



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2016. gada 9. jūnijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīva 77/388/EEK — 17. panta 5. punkta trešā daļa — Piemērojamība — Priekšnodokļa atskaitīšana — Ar nodokli apliekamiem darījumiem un atbrīvotiem darījumiem vienlaicīgi izmantotas preces un pakalpojumi (dažādi izmantojamas preces un pakalpojumi) — Preču un pakalpojumu, kas iegādāti ēkas, kura daļēji tiek izmantota darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un daļēji — darījumiem, kas nedod tiesības uz atskaitīšanu, celtniecībai, lietošanai, saglabāšanai un uzturēšanai, izmantošanas noteikšana — Valsts tiesiskā regulējuma, kurā paredzēta proporcionāla atskaitījuma aprēķina kārtība, grozījums — 20. pants — Atskaitījumu koriģēšana — Tiesiskā noteiktība — Tiesiskā palāvība

Lieta C-332/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 5. jūnijā un kas Tiesā registrēts 2014. gada 9. jūlijā, tiesvedībā

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

pret

Finanzamt Krefeld.

TIESA (ceturtā palāta)

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

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

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

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

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *J. Kraehling* un *L. Christie*, pārstāvji, kuriem palīdz *R. Hill*, *barrister*,

* Tiesvedības valoda – vācu.

— Eiropas Komisijas vārdā – *M. Wasmeier* un *G. Braun*, kā arī *C. Soulay*, pārstāvji,
noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2015. gada 25. novembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas ir grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV 1995, L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17., 19. un 20. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* (turpmāk tekstā – “*Rey Grundstücksgemeinschaft*”) un *Finanzamt Krefeld* (Krēfeldes Finanšu pārvalde) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas maksājams vai ir samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kuri izlietoti dažādiem darījumiem izmantojamas ēkas celtniecībā, uzturēšanā, lietošanā vai saglabāšanā, kas daļēji tiek izmantota darījumu īstenošanai, kad dod tiesības uz atskaitīšanu, un daļēji – darījumiem, kas nedod tiesības uz atskaitīšanu, atskaitījuma aprēķina kārtību.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

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

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

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

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāsamaksā vai samaksāts valsts teritorijā par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs.”

[..]

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

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

Dalībvalstis arī var:

- a) atļaut nodokļa maksātājam noteikt daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atsevišķa uzskaitē;
- b) prasīt, lai nodokļa maksātājs noteiktu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei un veiktu atsevišķu uzskaiti katrai nozarei;

- c) atļaut vai prasīt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;
- d) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu saskaņā ar pirmajā apakšpunktā noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem;
- e) noteikt, ka gadījumā, ja pievienotās vērtības nodoklis, kas nodokļa maksātājam nav atskaitāms, ir nenozīmīgs, to uzskata par nulli.

[..]”

- 4 Sestās direktīvas 19. panta “Atskaitāmās daļas aprēķināšana” 1. punktā ir noteikts:

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

- par kura skaitītāju ņem kopējo 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 kopējo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekļauti skaitītājā, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms. [..]

[..]”

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

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

- a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības;
- b) ja pēc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu, it īpaši ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi [..]

2. Ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem piemērotā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svārstībām atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

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

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

[..]”

Vācijas tiesību akti

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

7 *UStG* 15. pantā ir paredzēts:

“(1) Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

- 1) saskaņā ar likumu maksājamu nodokli par preču piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam ir sniedzis cits uzņēmējs,

[..]

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

- 1) no nodokļa atbrīvotiem darījumiem,

[..]

(4) Ja uzņēmējs savai uzņēmējdarbībai izmanto preces vai pakalpojumus, kas piegādāti, importēti vai iegādāti Kopienā, tikai daļēji, lai veiktu darījumus, attiecībā uz kuriem nepastāv atskaitīšanas tiesības, nav iespējama tās priekšnodokļa daļas atskaitīšana, kura saimnieciskā ziņā attiecas uz minētajiem darījumiem. Uzņēmējs var pamatoti novērtēt summas, kas nedod atskaitīšanas tiesības.”

- 8 Ar 2003. gada 15. decembra *Steueränderungsgesetz* 2003 (2003. gada nodokļu likums ar grozījumiem) (*BGBI.* 2003 I, 2645. lpp.), kas stāties spēkā 2004. gada 1. janvārī, *UStG* 15. panta 4. punkts tika papildināts ar trešo teikumu, kas lasāms šādi:

“Nodokļa neatskaitāmās summas aprēķināšana atbilstoši apgrozījuma, kurš izslēdz priekšnodokļa atskaitīšanu, attiecībai pret apgrozījumu, par kuru priekšnodokli var atskaitīt, ir pieļaujama tikai tad, ja nav iespējas ekonomiski pamatoti to iekļaut kaut kur citur. [..]”

- 9 Šī grozījuma pamatojums, kāds tas ir izklāstīts lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir šāds:

“Šajā normā ir paredzēts pamatots priekšnodokli samaksāto nodokļu sadalījums, veicot piegādi vai sniedzot pakalpojumus. Šis jaunais režīms ierobežo sadales principa izmantošanu atbilstoši apgrozījumam kā vienīgo sadalījuma kritēriju. Šāds sadales princips ir pieļaujams tikai tad, kad nav iespējams ekonomiski iekļaut kaut kur citur.

