Š? jaut?juma pamat?, š?iet, ir jauna neskaidr?ba vai vismaz neveikli formul?ts sprieduma *BLC Baumbarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689) pamatojums.

81. Proti, lai ar? b?t?b? min?t? sprieduma 24. un 26. punkts, k? ar? rezolut?v? da?a nor?da, ka atskait?šanas ties?bu apjoma apr??ina metodei, kuru dal?bvalsts ir izv?l?jusies saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta trešo da?u, ir j?garant? "prec?z?ka" samaks?t? PVN priekšnodok?a atskait?juma proporcion?la noteikšana sal?dzin?jum? ar to, kas izriet no sadales krit?rija, kura pamat? ir apgroz?jums, piem?rošanas, š? sprieduma 23. punkt? ir min?ts, ka š?s da?as apr??inam ir j?b?t "p?c iesp?jas prec?z?kam".

82. Tom?r, lai ar? tas nav skaidri atspogu?ots l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu, no iesniedz?jtiesas anal?zes, š?iet, izriet, ka t?s pied?v?t? alternat?vas pirm? da?a, proti, sadales krit?rija, kas ir balst?ts uz Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmo vai trešo da?u, piem?rošana tikai t?m ?kas da??m, kuras faktiski tiek izmantotas daž?diem m?r?iem, var nodrošin?t v?l prec?z?ku rezult?tu nek? to, kas izriet no apr??ina, kurš ir veikts, pamatojoties uz š?da krit?rija piem?rošanu visai attiec?gajai ?kai.

83. T?tad ir j?preciz?, vai dal?bvalstij, ?stenojot iesp?ju, kura tai ir pieš?irta ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta trešo da?u, ir j?izv?las visprec?z?k? iesp?jam? apr??in?šanas metode vai tikai metode, kas garant? atskait?šanas ties?bu apjoma prec?z?ku apr??inu nek? to, kas rodas, kad tiek piem?rots sadales krit?rijs, kura pamat? ir apgroz?jums (26).

84. Par iesniedz?jtiesas anal?zi es izteikšu tr?s koment?rus.

85. Pirmk?rt, iesniedz?jtiesas veikt? noš?iršana, kas ir balst?ta uz sprieduma *Armbrecht* (C?291/92, EU:C:1995:304) interpret?ciju, manupr?t, nav transpon?jama Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta kontekst?, kas atš?ir?b? no šaj? spriedum? apl?kot?s situ?cijas attiecas tikai uz dar?jumiem, kurus nodok?a maks?t?js ir ?stenojis profesion?los nol?kos.

86. K? savos rakstveida apsv?rumos pamatoti uzsv?ra Apvienot?s Karalistes vald?ba, spriedums *Armbrecht* (C?291/92, EU:C:1995:304) attiec?s uz jaut?jumu par to, vai personai, kas bija p?rdevusi gan komerci?liem, gan personiskiem m?r?iem izmantojamu ?ku, bija j?deklar? PVN attiec?b? uz personiskai lietošanai paredz?to ?kas da?u. Atg?din?jusi, ka persona, kas veica dar?jumu priv?ti, ner?koj?s k? PVN maks?t?ja, Tiesa min?t? sprieduma 21. punkt? preciz?ja, ka "[p?rdošanas cenas] sadale, ?emot v?r? nodok?a maks?t?ja profesion?lo darb?bu un personisko lietošanu, ir j?veic, pamatojoties uz profesion?l?s lietošanas un priv?t?s lietošanas proporciju ieg?des gad? un nevis pamatojoties uz ?eogr?fisko sadal?jumu", proti, citiem v?rdiem sakot, atkar?b? no ?kas daž?du plat?bu lietošanas.

87. Šis v?rt?jums, k? izriet no atsauces sprieduma *Armbrecht* (C?291/92, EU:C:1995:304) 21. punkt? uz ?ener?ladvok?ta F. Dž. Džeikobsa [F. G. Jacobs] secin?jumu šaj? paš? liet? (C?291/92, EU:C:1995:99) 50. punktu, ir pietiekams, lai, ?emot v?r? ?ener?ladvok?ta min?tos piem?rus,

novrstu dubults nodokļu uzlikšanas risku, ko izraisītu "personiska lietošana [kas ir balstīta] uz tās nemainīgu "eogrāfisko sadalījumu", tādējādi neļaujot attiecīgajai personai izmantot Sestās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzēto koriģēšanas mehānismu, ja vēlāk šī telpa tiek izmantota citiem mērķiem.