Šis grozījums ir nepieciešams, jo *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa, Vācija) 2001. gada 17. augusta spriedumā [..] nosprieda, ka samaksātā priekšnodokļa summas sadale atbilstoši proporcijai starp lejupēja apgrozījuma darījumiem ir jāatzīst par pamatotu novērtējumu [*UStG*] 15. panta 4. punkta izpratnē.

Tomēr šī sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, kā vispārējā sadales kritērija piemērošana, it īpaši saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamu ēku celtniecību, izraisītu neprecīzu sadali; [..]

Tomēr Sestajā direktīvā nav noteikts, ka šis sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums, ir obligāti jāizmanto kā vispārējs sadales kritērijs. Šāds “prorata” [..] režīms dalībvalstīm nav obligāti jāizmanto, jo saskaņā ar 17. panta 5. punkta trešo daļu tās var noteikt no šī režīma atšķirīgus sadales kritērijus.

Attiecībā uz ēku iegādi ir arī iespējams veikt samaksātā priekšnodokļa sadali, ņemot vērā saikni starp ražošanas vērtību un tirgus vērtību [..].”

10 *UStG* 15.a panta “Priekšnodokļa korigēšana” 1. un 2. punktā ir noteikts:

“(1) Ja sastāvdaļas, kas ir ņemtas vērā, nosakot sākotnēji veikta atskaitījuma summu, ir grozītas pirmo piecu gadu laikā pēc ražošanas līdzekļu pirmās izmantošanas, ir jāmaksā kompensācija katrā kalendārajā gadā atbilstoši šiem grozījumiem, korigējot ar iegādes vai celtniecības izmaksām saistīto priekšnodokļa atskaitījuma summu. Nekustamajiem īpašumiem, ieskaitot to būtiskās sastāvdaļas, korekcijām, kurām ir piemērojamas ar nekustamajiem īpašumiem saistītās civiltiesību normas, un uz svešas zemes uzceltām ēkām piecu gadu termiņa vietā piemēro desmit gadu termiņu.

(2) 1. punktā paredzētās korekcijas mērķiem katrā izmaiņām atbilstošajā kalendārajā gadā 1. punkta pirmajā teikumā paredzētajos gadījumos ir jāatvelk viena piektā daļa un otrajā teikumā paredzētajos gadījumos – viena desmitā daļa no priekšnodokļa summām, kas bija jāmaksā par šo precī [..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 11 Laikposmā no 1999. līdz 2004. gadam nekustamā īpašuma personālsabiedrība *Rey Grundstücksgemeinschaft* tai piederošajā zemesgabalā veica vecas ēkas nojaukšanas darbus un uzbūvēja komerc nolūkiem un dzīvokļiem paredzētu ēku. Šī ēka tika pabeigta 2004. gadā, tajā ir seši dzīvokļi un birojī, kā arī desmit pazemes autostāvvietas. Dažas no šīm platībām un autostāvvietām no 2002. gada oktobra tika izīrētas.
- 12 Taksācijas laikposmā, kas attiecas uz 1999.–2003. gadu, *Rey Grundstücksgemeinschaft* aprēķināja savas tiesības atskaitīt samaksāto PVN saistībā ar nojaukšanas un celtniecības darbiem, piemērojot sadales kritēriju, kura pamatā ir attiecība starp apgrozījumu, ko rada komercplatību vai autostāvvietu iznomāšana (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 atskaitāmā daļa bija 78,15 %. Saistībā ar divām prasībām, kas celtas *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācija) par PVN summu, ko varēja atskaitīt par 2001. un 2002. finanšu gadu, Krēfeldes Finanšu pārvalde apstiprināja šo sadales kritēriju.
- 13 2004. gadā dažas ēkas daļas, kuras sākotnēji bija plānots izmantot ar PVN apliekamiem darījumiem, tika izīrētas, nepiemērojot PVN. Lai korigētu sākotnēji veiktos priekšatskaitījumus, *Rey Grundstücksgemeinschaft* savā deklarācijā par 2004. finanšu gadu aprēķināja korigēto summu, kas tika noteikta, piemērojot sadales kritēriju, kura pamatā ir apgrozījums. Šajā deklarācijā *Rey Grundstücksgemeinschaft* arī norādīja atskaitāmās PVN summas, kas bija samaksātas par šīs ēkas lietošanai, saglabāšanai un uzturēšanai saņemtajām precēm un pakalpojumiem. Kopējā PVN summa, kas bija atmaksājama *Rey Grundstücksgemeinschaft* atbilstoši tās aprēķiniem bija aptuveni EUR 3500.
- 14 Ar 2006. gada 1. septembra paziņojumu par nodokļa korekciju Krēfeldes Finanšu pārvalde apšaubīja šo rezultātu, pamatojot ar to, ka pēc tam, kad 2004. gada 1. janvārī stājās spēkā *UStG* 15. panta 4. punkta trešais teikums, sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums, var tikt izmantots tikai tad, ja saistībā ar jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem nav iespējams piemērot nevienu citu atskaitīšanas metodi. Tā kā saistībā ar ēkas nojaukšanu vai celtniecību izmantotajām precēm un pakalpojumiem atskaitāmo nodokli ir iespējams noteikt precīzāk, ņemot vērā attiecību starp komerc telpu platību (kvadrātmētros) un dzīvokļiem izmantojamo platību (turpmāk tekstā – “sadales kritērijs, kura pamatā ir platība”), šī pārvalde uzskatīja, ka *Rey Grundstücksgemeinschaft* ir jāpiemēro šāds sadales kritērijs. Tādēļ tā noteica atskaitījumu 38,74 % apmērā, kas atbilda visai ēkas platībai, kuras izīrēšana ir apliekama ar nodokli, un noteica *Rey Grundstücksgemeinschaft* atmaksājamo PVN summu par 2004. gadu EUR 950 apmērā.

- 15 *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) daļēji atcēla šo paziņojumu par nodokļa korekciju, pamatojoties uz to, ka sadales kritērijs, kura pamatā ir platība, varēja tikt piemērots tikai attiecībā uz PVN, kurš bija jāmaksā saistībā ar izmaksām, kas radušās no 2004. gada 1. janvāra. Tādējādi tā noteica, ka *Rey Grundstücksgemeinschaft* atmaksājamā PVN summa par 2004. gadu ir EUR 1700.
- 16 Abas pamatlietas puses par šo spriedumu iesniedza *Revision* [kasācijas] sūdzību *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa).
- 17 Saskaņā ar iesniedzējtiesas viedokli strīds, pirmām kārtām, rodas no jautājumiem par Tiesas veikto Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta interpretāciju 2012. gada 8. novembra spriedumā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689).
- 18 Pirmkārt, iesniedzējtiesa norāda, ka Tiesa šajā spriedumā ir lēmusi, ka sadales kritērijs un tātad jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem piemērojamā nodokļu atskaitīšanas metode, kas atšķiras no Sestajā direktīvā paredzētās metodes, kuras pamatā ir apgrozījums, var tikt izmantota tikai tad, ja ar tās palīdzību atskaitīšanas tiesības tiek noteiktas precīzāk. Taču ar metodi, ar ko nosaka, kurai ēkas daļai ir piemērojams PVN, un sadales kritēriju piemēro tikai PVN summām, kas neattiecas uz konkrētām ēkas daļām vai kuras attiecas uz kopīgajām jauktas izmantošanas ēkas daļām, tiktu sasniegti precīzāki rezultāti. Tādēļ iesniedzējtiesa jautā, vai šai metodei nebūtu dodama priekšroka.
- 19 Otrkārt, iesniedzējtiesa būtībā norāda, ka 2012. gada 8. novembra sprieduma *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) 19. punktā Tiesa ir precizējusi, ka dalībvalstij sniegto iespēju attiecībā uz jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem izmantot citu atskaitīšanas metodi, kas nav Sestajā direktīvā paredzētā metode, var tikai “attiecīgam darījumam, kurš ir dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecība”. Taču atkāpes metode, ko izmanto Vācijas nodokļu administrācija, lai sadalītu preces un pakalpojumus, kas izmantoti dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecībai vai iegādei, tiek piemērota arī precēm un pakalpojumiem, kas iegādāti šādu ēku izmantošanai, saglabāšanai vai uzturēšanai. Tādēļ šī tiesa šaubās par to, vai vienas un tās pašas metodes piemērošana šo divu kategoriju izdevumiem atbilst Sestajai direktīvai.
- 20 Otrām kārtām, iesniedzējtiesa konstatē, ka, lai arī Tiesai jau ir bijusi iespēja atzīt, ka tiesību akta grozījuma dēļ var rasties pienākums koriģēt konkrētus PVN atskaitījumus, līdz šim tā esot lēmusi tikai par tiesību aktu grozījumiem, kas attiecas uz pašām tiesībām atskaitīt nodokli. Šajos apstākļos esot šaubas par to, vai ar šās direktīvas 20. pantu ir saderīgs tas, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums prasa veikt PVN koriģēšanu, ja šī valsts izdara grozījumu attiecībā uz PVN, kas samaksāts par jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem, sadales metodi.
- 21 Trešām kārtām, iesniedzējtiesa šaubās, vai tādos apstākļos kā pamatlietā ar tiesiskās palāvbības un tiesiskās noteiktības aizsardzības principiem ir saderīgs tas, ka tiek veikta PVN koriģēšana. Šajā ziņā tā visupirms norāda, ka Vācijas tiesiskajā regulējumā nav skaidru normu, kurās būtu paredzēts, ka *UStG* 15. panta 4. punkta trešā teikuma spēkā stāšanās rada koriģēšanu. Turklāt šajā tiesiskajā regulējumā neesot paredzēts pārejas režīms, lai gan no 2004. gada 29. aprīļa sprieduma *Gemeente Leusden un Holin Groep* (C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263) 70. punkta izrietot, ka šāda režīma noteikšana tiek prasīta, ja jaunas normas adresāti var būt pārsteigti par tās tūlītēju piemērošanu. Visbeidzot, nodokļu iestādes nav iebildušas pret *Rey Grundstücksgemeinschaft* izmantoto metodi dažādi izmantoto preču un pakalpojumu sadalījuma noteikšanai 2001. un 2002. nodokļu gadam, kam sekoja tiesvedības *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa).