88. Tiesa lietā, kurā pasludināts spriedums *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304, 54. punkts), turklāt noraidīja arī neiespējamo izvēlēties izmaksu sadali, kuras pamatā ir tās platības un kura ir minēta sprieduma *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) 21. punktā, pamatojoties uz to, ka šajā lietā aplūkots situācija attiecībā uz tās daļām un zemesgabalu, uz kura tas atradās, "kas bija paredzēti profesionālai lietošanai", proti, darījumiem, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā un attiecībā uz kuriem vienmēr ir iespējams veikt koriģēšanu.

89. Pretīji iesniedzējtiesas apgalvojumiem sprieduma *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) 21. punktā nav noteikts šķērslis tam, ka dalībvalsts atļauj vai prasa priekšnodokļa samaksāt PVN sadali, ņemot vērā tās dažādu platību lietošanu tādā situācijā, kā pamatlietā aplūkots.

90. Otrkārt, neskaidrs, kas izriet no sprieduma *BLC Baumbach* (C-511/10, EU:C:2012:689) 23. punkta redakcijas, var viegli novērst, interpretējot sprieduma rezolūciju daļēji un citus punktus, kas atbilst šim pamatojumam. Šajos pētījuma minētajos ir prasīts tikai tas, lai PVN atskaites daļas aprēķināšanas metode, kuru saistībā ar attiecīgo darījumu ir izvēlējusies dalībvalsts, ņemot vērā tai ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešo daļu piešķirto iespēju, nodrošinātu precizitāti, nevis visprecīzāko iespējamo rezultātu salīdzinājumā ar to, kas izrietētu no sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, piemērošanas.

91. Nevar tikt prasīts, lai dalībvalstis, ņemot vērā novērtējuma brīvību, kuru tās saglabā, izvēlētos vienu no Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētajām aprēķināšanas metodēm, piemērotu metodi, kas nodrošina visprecīzāko iespējamo rezultātu, ja izvēlētais metode nodrošina neitralitātes principa ieviešanu un ja arī, pēc dalībvalsts domām, tā sniedz priekšrocības administratīvās vienkāršības ziņā.

92. Proti, ciktāl Eiropas Savienības likumdevēja izvēlētais sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums, jau ir balstīts uz konkrētām vienkāršošanas, kas ļauj veikt godīgus un saprātīgus pareizus galīgos atskaites summas aprēķinus (27), dalībvalsts tiesību izvēlēties citu kritēriju vai metodi īstenošana, ja vien netiek apdraudēta šīs izvēles lietderīgā iedarbība, nevar tikt pakāauta pienākumam identificēt metodi, kas nodrošina pēc iespējas precīzāku rezultātu, ņemot vērā it īpaši to gadījumu daudzveidību, kas ir jārisina valsts nodokļu iestādēm.

93. No tā izriet, ka to ir aizstāvījusi gan Komisija, gan Apvienotās Karalistes valdība, ka dalībvalsts var pilnībā izvēlēties sadales kritēriju, ņemot vērā visu dažādiem mērķiem izmantojamās tās daļas (ar nodokli apliekamu vai neapliekamu) izmantojumu vai vajadzības gadījumā attiecināt iepriekšējos izdevumus uz konkrētām tās daļām, bet nevar tikt attiecināti tie izdevumi, kuriem ir piemērots sadales kritērijs.

94. Tādēļ es uzskatu, ka ir jānoraida Vācijas valdības apgalvojums, ka izmaksu tieša attiecināšana uz konkrētām (dažādiem mērķiem izmantojamām) tās daļām neesot "sadales kritērijs", kas atšķiras no Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētā, ka tas ir interpretēts spriedumā *BLC Baumbach* (C-511/10, EU:C:2012:689), un ka šajā gadījumā esot piemērojams tikai Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts, jo tās 5. punkts ir piemērojams tikai izdevumiem, kas nevar tikt attiecināti uz tās individualizētajām daļām, piemēram, izmaksām par koplietošanas daļu uzturēšanu.

95. Esmu gatavs pieņemt, ka tieša attiecināšana neatspoguļo izmantojuma procentuālo daļu atšķirībā no metodēm, kuras ir balstītas uz proporcionālu sadalījumu. Tomēr ir jāatgādina, ka ar

Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas c) apakšpunktu daļbvalstī ir sniegta iespēja ataut vai prasīt nodokļa maksājumu veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz *visu* preču un pakalpojumu *vai to daļas* izmantojumu. Lai ko arī apgalvotu Vācijas valdība, izmaksu, kas ir saistītas ar konkrētu dažādiem mērķiem izmantojamo taksu daļu tiešo izmantojumu, attiecināšana tād attiecas uz Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzēto pilnvaru stenošanu.