22 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādos prejudiciālus jautājumus:

- “1) Eiropas Savienības Tiesa ir lēmusi, ka [Sestās direktīvas] 17. panta 5. punkta trešajā daļā dalībvalstīm ir atļauts dot priekšroku tādām PVN priekšnodokļa atskaitāmās daļas par attiecīgo darījumu, kurš ir dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas 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 atskaitāmās daļas noteikšanu (spriedums, 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689).
- a) Vai saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas iegādi vai celtniecību saņemtie pakalpojumi, kuru nodokļa aprēķina bāze ietilpst iegādes vai celtniecības izmaksās, precīzākai atskaitāmo priekšnodokļa summu noteikšanai vispirms tiek piesaistīti ēkas izmantošanas darījumiem (apliekamie vai neapliekamie ar nodokļiem) un tikai pēc tam atlikušais priekšnodoklis tiek sadalīts saskaņā ar kritēriju, kura pamatā ir platība vai apgrozījums?
- b) Vai Eiropas Savienības Tiesas 2012. gada 8. novembra spriedumā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) noteiktie principi un atbilde uz iepriekšējo jautājumu attiecas arī uz priekšnodokļa summām par saistībā ar dažādiem darījumiem izmantojamas ēkas lietošanu, saglabāšanu vai uzturēšanu saņemtajiem pakalpojumiem?
- 2) Vai [Sestās direktīvas] 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētā sākotnēji atskaitītā priekšnodokļa korigēšana ir piemērojama arī situācijā, kad priekšnodokļus saistībā ar dažādiem darījumiem izmantojamas ēkas celtniecību nodokļa maksātājs ir sadalījis, izmantojot šīs direktīvas 19. panta 1. punktā paredzēto un arī valsts tiesību aktos atļauto metodi, kuras pamatā ir apgrozījums, un vēlāk korigēšanas laikposmā dalībvalsts nosaka, ka priekšroka dodama citam sadales kritērijam?
- 3) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša, – vai tiesiskās noteiktības princips un tiesiskās palāvības aizsardzības princips liedz piemērot [Sestās direktīvas] 20. pantu, ja iepriekš minētajā gadījumā dalībvalsts nepārprotami neliek korigēt priekšnodokli un arī nepieņem pārejas noteikumus un ja nodokļa maksātāja veikto priekšnodokļa sadali atbilstoši metodei, kuras pamatā ir apgrozījums, *Bundesfinanzhof* [(Federālā Finanšu tiesa)] kopumā ir atzinusi par piemērotu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 23 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja ēka ir tikusi vēlāk izmantota darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, un citiem darījumiem, kas nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, dalībvalstīm ir jānosaka, ka preces un pakalpojumi, kas pirms tam izmantoti šīs ēkas celtniecībai vai iegādei, pirmkārt, ir iedalāmi vienā vai otrā šo darījumu veidā, lai, otrkārt, vienīgi tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, kas pienākas attiecībā uz šīm precēm un šiem pakalpojumiem un kas nevar tikt šādi sadalītas, tiktu noteiktas, piemērojot sadales kritēriju atbilstoši apgrozījumam vai, ar nosacījumu, ka šī metode garantē precīzāku *prorata* atskaitījuma noteikšanu, atbilstoši platībai. Iesniedzējtiesa vaicā turklāt, vai Tiesai lūgtā atbilde ir piemērojama arī precēm un pakalpojumiem, ko izlieto dažādos darījumos izmantotas ēkas lietošanai, saglabāšanai un uzturēšanai.
- 24 Vispirms ir jānorāda, ka šis jautājums attiecas uz Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu, konkrēti nenorādot uz kādu no šī noteikuma trešajā daļā paredzētajām iespējām. Tādējādi šis jautājums ir jāsaprot kā tāds, kas attiecas uz Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta interpretāciju kopumā.