96. Mana trešā un pēdējā piezīme attiecas uz jūdziena “attiecīgais darījums” tvērumu sprieduma *BLC Baumann* (C-511/10, EU:C:2012:689) izpratnē.

97. Šo sprieduma 19. un 26. punktu, kār tē rezolutīvajā daļā Tiesa ir precizējusi, ka šāds darījums bija “tas, kas paredzēta izmantošanai dažādiem mērķiem, celtniecība”. Kā it paši apgalvo Komisija, tas tomēr nenozīmē, ka šādas taksu izmantošana, uzturēšana un saglabāšana ir izslēgtas no daļbvalstī Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzēto pilnvaru stenošanas. Dažādiem mērķiem izmantojamas taksu iegādes izmaksu nošķiršana no tās izmantošanas un uzturēšanas izmaksām neizriet nedz no Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta, nedz Tiesas judikatūras.

98. Es arī neredzu iemeslu, kura dēļ daļbvalstij, kas jau ir izvēlējusies piemērot metodi, kas nav sadales kritērija metode, kura pamatā ir apgrozījums, lai atskaitītu samaksāto PVN saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas taksu celtniecības un iegādes izmaksām, būtu aizliegts piemērot šādu metodi, lai aprēķinātu atskaitāmo PVN, kas attiecas uz šādas taksu izmantošanas un uzturēšanas izmaksām.

99. Manuprāt, izšķirošais nosacījums ir ievērot principus, uz kuriem ir balstīta Sestās direktīvas kopējā PVN sistēma, ka izvēlētā metode nodrošina atskaitīšanas tiesību apjoma precizitāti aprēķinu salīdzinājumā ar to, kas izriet no sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, piemērošanas.

100. Tādējādi, ja daļbvalsts uzskata, ka parasti tas ir attiecībā uz dažādiem mērķiem izmantojamo taksu izmantošanu, uzturēšanu un saglabāšanu, jo, piemēram, ar šiem darījumiem saistītām izmaksām ir ciešāka saikne ar taksu platību, nevis ar apgrozījumu, kas rodas saistībā ar taksu dažādām daļām, manuprāt, nekas neliedz šai daļbvalstij attiecībā uz šāda veida darījumiem stenot iespēju, kas tai ir piešķirta ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešo daļu.

101. Ja daļbvalsts ir ievērojusi principus, uz kuriem balstās kopējā PVN sistēma, tad iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai, lai aprēķinātu PVN atskaitāmo daļu saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas taksu izmantošanas, saglabāšanas un uzturēšanas izmaksām, aprēķināšanas metode, kuras pamatā ir platība, nodrošina precizitāti rezultātu nekā tas, kuru sniedz sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums.

D – *Pakārtoti par otro un trešo prejudiciālo jautājumu*

102. Ar savu otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai daļbvalstij ir atauts prasīt, lai nodokļa maksājums uz Sestās direktīvas 20. panta pamata veic sēkotnāji atskaitīt PVN koriģēšanu gadījumā, ja šā daļbvalsts koriģēšanas perioda laikā attiecībā uz PVN priekšnodokļa saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas taksu celtniecību sadali dod priekšroku citam sadales kritērijam (apgrozījums) nekā tam, kas tika piemērots sēkotnājis atskaitīšanas brīdī.

103. Kā izriet no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu pamatojuma, iesniedzējtiesas jautājumi iekāujas kontekstā, kurā sēkotnāji atskaitīšana, ko stenojusi prasītāja pamatlieta, aptver

piecus gadus (proti, no 1999. līdz 2003. gadam) pirms gada, kur?st?j?s sp?k? Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums (proti, 2004. gada 1. janv?r?) un kur? gan pirms, gan p?c š?s ties?bu normas st?šanas sp?k? br?ža attiec?gi nav main?tas proporcijas ?kas izmantošanai ar nodokli apliekamiem dar?jumiem un no t? atbr?votiem dar?jumiem.

104. Ja uz otro jaut?jumu tiktu sniegta apstiprinoša atbilde, iesniedz?jtiesa ar trešo jaut?jumu v?las noskaidrot, vai š?das kori??šanas piem?rošana tom?r nav pretrun? tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principiem, ja t? skaidri neizriet no valsts ties?b?m un nek?d? veid? nav saist?ta ar p?rejas noteikumiem.

105. Neatkar?gi no jaut?juma par kori??šanas piem?rošanu ar atpaka?ejošu sp?ku V?cijas vald?ba un Apvienot?s Karalistes vald?ba uzskata, ka dal?bvalstij ir ties?bas noteikt kori??šanu p?c tam, kad ir ieviests groz?jums ties?bu akt? attiec?b? uz PVN priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu apjoma apr??ina noteikumiem. Komisija apgalvo pret?jo, jo nodok?a maks?t?jam nav pieš?irta neviena nepamatota priekšroc?ba un PVN neitralit?te ir saglab?ta.

106. Ja atskait?šanas ties?bas tiek ?stenotas nekav?joties attiec?b? uz visiem iepriekš veiktajiem dar?jumiem, par ko bija j?maks? nodoklis, un t?s princip? nevar tikt ierobežotas (28), tad ar Sesto direkt?vu ir ieviestas normas par s?kotn?ji atskait?t? PVN kori??šanu, kas ir neat?emama ar min?to direkt?vu ieviest?s PVN atskait?šanas sist?mas sast?vda?a (29).

107. Sest?s direkt?vas 20. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka s?kotn?jo atskait?jumu kori?? saska?? ar noteikumiem, k?dus nosaka dal?bvalstis, proti, ja šis atskait?jums bijis liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas, vai ja p?c deklar?šanas main?s sast?vda?as, kas ir izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu.

108. Š?s pašas direkt?vas 20. panta 2. punkt? attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem ir preciz?ts, ka 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 piem?rot? 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.*

109. Š? pati ties?bu norma ?auj dal?bvalst?m attiec?b? uz ieguld?jumiem saist?b? ar nekustamo ?pašumu pagarin?t kori??šanas laiku līdz pat 20 gadiem (30).

110. Saska?? ar Tiesas judikat?ru Sestaj? direkt?v? paredz?to, ar atskait?jumu kori??šanu saist?to normu m?r?is ir *palielin?t atskait?jumu precizit?ti, t?d?j?di nodrošinot PVN neitralit?ti, lai ties?bas uz atskait?jumu par v?l?k veikt?m darb?b?m saglab?tos tikai tad, ja t?s tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumu, par kuriem ir maks?jams š?ds nodoklis.* Min?to š?s direkt?vas normu m?r?is ir ar? *rad?t ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?jumu un attiec?go pre?u un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekamiem lejup?jiem dar?jumiem* (31).

111. Attiec?b? it ?paši uz nekustamo ?pašumu, kas bieži tiek izmantots laikposm?, kas ilgst vair?kus gadus, kuru laik? to izmantošanas m?r?is var main?ties, Tiesa t?pat ir preciz?jusi, ka atskait?jumu kori??šanas laikposms *?auj nov?rst neprecizit?tes atskait?jumu apr??in?šanu un nepamatotu priekšroc?bu vai kait?juma rad?šanu nodok?a maks?t?jam, it ?paši, ja p?c deklar?cijas iesniegšanas ir main?jušies fakti, kas s?kotn?ji ?emti v?r?, nosakot atskait?jumu summu* (32).

112. Atbilstoši Sest?s direkt?vas 20. panta 1. punkta a) apakšpunktam s?kotn?jo atskait?jumu kori??, ja šis atskait?jums bijis liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas, vai saska?? ar 2. punktu, ko piem?ro nekustamajam ?pašumam, 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.

113. It ?paši uz Sest?s direkt?vas 20. panta 2. punkta pamata spriedum? *Gemeente Leusden un Holin Groep* (C?487/01 un C?7/02, EU:C:2004:263, 53. punkts) Tiesa atzina, ka s?kotn?ji atskait?t? PVN kori??šana var izriet?t no groz?jumiem nodok?a atskait?šanas ties?bu aktos, kuri atbilst ties?bu izv?l?ties nodokli attiec?b? uz princip? no nodok?a atbr?votiem dar?jumiem, kas ar nodokli tiek aplikti v?l?k, groz?jumiem.

114. Savos apsv?rumos Komisija b?t?b? apgalvo, ka š?da kori??šana tom?r var tikt atz?ta tikai kontekst?, kur? groz?jumi maina to, vai attiec?gais dar?jums ir aplikams vai nav aplikams ar nodokli, citiem v?rdiem sakot, ja tas ietekm? pašu atskait?šanas ties?bu esam?bu. Tas b?tu tikai t?dos gad?jumos, kuros past?v?tu risks, ka nodok?a maks?t?jam tiktu rad?ta nepamatota priekšroc?ba vai nelabv?l?ga situ?cija.