- 25 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu apjoms mainās atkarībā no mērķa, kādam tiek izmantotas attiecīgās preces un pakalpojumi. Proti, kamēr attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas paredzēti vienīgi ar nodokli apliekamu darījumu īstenošanai, Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā ir paredzēts, ka nodokļa maksātāji var atskaitīt visu nodokli, kas samaksāts par iegādi vai piegādi, attiecībā uz dažādiem darījumiem paredzētām precēm un pakalpojumiem, šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā ir paredzēts, ka tiesības atskaitīt nodokli ir aprobežotas ar to PVN daļu, kas ir samērīga to darījumu summai, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu un kas īstenoti, izmantojot šīs preces vai šos pakalpojumus.
- 26 Ņemot vērā šo atšķirību tiesību uz atskaitīšanu apjomā atbilstoši izlietojumam, kam paredzētas preces un pakalpojumi, par kuriem samaksāts PVN, dalībvalstīm principā ir jāparedz, ka nodokļu maksātājiem, lai noteiktu to atskaitīšanas tiesību summu, preces un pakalpojumi, kas iegādāti iepriekš, vispirms ir jāsadala dažādos pēc tam īstenotos darījumos, kuriem šīs preces un pakalpojumi ir bijuši nepieciešami. Tad šīs dalībvalsts kompetentajām iestādēm attiecībā uz šīm precēm vai šiem pakalpojumiem ir jāpiemēro to sadalījumam atbilstošais atskaitīšanas režīms, ņemot vērā, ka attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas neattiecas tikai uz viena veida darījumu, ir piemērojams šās direktīvas 17. panta 5. punktā paredzētais režīms.
- 27 Vispirms, kas attiecas uz pirmo posmu, proti, preču un pakalpojumu sadalījumu pēc darījumiem, kuriem tie ir izmantoti, neskarot atsevišķu īpašu Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas noteikumu piemērošanu, iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai, ja tie tiek izmantoti ēkas, kuru izmanto dažādiem darījumiem, celtniecībai, šāds sadalījums praksē neizrādītos pārmērīgi sarežģīts un tādēļ grūti īstenojams.
- 28 Proti, valsts tiesiskais regulējums var ļaut nodokļa maksātājiem nesadalīt šīs preces un šos pakalpojumus, neatkarīgi no to izmantošanas, ja šīs preces un pakalpojumi attiecas uz ēkas, ko izmanto dažādiem darījumiem, iegādi un celtniecību un šāda sadale praksē ir grūti īstenojama.
- 29 Turklāt, kas attiecas uz preču un pakalpojumu sadali, kas iegādāti ēkas, ko pēc tam izmanto dažādiem darījumiem, lietošanai, saglabāšanai vai uzturēšanai, šķiet, ka tā praktiski varētu būt visai viegli īstenojama; tas tomēr attiecībā uz pamatlietā aplūkotajām precēm un pakalpojumiem ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 30 Ja tā ir, dalībvalsts nevar paredzēt, ka nodokļa maksātāji ir atbrīvoti no preču un pakalpojumu sadales, kas iegādāti ēkas, ko izmanto dažādiem darījumiem, lietošanai, saglabāšanai un uzturēšanai, atbilstoši dažādiem vēlāk, izmantojot šo ēku, veiktiem darījumiem.
- 31 Kas turklāt attiecas uz otro posmu, proti, atskaitīšanas summas aprēķinu, attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kurus izmanto vienlaicīgi darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un darījumiem, kas šādas tiesības nedod, ir jāatgādina, ka atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta otrajai daļai šī summa principā tiek aprēķināta atbilstoši proporcijai, kas noteikta attiecībā uz visiem nodokļa maksātāja veiktajiem darījumiem atbilstoši šās direktīvas 19. pantam, piemērojot sadales kritēriju, kas balstīts uz apgrozījumu.
- 32 Tādēļ Tiesa ir atzinusi, ka dalībvalstis, izmantojot atsevišķas Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētās iespējas, var piemērot no šā sprieduma iepriekšējā punktā norādītās metodes atšķirīgu metodi, ar nosacījumu, ka izmantotā metode garantē precīzāku PVN priekšnodokļa atskaitāmās daļas noteikšanu nekā tā, kas izrietētu, piemērojot pirmo metodi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, 24. punkts).
- 33 Šis nosacījums gan nenozīmē, ka izvēlētajai metodei noteikti ir jābūt precīzākajai. Proti, kā to norāda ģenerāladvokāts secinājumu 90. punktā, 2012. gada 8. novembra sprieduma *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) rezolutīvajā daļā ir prasīts tikai tas, lai izvēlēta metode nodrošinātu precīzāku, nevis

visprecīzāko iespējamo rezultātu salīdzinājumā ar to, kas izrietētu no sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, piemērošanas (šajā ziņā skat. arī spriedumu, 2014. gada 10. jūlijs, *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, 29. punkts).

- 34 Tādējādi attiecībā uz tādiem darījumiem, kādi ir aplūkoti pamatlīdētā, kas ietver dažādu ēkas daļu iznomāšanu un kas atsevišķos gadījumos dod tiesības uz atskaitīšanu, bet citos nedod, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai izvēle par labu atskaitīšanas tiesību aprēķina metodei atbilstoši sadales kritērijam pēc platības var dot precīzāku rezultātu nekā rezultāts, kas izriet no uz apgrozījumu balstītas metodes piemērošanas.
- 35 Prerogatīvai, kas attiecīgā gadījumā ir dalībvalstij, paredzēt, ka nodokļa maksātājiem nav pienākuma visas preces un pakalpojumus, kas izmantoti ēkas, ko izmanto dažādām vajadzībām, iegādei vai celtniecībai, sasaistīt ar konkrētu darījumu, kas veikts pēc tam, nav pretrunā šīs valsts izvēle izmantot atskaitīšanas metodi, kas atšķiras no Sestajā direktīvā paredzētās, jo šā sprieduma 32. punktā minētā prasība par precizitāti attiecas uz PVN summas, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, *prorata* aprēķina kārtību, nevis uz izmantoto preču un pakalpojumu piesaisti.
- 36 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka minētās direktīvas 17. panta 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja ēka vēlāk tiek izmantota atsevišķu darījumu veikšanai, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un atsevišķu darījumu veikšanai, kas nedod tiesības uz atskaitīšanu, dalībvalstīm nav jāparedz, ka preces un pakalpojumi, kas ir izmantoti iepriekš šīs ēkas celtniecībai, iegādei, lietošanai, saglabāšanai vai uzturēšanai, vispirms ir jāpiesaista šiem dažādajiem darījumiem, ja šāda piesaiste ir grūti īstenojama, lai pēc tam tikai noteiktu tiesības uz atskaitīšanu, kas pienākas par precēm un pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti gan atsevišķiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, gan darījumiem, kas šādas tiesības nedod, piemērojot sadales kritēriju atbilstoši apgrozījumam vai, ar nosacījumu, ka šāda metode nodrošinātu precīzāku atskaitījumu *prorata* noteikšanu, – atbilstoši platībai.

Par otro jautājumu

- 37 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka tiek veikta PVN atskaitījumu korigēšana attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, uz kuriem attiecas šās direktīvas 17. panta 5. punkts, pēc tam, kad korigēšanas laikposmā ir veikti grozījumi PVN sadales kritērijā, kas tiek izmantots šo atskaitījumu aprēķinā.
- 38 Šajā ziņā ir jānorāda, ka šās direktīvas 20. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka sākotnēji veiktie atskaitījumi ir jākoriģē, ja pēc deklarācijas, atbilstoši kurai pienākas atskaitījumi, iesniegšanas ir grozīti elementi, kas tiek ņemti vērā šo atskaitījumu summas noteikšanai, “it īpaši” ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi. Apstākļa vārda “it īpaši” izmantošana norāda, ka aprakstītie gadījumi nav izsmēlošs uzskaitījums.
- 39 No tā izriet, ka, lai arī šajā noteikumā tieši nav paredzēts atskaitīšanas tiesību aprēķina metodes, kas piemērojama dažādiem darījumiem izmantojamām precēm un pakalpojumiem, grozījumu gadījums, tajā tas arī nav izslēgts.
- 40 Tādējādi, lai noteiktu, vai šis noteikums attiecas uz šādu gadījumu, ir jāpārbauda tā konteksts, kā arī ar tiesisko regulējumu, kurā tas ietilpst, iecerētie mērķi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2003. gada 27. novembris, *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 34. punkts).
- 41 Kas attiecas uz kontekstu, kādā ir izteikts Sestās direktīvas 20. panta 1. punkta b) apakšpunkts, no Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta, aplūkojot to kopsakarā ar šās direktīvas 19. panta 1. punktu, izriet, ka no PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem, ko izmanto dažādiem mērķiem, atskaitāmā summa tiek noteikta, piemērojot sadales

kritēriju, kas var būt šajos noteikumos paredzētais uz apgrozījumu balstītais, vai cits sadales kritērijs, kas izvēlēts atbilstoši minētās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajai daļai, ja tas ļauj attiecībā uz aplūkoto darbību nonākt pie precīzākiem atskaitījuma *pro rata* aprēķina rezultātiem (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, 24. punkts).

- 42 Tādējādi sadales kritērijs un tādēļ piemērojamā atskaitījuma summas aprēķina metode ir elementi, kas ir ņemami vērā atskaitījumu summas aprēķinam Sestās direktīvas 20. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.
- 43 Kas attiecas uz korigēšanas mehānismu, kas izveidots ar šo direktīvu, iecerēto mērķi, tas it īpaši ir palielināt PVN atskaitījumu precizitāti (skat. šajā ziņā spriedumus, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 25. punkts, un 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 31. punkts).
- 44 Taču, kā ir atgādināts šā sprieduma 32. un 33. punktā attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti dažādiem darījumiem, no šajā pašā direktīvā paredzētās atskaitīšanas tiesību aprēķina metodes var atkāpties, tikai lai piemērotu citu metodi, kas nodrošina precīzāku rezultātu.
- 45 Tādējādi atskaitījumu korigēšana, piemērojot citu metodi, var vienīgi palielināt šo atskaitījumu precizitāti un tādēļ palīdzēt īstenot korigēšanas mehānismu mērķi.
- 46 Tā no Sestās direktīvas 20. panta 1. punkta b) apakšpunkta konteksta un ar to izveidotās atskaitījumu korigēšanas metodes mērķa pārbaudes izriet, ka šis noteikums ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ietver gadījumu, kad tiek grozīta precēm un pakalpojumiem, ko izmanto dažādos darījumos, piemērojamā atskaitīšanas tiesību aprēķina metode.
- 47 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas prasa veikt PVN atskaitījumu korigēšanu attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, uz kuriem attiecas šās direktīvas 17. panta 5. punkts, pēc tam, kad korigēšanas laikposmā ir veikti grozījumi šī nodokļa sadales kritērijā, kas tiek izmantots šo atskaitījumu aprēķinā un ir atkāpe no šajā pašā direktīvā paredzētās atskaitīšanas tiesību noteikšanas metodes.

Par trešo jautājumu

- 48 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesību vispārējie tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu piemērojamo valsts tiesisko regulējumu, kurā skaidri nav paredzēta priekšnodokļa korigēšana Sestās direktīvas 20. panta izpratnē pēc PVN sadales kritērija, kas tiek izmantots atsevišķu atskaitījumu aprēķinam, grozījumiem, nedz arī paredzēts pārejas režīms, lai gan priekšnodokļa sadalījumu, ko nodokļa maksātājs izmanto atbilstoši sadales kritērijam, kas bija piemērojams pirms šiem grozījumiem, augstākā tiesa ir vispārīgi atzinusi par pamatotu.
- 49 Vispirms ir jāatgādina, ka tiesiskās palāvības un tiesiskās noteiktības aizsardzības principi ir daļa no Eiropas Savienības tiesību sistēmas. Šajā saistībā tie ir jāievēro ne tikai Savienības iestādēm, bet arī dalībvalstīm, kad tās īsteno ar Savienības direktīvām piešķirtās pilnvaras (spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, *Gemeente Leusden un Holin Groep*, C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263, 57. punkts).
- 50 Turklāt, lai gan šķiet, ka iesniedzējtiesai ir zināmas šaubas par veidu, kādā Sestās direktīvas 20. pants var tikt saskaņots ar tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principiem, tā nav formāli apšaubījusi šīs normas spēkā esamību.

- 51 Tādēļ Savienības atvasināto tiesību noteikumi, kā, piemēram, minētās direktīvas 20. pants, ir jāinterpretē pēc iespējas tā, lai tie būtu saderīgi ar Savienības tiesību vispārējiem principiem un it īpaši ar tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principiem (šajā ziņā skat. spriedumu, 2010. gada 29. aprīlis, *M. u.c.*, C-340/08, EU:C:2010:232, 64. punkts).
- 52 Kas attiecas uz skaidras norādes neesamību tādā valsts tiesiskajā regulējumā, par kādu ir pamatlieta, uz pienākumu veikt korigēšanu, ja tiek grozīta atskaitīšanas tiesību aprēķina metode, ir jāatgādina, ka tas norādīts šā sprieduma 47. punktā, ka šāds pienākums izriet no Sestās direktīvas 20. panta noteikumiem.
- 53 Taču no pastāvīgās judikatūras izriet, ka dalībvalstīm, piemērojot savas tiesību sistēmas noteikumus, ar ko transponēta direktīva, tie ir jāinterpretē, cik vien iespējams, atbilstoši šai direktīvai (šajā ziņā skat. spriedumu, 2000. gada 27. jūnijs, *Océano Grupo Editorial un Salvat Editores*, C-240/98 līdz C-244/98, EU:C:2000:346, 31. punkts).
- 54 No tā izriet, ka tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principi nav interpretējami tādējādi, ka, lai varētu tikt piemērota atskaitīšanas tiesību korekcija, kad tiek grozīta šo tiesību aprēķina metode, šis korigēšanas obligātumam ir jābūt skaidri norādītam valsts tiesiskajā regulējumā, atbilstoši kuram ir ticis veikts šis grozījums.
- 55 Turklāt, kas attiecas uz apstākli, ka ar valsts tiesisko regulējumu, par kādu ir pamatlieta, ir grozīta atskaitīšanas tiesību aprēķina metode, neparedzot pārejas režīmu, no iesniedzējtiesas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu uzreiz kļūst skaidrs, ka iesniedzējtiesa jēdzienu “pārejas režīms” saprot kā noteikumus, saskaņā ar kuriem, lai uz laiku atliktu jaunā likuma piemērošanu, starplaikā ir piemērojams īpašs režīms, kas paredzēts īpašiem apstākļiem.
- 56 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka principā ar Savienības tiesībām ir saderīga jauna tiesību norma, kura ir piemērojama, sākot no akta, kurā tā ir ietverta, spēkā stāšanās brīža (spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Gemeinde Altrip u.c.*, C-72/12, EU:C:2013:712, 22. punkts). Līdz ar to tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principi būtībā neliedz dalībvalstij grozīt senāku likumu uzreiz, neparedzot pārejas režīmu.
- 57 Tādēļ īpašās situācijās, kad to prasa tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principi, šāds režīms var tikt piemērots atbilstoši apstākļiem.
- 58 Tā, kā to atgādina iesniedzējtiesa, Tiesa ir uzskatījusi, ka valsts likumdevējs, iespējams, pārkāpj tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principus, ja tas pēkšņi un neparedzami pieņem jaunu likumu, ar kuru tiek atņemtas tiesības, kuras līdz šim ir bijušas nodokļa maksātājiem, tiem nedodot nepieciešamo laiku pielāgoties, – arī tad, ja to neprasa sasniedzamais mērķis (šajā ziņā skat. spriedumu, 2004. gada 30. aprīlis, *Gemeente Leusden un Holin Groep*, C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263, 70. punkts).
- 59 Konkrētāk, nodokļa maksātājiem ir jābūt pielāgošanās laikam, ja tiesību, kuras līdz šim tiem ir bijušas, atcelšana liek tiem veikt sekojošus saimnieciskus pielāgojumus (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 11. jūnijs, *Berlington Hungary u.c.*, C-98/14, EU:C:2015:386, 87. punkts).
- 60 Taču, pat ja tiktu pieļauts, ka valsts tiesiskā regulējuma, kurā definēta atskaitīšanas tiesību aprēķina metode, grozījumi varētu tikt uzskatīti par pēkšņiem un neparedzamiem, nešķiet, ka iepriekš minētie nosacījumi, kas atgādināti šā sprieduma iepriekšējos divos punktos un kas pamato pielāgota pārejas režīma noteikšanu, būtu izpildīti tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā.
- 61 Proti, ir jānorāda, pirmkārt, ka aprēķina metodes grozījumu mērķis ir nevis atcelt nodokļa maksātājiem esošās atskaitīšanas tiesības, bet pielāgot to apmēru.

- 62 Otrkārt, tāds grozījums, kāds ir pamatlietas apstākļos, neparedz, ka nodokļa maksātāji veic sekojošus saimnieciskus pielāgojumus, un tādēļ pielāgošanās laiks nešķiet noteikti nepieciešams.
- 63 Visbeidzot, kas attiecas uz to, ka saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu, kāds ir aplūkots pamatlietā, tiek grozīta atskaitīšanas tiesību aprēķina metode, lai gan esošo metodi attiecīgās dalībvalsts augstākā tiesa ir atzinusi par “pamatotu”, ir jānorāda, ka tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principi Sestās direktīvas 20. panta gaismā ir jāinterpretē kā tādi, kas neliedz valsts likumdevējam grozīt savu tiesisko regulējumu Savienības tiesību ieviešanai (pēc analogijas skat. spriedumu, 2010. gada 14. janvāris, *Stadt Papenburg* (C-226/08, EU:C:2010:10, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 64 No tā izriet, ka tas vien, ka atsevišķas valsts tiesību normas attiecīgās dalībvalsts kāda no augstākajām tiesām ir atzinusi par “pamatotām”, nav šķērslis tam, lai šis likumdevējs tās grozītu un lai pēc šiem grozījumiem tiktu veikta koreģēšana.
- 65 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka Savienības tiesību vispārējie tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu piemērojamo valsts tiesisko regulējumu, kurā skaidri nav paredzēta priekšnodokļa koreģēšana Sestās direktīvas 20. panta izpratnē pēc PVN sadales kritērija, kas tiek izmantots atsevišķu atskaitījumu aprēķinam, grozījumiem, nedz arī paredzēts pārejas režīms, lai gan priekšnodokļa sadalījumu, ko nodokļa maksātājs izmanto atbilstoši sadales kritērijam, kas bija piemērojams pirms šiem grozījumiem, augstākā tiesa ir vispārīgi atzinusi par pamatotu.

Tiesāšanās izdevumi

- 66 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

- 1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 17. panta 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja ēka vēlāk tiek izmantota atsevišķu darījumu veikšanai, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un atsevišķu darījumu veikšanai, kas nedod tiesības uz atskaitīšanu, dalībvalstīm nav jāparedz, ka preces un pakalpojumi, kas ir izmantoti iepriekš šīs ēkas celtniecībai, iegādei, lietošanai, saglabāšanai vai uzturēšanai, vispirms ir jāpiesaista šiem dažādajiem darījumiem, ja šāda piesaiste ir grūti īstenojama, lai pēc tam tikai noteiktu tiesības uz atskaitīšanu, kas pienākas par precēm un pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti gan atsevišķiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, gan darījumiem, kas šādas tiesības nedod, piemērojot sadales kritēriju atbilstoši apgrozījumam vai, ar nosacījumu, ka šāda metode nodrošinātu precīzāku atskaitījumu *prorata* noteikšanu, – atbilstoši platībai;
- 2) Direktīvas 77/388, kas grozīta ar Direktīvu 95/7, 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir prasīts veikt pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu koreģēšanu attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, uz kuriem attiecas šās direktīvas 17. panta 5. punkts, pēc tam, kad koreģēšanas laikposmā ir veikti grozījumi šī nodokļa sadales kritērijā, kas tiek izmantots šo atskaitījumu aprēķinā un ir atkāpe no šajā pašā direktīvā paredzētās atskaitīšanas tiesību noteikšanas metodes;
- 3) Eiropas Savienības tiesību vispārējie tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu piemērojamo valsts tiesisko regulējumu, kurā skaidri nav paredzēta priekšnodokļa koreģēšana Sestās direktīvas, kas grozīta ar Direktīvu 95/7,

20. panta izpratnē pēc pievienotās vērtības nodokļa sadales kritērija, kas tiek izmantots atsevišķu atskaitījumu aprēķinam, grozījumiem, nedz arī paredzēts pārejas režīms, lai gan priekšnodokļa sadalījumu, ko nodokļa maksātājs izmanto atbilstoši sadales kritērijam, kas bija piemērojams pirms šiem grozījumiem, augstākā tiesa ir vispārīgi atzinusi par pamatotu.

[Paraksti]