115. Šaj? pieej?, kura ir v?rsta uz priekšrokas došanu vienam no kori??šanas m?r?iem, š?iet, tom?r nav iev?rotas Tiesas nor?des, ka atskait?jumu kori??šanas m?r?is ir palielin?t atskait?jumu precizit?ti vai ?aut nov?rst neprecizit?tes atskait?jumu apr??in?šan?.

116. Ir ac?mredzams, ka, lai tiktu iev?rotas Sest?s direkt?vas ties?bu normas, kori??šanai ir j?notiek tad, kad dal?bvalsts groza aplikšanu ar nodokli vai atbr?vošanu no t? attiec?b? uz dar?jumu, kas ar nodokli tiek aplikts lejup?j? ??d?. Par š?das kori??šanas oblig?to raksturu nav nek?du šaubu (33).

117. Tom?r Sest?s direkt?vas 20. pantam nav pretrun? tas, ka dal?bvalsts t?pat var pras?t, lai š?da kori??šana notiek p?c tam, kad dal?bvalsts ir nol?musi groz?t noteikumus par atskait?šanas ties?bu apjoma apr??inu, izv?loties atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta trešajai da?ai un kop?j?s PVN sist?mas principiemi metodi, kas nodrošina prec?z?ku rezult?tu nek? tas, kas izriet?ja no sadales krit?rija, kura pamat? ir apgroz?jums, piem?rošanas.

118. Faktiski š?d? gad?jum? kori??šana palielina atskait?jumu precizit?ti, kas ir veicami gadu laik?, kad nekustam? ?pašuma ieg?des izmaksas tiek amortiz?tas (34).

119. Turkl?t, k? tiesas s?d? to ar? apgalvoja Apvienot?s Karalistes vald?ba, at?auja nodok?a maks?t?jam, k? uzskata Komisija, turpin?t izmantot sadales krit?riju, kura pamat? ir apgroz?jums, attiec?b? uz visu nekustam? ?pašuma [nodok?u] kori??šanas periodu pat tad, ja dal?bvalsts ir pie??musi groz?jumu ties?bu akt?, dodot priekšroku citas apr??ina metodes piem?rošanai, kas nodrošina prec?z?ku rezult?tu, noz?m?tu dot priekšroc?bu tiem nodok?a maks?t?jiem, kuri ir ieg?d?jušies nekustamo ?pašumu pirms š? ties?bu akta groz?jumu st?šanās spēkā. Proti, t?d? gad?jum?, neraugoties uz šo ties?bu aktu groz?jumu, ikgad?jo kori??šanu var?tu apr??in?t, ?emot v?r? visu kori??šanas periodu (5–20 gadi atkar?b? no dal?bvalsts), balstoties uz metodi, kuru agr?k piem?roja š? veida ?pašumu ieg?des vai realiz?cijas dar?jumiem un ar kuru tiek ieg?ts neprec?z?ks rezult?ts.

120. T?tad ir j?uzskata, ka Sest?s direkt?vas 20. pantam nav pretrun? tas, ka dal?bvalsts prasa nodok?a maks?t?jam kori??t PVN priekšnodok?a atskait?jumu saist?b? ar daž?diem m?r?iem izmantojamas ?kas celtniec?bu t?d? gad?jum?, ja š? dal?bvalsts, pie?emot ties?bu aktu kori??šanas perioda laik?, dod priekšroku sadales krit?rijam, ar ko var nodrošin?t prec?z?ku PNV atskait?jumu [apr??in?šanas] rezult?tu nek? tas, k?ds tiktu ieg?ts, ja tiktu izmantots sadales krit?rijs, kas tika piem?rots s?kotn?j?s atskait?šanas br?d?.

121. Tomēr tas, ka dalībvalsts īsteno šādu prerogatīvu, ņemot vērā Sesto direktīvu, nodokļa maksātājiem neapņauj izvairīties no tiesiskās noteiktības un tiesiskās paatvības aizsardzības principiem, kas abi ir Savienības tiesību sistēmas sastāvdaļa (35).
122. Attiecībā uz pirmo no šiem principiem tas prasa, lai tiesību normas, pirmkārt, būtu skaidras un precīzas un, otrkārt, lai to piemērošana personām būtu paredzama (36).
123. Turklāt tiesiskās noteiktības princips ir paši svarīgi tādā tiesiskajā regulējuma gadījumā, kas var ietvert finansiālas izmaksas, lai autu ieinteresētajām personām precīzi zināt tām uzlikto pienākumu apmēru (37).
124. Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka tiesiskās noteiktības principam pretrunā ir tas, ka Savienības akta piemērošanas laikā sākums ir noteikts pirms tās publicēšanas, tomēr izņēmuma kārtā ir pieļaujami citādi gadījumi, ja to pieprasa vispārīgo interešu mērķi (38).
125. Šajā gadījumā iesniedzējtiesa nosauc virkni apstākļu, kas tai liek apšaubīt šā principa ieviešanu.
126. Papildus manā analīzē izklāstītajiem galvenajiem apsvērumiem es pilnībā piekrītu iesniedzējtiesas argumentam, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums nav pietiekami precīzs, lai varētu uzskatīt, ka tajā ir ietverta samaksātā PVN priekšnodokļa koriģēšana attiecībā uz jau piešķirtajiem atskaitījumiem par gadiem pirms šīs tiesību normas stāšanās spēkā.
127. Proti, kā norāda iesniedzējtiesa, šīs tiesību norma nekādā veidā nav balstīta uz Apgrozījuma nodokļa likuma 15.a pantu, kas ir Sestās direktīvas 20. panta transponēšanas valsts tiesību norma (39).
128. Tātad, ciktāl nodokļu iestāžu prasītā koriģēšana, piemērojot Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešo teikumu, nav noteikta ar Sestās direktīvas 20. pantu, nodokļa maksātājam nav pamata saprātīgi gaidīt, lai tiktu prasīts veikt koriģēšanu, ja tas skaidri un tieši neizriet no attiecīgās tiesību akta grozījumiem.
129. Turklāt Vācijas valdība nevar nopietni apgalvot, ka attiecīgā situācija pamatlietā ir analoģiska situācijai lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Gemeente Leusden un Holin Groep* (C-487/01 un C-77/02, EU:C:2004:263).
130. Proti, lai arī pārdzīvē minētajā lietā Tiesa konstatēja, ka Nīderlandes likumdevējs ir pieļāmis pasākumus, lai izvairītos no tā, ka nodokļa maksātājus pārstiegtu likuma piemērošana attiecībā uz atskaitēšanas tiesību koriģēšanu, dodot viņiem nepieciešamo laiku, lai pielāgotos jaunajai situācijai (40), tās nepārsprotami nav gadījums šajā lietā, kurā iesniedzējtiesa šajā ziņā norāda, ka nekādi pārejas noteikumi netika pieņemti.
131. Visbeidzot, ar nosacījumu, ka šajā lietā nodokļu iestādes ir centušās piešķirt atpakaļejošu spēku Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešajam teikumam ar samaksātā PVN priekšnodokļa koriģēšanas starpniecību, ir svarīgi atgādināt, ka tādā iedarbībā ir savienojama ar tiesiskās noteiktības principu tikai izņēmuma apstākļos, ko attaisno tādī vispārīgo interešu mērķi kā nepieciešamība cīnīties pret izvairīšanās no nodokļu nomaksas (41) vai novērst nevēlamu finanšu kombināciju izmantošanu plašā mērogā (42). Šajā gadījumā ne iesniedzējtiesa, ne Vācijas valdība nav minējusi to, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums pieņemšana ir tikusi pamatota ar vienu vai vairāku līdzīgu mērķu sasniegšanu.
132. Kas attiecas uz tiesiskās paatvības aizsardzības principu, tad tiesības uz to pamatoties ir

ikvienam, kam k?da administrat?va iest?de ir devusi pamatotas cer?bas ar konkr?tiem tam dotiem sol?jumiem (43).

133. T?d? kontekst?, k?ds ir pamatliet?, ir j?noskaidro, vai administrat?vas iest?des ties?bu akti ir rad?juši uzman?ga un sapr?t?ga uz??m?ja sapr?t?gu pa??v?bu, un, ja tas t? ir, ir j?pier?da š?s pa??v?bas tiesiskais raksturs (44).

134. Šaj? zi?? no l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka sadales krit?riju, ko izmantoja pras?t?ja pamatliet?, nodok?u iest?des bija atzinušas 2001. un 2002. finanšu gadam, proti, tiesved?b? *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa).

135. Šis apst?klis iesniedz?jtiesai oblig?ti ir j??em v?r?. It ?paši, ja vismaz attiec?b? uz šiem diviem gadiem ir noteikts nodok?u iest?žu piekrišanas gal?gais raksturs, tas, manupr?t, rada š??rsli jebk?dai Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punkta treš? teikuma piem?rošanai ar atpaka?ejošu sp?ku. Proti, š?da piem?rošana ar atpaka?ejošu sp?ku nodok?u maks?t?jam at?emtu ties?bas uz samaks?t? PVN priekšnodok?a atskait?šanu, kuras vi?š ir gal?gi ieguvis, pamatojoties uz agr?ko tiesisko regul?jumu (45). T?pat ar? iesniedz?jtiesai ir j?izv?rt?, vai min?t? piekrišana var ietekm?t ar? ties?bu uz PVN atskait?šanu par 1999. un 2000. finanšu gadu apjomu. It ?paši tai ir j?izv?rt?, vai pras?t?ja pamatliet? var?ja sa?emt ar? nodok?u iest?žu apliecin?jumu vai var?ja le?it?mi izsecin?t no to iztur?šan?s, ka t?da piekrišana tiks *a fortiori* izmantota šiem diviem finanšu gadiem.

136. Tom?r atg?din?šu, ka š?da izskat?šana b?s lieka, ja Tiesa piekrit?s manai galvenok?rt veiktajai anal?zei, saska?? ar kuru Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums nevar tikt piem?rots pras?t?jai pamatliet?, jo tas nav sader?gs ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punktu un 19. panta 1. punktu.

V – Secin?jumi

137. ?emot v?r? man? galvenok?rt veiktaj? anal?z? izkl?st?tos apsv?rumus, ierosinu Tiesai par *Bundesfinanzhof* (Feder?l? Finanšu tiesa) iesniegto l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu lemt š?di:

17. panta 5. punkta pirm? da?a un 19. panta 1. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, kur? izdar?ti groz?jumi ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK, ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem nav sader?gs tas, ka dal?bvalsts saist?b? ar jauktu veida dar?jumos izmantojam?m prec?m un pakalpojumiem sistem?tiski un nediferenc?ti dod priekšroku t?dai ties?bu atskait?t samaks?t? PVN priekšnodok?a apjoma apr??ina metodei, kas nav sadales krit?rijs, kura pamat? ir attiec?ba starp apgroz?jumu, ko b?tu j?rada komercplat?bu iznom?šanai (kurai piem?ro pievienot?s v?rt?bas nodokli), un apgroz?jumu no citiem iznom?šanas dar?jumiem (kuri ir atbr?voti no pievienot?s v?rt?bas nodok?a). Ja nav skaidri identific?ti dar?jumi, kuriem ir piem?rojama apr??ina metode vai metodes, kur?m ar? ir j?nodrošina prec?z?ks rezult?ts nek? tas, ko ieg?tu, izmantojot šo sadales krit?riju, dal?bvalsts nevar piem?rot nodok?a maks?t?jam š?s citas metodes.

1 – Ori?in?lvaloda – fran?u.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – OV L 102, 18. lpp.

4 – Ēenerģadvokāta P. Krusa Viljalona [*P. Cruz Villalón*] izteikums viņa secinājumā lietā *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:245) 44. punkts).

5 – Skat. it pašā spriedumā *Securita* (C-437/06, EU:C:2008:166, 24. punkts), kā arī *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 P un C-109/14 P, EU:C:2015:496, 22. punkts).

6 – Skat. manus secinājumus lietā *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, 23.–30. punkts).

7 – Otrās veids, kas nav aplūkots šajā lietā, attiecas uz preču un pakalpojumu izmantošanu gan saimnieciskiem darījumiem, kas dod tiesības atskaitīt nodokli, gan citiem mērķiem, kas nav nodokļa maksājuma uzdevuma mērķi.

8 – Šajā ziņā skat. it pašā spriedumā *Securita* (C-437/06 P, EU:C:2008:166, 33. punkts), kā arī *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 P un C-109/14 P, EU:C:2015:496, 26. un 27. punkts).

9 – Skat. it pašā spriedumā *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 53. punkts); *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 17. punkts); *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 13. punkts) un *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 28. punkts).

10 – Spriedumi *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 18. punkts); *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 14. punkts) un *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 29. punkts).

11 – Spriedumi *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 19. punkts) un *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 15. punkts).

12 – Skat. spriedumu *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 24. punkts).

13 – Spriedumi *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 16. punkts) un *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 18. punkts).

14 – Skat. spriedumu *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 16. un 22. punkts); *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 52. punkts), kā arī *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 27. punkts).

15 – Spriedums *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 19. un 24. punkts).

16 – Turpat (18. un 20. punkts).

17 – *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 29. punkts).

18 – Spriedums *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 17. punkts).

19 – Spriedums *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 18., 24. un 26. punkts, kā arī sprieduma rezolūvē daļa).

20 – Skat. arī spriedumu *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 32. punkts).

21 – Šajā ziņā skat. ēenerģadvokāta P. Krusa Viljalona secinājumus lietā *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 44. punkts).

22 – Saskaņā ar ēenerģadvokāta P. Krusa Viljalona izteikumu lietā *BLC Baupunkt* (C-511/10,

EU:C:2012:245, 52. punkts).

23 – Spriedums *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689, 17. punkts).

24 – Atg?din?šu, ka atbilst?gas valsts ties?bu interpret?cijas pien?kums attiec?b? uz Savien?bas ties?b?m it ?paši nevar kalpot par pamatu valsts ties?bu *contra legem* interpret?cijai: skat. it ?paši spriedumus *Lopes Da Silva Jorge* (C?42/11, EU:C:2012:517, 55. punkts) un *Association de médiation sociale* (C?176/12, EU:C:2014:2, 39. punkts).

25 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Taricco* u.c. (C?105/14, EU:C:2015:555, 49. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26 – Š?di Apvienot?s Karalistes vald?ba saprata apsv?rumus, kas ir iesniedz?jtiesas pirm? prejudici?l? jaut?juma pamat?.

27 – Šaj? zi?? skat. ?ener?ladvok?ta P. Krusa Viljalona secin?jumus liet? *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:245, 33. punkts).

28 – Skat. it ?paši spriedumu *Enel Maritsa Iztok 3* (C?107/10, EU:C:2011:298, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 – Skat. it ?paši spriedumus *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:773, 50. punkts) un *Pactor Vastgoed* (C?622/11, EU:C:2013:649, 33. punkts).

30 – Saska?? ar Apgroz?juma nodok?a likuma 15.a pantu V?cijas Federat?v? Republika ir noteikusi kori??šanas laiku uz desmit gadiem.

31 – Skat. it ?paši spriedumus *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:773, 57. punkts) un *Pactor Vastgoed* (C?622/11, EU:C:2013:649, 34. punkts) (mans izc?lums).

32 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Uudenkaupungin kaupunki* (C?184/04, EU:C:2006:214, 25. punkts) un r?kojumu *Gmina Mi?dzyszdroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750, 20. punkts) (mans izc?lums).

33 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Uudenkaupungin kaupunki* (C?184/04, EU:C:2006:214, 30. punkts) un r?kojumu *Gmina Mi?dzyszdroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750, 23. punkts).

34 – Atg?din?šu, ka ?paš? kori??šanas sist?ma attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem, it ?paši ieguld?jumiem saist?b? ar nekustamo ?pašumu, ir izskaidrojama ar šo l?dzek?u ilgstošo izmantošanu un ar to ieg?des izmaksu neizb?gamu amortiz?ciju: šaj? zi?? skat. it ?paši spriedumu *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:773, 55. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

35 – Šaj? zi?? skat. spriedumus *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* (C?487/01 un C?77/02, EU:C:2004:263, 57. punkts); *Goed Wonen* (C?376/02, EU:C:2005:251, 32. punkts), k? ar? *Salomie* un *Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 30. punkts).

36 – Spriedums *Traum* (C?492/13, EU:C:2014:2267, 28. punkts).

37 – Turpat (29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Goed Wonen* (C?376/02, EU:C:2005:251, 33. un 34. punkts).

39 – Apgroz?juma nodok?a likuma 15.a pants turkl?t paredz kori??šanu tikai tad, ja main?s elementi, kas tiek ?emti v?r? s?kotn?ji veiktaj? atskait?jum?, t?d?j?di valsts ties?b?s transpon?jot Sest?s direkt?vas 20. panta 1. punktu, nevis t?s 20. panta 2. punktu.

40 – Spriedums *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* (C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263, 81. punkts).

41 – Turpat (71. un 77. punkts).

42 – Spriedums “*Goed Wonen*” (C-376/02, EU:C:2005:251, 38. un 39. punkts).

43 – Šaj? zi?? skat. it ?paši spriedumu *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 – Turpat (45. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

45 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra).