

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2016. gada 16. j?nij? (\*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis – Direkt?va 2006/112/EK – 18. panta c) punkts, 184. un 187. pants – Ar nodokli apliekami dar?jumi – Ar nodokli apliekamas saimniecisk?s darb?bas izbeigšana – Pre?u, par kur?m atskait?ts PVN, patur?šana – Atskait?jumu kori??šana – Kori??šanas laikposms – Aplikšana ar nodokli saska?? ar Direkt?vas 2006/112 18. panta c) punktu p?c kori??šanas laikposma beig?m

Lieta C?229/15

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2015. gada 5. febru?r? un kas Ties? re?istr?ts 2015. gada 19. maij?, tiesved?b?

**Minister Finansów**

pret

**Jan Mateusiak.**

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši E. Levits (referents) un M. Bergere [*M. Berger*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- J. Mateusiak sav? v?rd?,
- Polijas vald?bas v?rd? – B. Majczyna, p?rst?vjs,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – K. Georgiadis un K. Karavasili, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – R. Lyal un M. Owsiany?Hornung, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2016. gada 3. mart? tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direkt?vu 2009/162/ES (OV 2010, L 10, 14. lpp., turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”), 18. panta c) punktu un 187. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Minister Finansów* (finanšu ministrs) un *J. Mateusiak* par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu nekustamajam īpašumam, ko pārdzīvais minētāis ir paturējis pēc savas saimnieciskās darbības izbeigšanas.

### Atbilstošās tiesību normas

*Savienības tiesības*

3 PVN direktīvas 18. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis var uzskatīt katru no šādiem darījumiem par preču piegādi par atlīdzību:

- a) to, ka nodokļa maksātājs savas saimnieciskās darbības vajadzībām izmanto savas saimnieciskās darbības gaitā saražotas, uzdevotas, iegūtas, apstrādātas, iepirkas vai importētas preces, ja PVN par šīm precēm nebūtu pilnīgi atskaitītas, gadījumos, kad tās būtu iegūtas no cita nodokļa maksātāja;
- b) to, ka nodokļa maksātājs lieto preces tā darījuma vajadzībām, par kuru neuzliek nodokli, ja PVN par šīm precēm ir kļuvis pilnīgi vai daļēji atskaitīti līdz ar to iegādi vai līdz ar to izmantojumu saskaņā ar a) punktu;
- c) izņemot 19. pantā minētos gadījumus, to, ka nodokļa maksātājs vai tā tiesību pārrēķinātājs patur preces, kad minētā persona beidz saimniecisku darbību, par kuru uzliek nodokli, ja PVN par šīm precēm ir kļuvis pilnīgi vai daļēji atskaitīti līdz ar to iegādi vai līdz ar to izmantojumu saskaņā ar a) punktu.”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 19. panta pirmo daļu:

“Ja visus aktīvus vai to daļu nodod par atlīdzību vai bez tās, vai kā ieguldījumu uzņēmējdarbībā, dalībvalstis var uzskatīt, ka nav notikusi preču piegāde, un saņēmēju uzskata par tās personas tiesību pārrēķinātāju, kas preces nodevusi.”

5 PVN direktīvas 168. pants ir izteikts šādi:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kur viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

- a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

6 PVN direktīvas 168.a panta 1. punktā ir noteikts:

“Ja nekustamais īpašums ir daļa no nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības aktīviem un nodokļa maksātājs to izmanto saimnieciskās darbības vajadzībām un saviem vai darbinieku privātiem mērķiem, vai, plašāk, nozīmē, citiem mērķiem nekā saimnieciskās darbības vajadzībām, tad PVN, ko uzliek izdevumiem saistībā ar šādu nekustamo īpašumu, ir atskaitīti saskaņā ar 167., 168., 169. un 173. pantā izklāstītajiem principiem un tikai proporcionāli īpašuma izmantojumam nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības vajadzībām.

Atkļūstoties no 26. panta, pirmajā daļā minētās nekustamā īpašuma lietojuma dāvas izmaiņas atbilstīgi 184.–192. pantā paredzētajiem nosacījumiem ņem vērā tādā veidā, kā tos piemēro

attiec?gaj? dal?bvalst?."

7 PVN direkt?vas 184. pant? ir paredz?ts:

"S?kotn?jo atskait?šanu kori??, ja atskait?šana ir liel?ka vai maz?ka par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas."

8 PVN direkt?vas 187. pants ir formul?ts š?di:

"1. Attiec?b? uz kapit?lieguld?jumu prec?m kori??šana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kur? t?s ir ieg?d?tas vai ražotas.

Tom?r dal?bvalstis kori??šanu var attiecin?t uz pilnu piecu gadu laikposmu no šo kapit?lieguld?jumu pre?u pirmreiz?j?s lietošanas.

Nekustamajam ?pašumam, kas ieg?d?ts k? kapit?lieguld?jumu prece, kori??šanas laikposmu var pagarin?t l?dz pat 20 gadiem.

2. Ikgad?jo kori??šanu veic tikai par vienu piektda?u no PVN, kas maks?jams par kapit?lieguld?jumu prec?m vai, ja kori??šanas laikposms ir bijis pagarin?ts, par t? attiec?gu da?u.

Š? punkta pirmaj? da?? min?to 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? preces ir ieg?d?tas, ražotas vai, attiec?g? gad?jum?, pirmoreiz lietotas."

#### *Polijas ties?bas*

9 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i us?ug* (Likums par pre?u un pakalpojumu nodokli) (kodific?ta redakcija, Dz. U. 2011, Nr. 177, 1054. poz.) redakcij?, kas ir piem?rojama pamatliet? (turpm?k tekst? – "Likums par PVN"), 14. panta 1. punkta 1) un 2) apakšpunkt?, k? ar? 4.–6. un 8. punkt? ir noteikts:

"1. Nodoklis tiek uzlikts pašu saražotaj?m prec?m un prec?m, kas p?c to ieg?des nav bijušas pre?u pieg?des priekšmets, š?dos gad?jumos:

- 1) civiltiesiskas sabiedr?bas vai komercsabiedr?bas, kas nav juridisk? persona, likvid?cija;
- 2) ja 15. pant? min?tais nodok?a maks?t?js, kas ir fiziska persona un kam, pamatojoties uz 96. panta 6. punktu, ir pien?kums pazi?ot nodok?u administr?cijas vad?t?jam par darb?bas izbeigšanu, izbeidz ar nodokli apliekamu darb?bu.

[..]

4. 1. un 3. punktu piem?ro prec?m, par kur?m ir atskait?ms priekšnodoklis.

5. 1. un 3. punkt? min?tajos gad?jumos nodok?a maks?t?jiem ir pien?kums sagatavot pre?u invent?ra sarakstu (turpm?k tekst? – "invent?ra saraksts") sabiedr?bas likvid?šanas datum? vai datum?, kad tiek izbeigta ar nodokli apliekam? darb?ba. Nodok?a maks?t?jiem ir pien?kums pievienot nodok?u deklar?cijai inform?ciju par sagatavoto invent?ra sarakstu, par pamatojoties uz to noteikto v?rt?bu un par maks?jam? nodok?a likmi, attiec?b? uz laikposmu, kas ietver sabiedr?bas likvid?cijas vai ar nodokli apliekam?s darb?bas izbeigšanas datumu.

6. Gad?jumos, par kuriem ir runa 1. punkt?, pien?kums maks?t nodokli rodas sabiedr?bas likvid?cijas datum? vai datum?, kad tiek izbeigta ar nodokli apliekam? darb?ba.

[..]

8. Nodokļa bāze ir inventāra saraksts iekārtu preču vērtība, kas tiek noteikta atbilstoši 29. panta 10. punktam.”

10 Likuma par PVN 29. panta 10. punkts ir noteikts, ka “preču piegādes gadījumā, par kuru ir runa 7. panta 2. punktā, nodokļa bāze ir preču pirkuma cena (bez nodokļa), bet, ja nav pirkuma cenas, pašizmaksa, kas ir noteikta šo preču piegādes brīdī”.

11 Saskaņā ar Likuma par PVN 91. panta 1.–4. punktu:

“1. Beidzoties taksācijas gadam, kurā nodokļa maksātājam bija 86. panta 1. punkta minētās tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, tam par pabeigto taksācijas gadu ir jāveic atskaitējumu koriģēšana saskaņā ar 90. panta 2.–10. punktu, ņemot vērā proporcijas, kas ir tikušas aprēķinātas saskaņā ar 90. panta 2.–6. vai 10. punktu, vai saskaņā ar noteikumiem, kuri ir tikuši pieņemti, pamatojoties uz 90. panta 11. un 12. punktu.

2. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs saskaņā ar tiesību normām par ienākuma nodokli un uzņēmumu ienākuma nodokli pieskaita amortizējamām materiāliem un nemateriāliem aktīviem, kā arī ieguvēja zemesgabaliem un zemesgabalu pastāvīgās lietošanas tiesībām, izņemot tos, kuru vērtība nepārsniedz PLN 15 000 [Polijas zloti (aptuveni EUR 3417)], 1. punkta minētā koriģēšana nodokļa maksātājam ir jāveic piecu sešu gadu laikā, sākot no lietošanas sākuma gada, vai 10 gadu laikā zemesgabalu un pastāvīgās lietošanas tiesību gadījumā. Ikgadējā koriģēšana pirmajā teikumā minētajā gadījumā attiecas uz to iegādes vai izgatavošanas brīdī aprēķinātā nodokļa summas piektdaļu vai attiecībā uz nekustamo īpašumu un pastāvīgās lietošanas tiesībām – desmitdaļu. Materiāliem un nemateriāliem aktīviem, kuru sākotnējā vērtība nepārsniedz PLN 15 000 (aptuveni EUR 3417), 1. punkts ir piemērojams *mutatis mutandis*, koriģēšanu veicot tādā gadā beigās, kurā ir uzsākta lietošana.

[..]

3. 1. un 2. punkta minētā koriģēšana ir jāveic nodokļu deklarācijā, kura tiek iesniegta par pirmo taksācijas periodu nākamajā gadā pēc nodokļu gada, par kuru ir jāveic koriģēšana, un saimnieciskās darbības izbeigšanas gadījumā – nodokļu deklarācijā par pēdējo taksācijas periodu.

4. Ja 2. punkta minētās preces vai pakalpojumi 2. punkta minētajā koriģēšanas laikposmā tiek pārdoti vai attiecīgajam precēm tiek uzlikts nodoklis atbilstoši 14. pantam, tiek uzskatīts, ka minētais nodokļa maksātājs ir izmantojis šīs preces vai pakalpojumus ar nodokli apliekamai darbībai līdz koriģēšanas laikposma beigām.”

12 Likuma par PVN 96. panta 6. punkts ir noteikts: “ja nodokļa maksātājs, kas ir reģistrēts kā PVN maksātājs, ir izbeidzis ar nodokli apliekamu darbību, tam ir pienākums paziņot par darbības izbeigšanu nodokļu administrācijai vadītājam; šis paziņojums nodokļu administrācijai vadītājam ir pamats nodokļa maksātāja izslēgšanai no PVN maksātāju reģistra.”

### **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

13 1977.–1999. gadā J. Mateusiak īstenoja ieguldījumu projektu, uzbūvējot dzīvojamu un komercīku, kuras apbūves platība ir 108,7 m<sup>2</sup> un kopējā izmantojamā platība – 357,6 m<sup>2</sup> (tostarp 87,8 m<sup>2</sup> izmantojami pakalpojumu sniegšanai). 1999. gada 26. jūlijā viņš saņēma līcenziju ekspluatācijas atļauju.

14 J. Mateusiak atskaitīja priekšnodokli, kas bija ietverts rēķinu oriģinālos attiecībā uz būvmateriālu pirkumiem, izmaksām par darbaspēku, kā arī citiem pakalpojumiem, kas ir saistīti vienīgi ar tādās darbības veikšanu, kurai tiek uzlikts PVN, proti, noteikta praksei izmantojamo ēkas daļa.

15 Ēkas daļa, kas tika izmantota pakalpojumu sniegšanai, 1999. gada 10. augustā tika iekārtota pamatlīdzekļu inventāra sarakstā, kurš tika sagatavots fizisko personu iekārtotā nodokļa vajadzībām, un tika nodota ekspluatācijā saimnieciskās darbības, kas nav lauksaimniecība, vajadzībām. Pamatlīdzekļu, kas ir apzīmēti kā "biroja ēka", sēkotnījā vērtība bija PLN 101 525,70.

16 2013. gada 14. janvārī J. Mateusiak vērsās pie Lodzas Finanšu palātas (*Izba Skarbowa w Łodzi*) direktora, ko ir pilnvarojis finanšu ministrs (turpmāk tekstā – "nodokļu iestāde"), ar lūgumu sniegt nodokļu nolikumu, uzdodot jautājumu, vai inventāra sarakstā, kurš ticis sagatavots saistībā ar fiziskās personas, kas ir arī aktīva PVN maksātāja, veiktas saimnieciskās darbības pārtraukšanu, ir jāiekļauj šīs personas pašumā esošo pamatlīdzekļu, proti, tai piederošā nekustamā pašuma vērtība darbības pārtraukšanas datumā. Ja atbilde būtu apstiprinoša, viņš vēlējās noskaidrot, kāda vērtība būtu jāizmanto kā PVN bāze attiecīgās saimnieciskās darbības izbeigšanas datumā.

17 Kā norādīja J. Mateusiak, viņam piederošo pamatlīdzekļu vērtība nav jāņem vērā, tādēļ ka šāda ēmšana vērā izraisa PVN neitralitātes principa pārkāpumu, jo minētā darbības izbeigšana ir notikusi pāc koriģēšanas laikposmā, kas attiecībā uz nekustamo pašumu ir 10 gadi. Ja viņa viedoklim netiktu piekrist, uzliekot PVN, būtu jāņem vērā vienīgi ēkas daļa, kura tika lietota saimnieciskās darbības vajadzībām, par nodokļa bāzi pieņemot pašizmaksu, ja tā ir mazāka par aktuālo tirgus vērtību.

18 Nodokļu iestāde, pamatojoties, jo paši uz likuma par PVN 14. panta 1. punkta 2) apakšpunktu un 4. un 8. punktu, kā arī 29. panta 10. punktu, uzskatīja, ka nodokļa piemērošana precīzām darbības, par kuru uzliek nodokli, izbeigšanas dēļ ir pamatota ar pašu PVN kā patērētāja nodokļa struktūru un ka tā atspoguļo šo nodokļa neitralitātes principu. Visām precīzām, par kurām to iegādes brīdī ir ticis atskaitīts priekšnodoklis, lai šo atskaitīšanu kompensētu, ir jāuzliek PVN.

19 Pieteikums, ko J. Mateusiak par nodokļu nolikumu iesniedza *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Lublīnā, Polijā), ar 2013. gada 16. oktobra spriedumu tika apmierināts. Šī tiesa atzina, ka Likuma par PVN 14. un 91. pants ir jāaplūko kopsakarā, jo likumdevējs ir iedibinājis savstarpēju atbilstību starp nodokļu piemērošanu pamatlīdzekļu saistībā ar saimnieciskās darbības pārtraukšanu un tiesībām daļēji atskaitīt priekšnodokli saistībā ar šo pamatlīdzekļu iegādi, kurš nav ticis atskaitīts koriģēšanas laikposmā. Pāc šo laikposma beigām pamatlīdzekļu, kas ir nodokļa maksātāja pašumā darbības pārtraukšanas datumā, nevar ne uzlikt nodokli, ne arī tos iekārtot inventāra sarakstā, jo ir beidzies arī šo pamatlīdzekļu iegādi saistītā priekšnodokļa koriģēšanai likumā noteiktais laikposms, kas izriet no paredzamā ekspluatācijas laika nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā.

20 Finanšu ministrs iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polijā). Šī tiesa pauž šaubas par jautājumu, vai pat pāc noteiktām preču veidam paredzētā koriģēšanas laikposma beigām saimnieciskās darbības izbeigšana izraisa vajadzību piemērot nodokli pamatlīdzekļu, kas ir tikuši paturēti, pamatojoties uz PVN direktīvas 18. panta c) punktu.

21 Šī tiesa uzsver, ka, tiklīdz kā ir beidzies nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības

vajadz?b?m izmantoto kapit?lieguld?jumu pre?u likumiskais ekspluat?cijas laiks, kas izpaužas kori??šanas laikposm? (PVN direkt?vas 187. pants), varot pie?emt, ka nodok?a maks?t?js laikposm?, kur? vi?? pamatl?dzekli izmantoja sav? ar nodokli apliekamaj? saimnieciskaj? darb?b?, ir “pat?r?jis” nodokli, kas tika atskait?ts saist?b? ar t? ieg?di, un šis nodoklis vis? t? izmantošanas laikposm? (kori??šana) ir bijis saist?ts ar maks?jamo nodokli, kurš veidojas, izmantojot šo pamatl?dzekli nodok?a maks?t?ja saimnieciskaj? darb?b?.

22 Š?dos apst?k?os *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lo jaut?jumu:

“Vai [PVN direkt?vas] 18. panta c) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka p?c š?s direkt?vas 187. pant? paredz?t? kori??šanas laikposma beig?m nodok?a maks?t?ja pamatl?dzek?iem, par kuru ieg?di nodok?a maks?t?js ir atskait?jis priekšnodokli, br?d?, kad tas izbeidz darb?bu, netiek uzlikts nodoklis un tie netiek iek?auti invent?ra sarakst?, ja ir beidzies likum? noteiktais priekšnodok?a par to ieg?di kori??šanas laikposms, kas tiek noteikts atbilstoši šo pamatl?dzek?u paredzamajam lietošanas laikam nodok?a maks?t?ja saimnieciskaj? darb?b?, vai ar? t?d?j?di, ka neatkar?gi no kori??šanas laikposma pamatl?dzek?iem ir j?uzliek nodoklis saimniecisk?s darb?bas izbeigšanas br?d??”

### Par prejudici?lo jaut?jumu

23 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 18. panta c) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas, ka nodok?a maks?t?js, izbeidzot saimniecisko darb?bu, par kuru uzliek nodokli, patur preces, ja PVN par š?m prec?m ir k?uvis piln?gi vai da??ji atskait?ms l?dz ar to ieg?di, var tikt uzskat?ts par t?du pre?u pieg?di par atl?dz?bu, kurai tiek uzlikts PVN, ja ir beidzies PVN direkt?vas 187. pant? paredz?tais kori??šanas laikposms.

24 Vispirms ir j?atg?dina, ka atbilstoši ar PVN direkt?vu ieviest? rež?ma lo?ikai nodok?i, kas ir bijuši uzlikti k? priekšnodoklis prec?m un pakalpojumiem, kurus nodok?a maks?t?js ir izmantojis savu dar?jumu, kam tiek piem?roti nodok?i, vajadz?b?m, var tikt atskait?ti. Priekšnodok?u atskait?šana ir saist?ta ar nodok?u v?l?ku iekas?šanu. Ja nodok?a maks?t?ja ieg?d?t?s preces vai sa?emtie pakalpojumi tiek izmantoti t?du dar?jumu vajadz?b?m, kas ir atbr?voti no nodok?a un kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?, netiek veikta ne nodok?a v?l?ka iekas?šana, ne priekšnodok?a atskait?šana. Turpretim, ja preces vai pakalpojumi tiek izmantoti dar?jumiem, par kuriem v?l?k ir iekas?ti nodok?i, ir j?veic nodok?a, kas tiem ir ticis uzlikts k? priekšnodoklis, atskait?šana, lai nov?rstu nodok?u dubultu uzlikšanu (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Udenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts, un r?kojumu, 2014. gada 5. j?nijs, *Gmina Mi?dzydroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 19. punkts).

25 Šaj? kontekst? saska?? ar PVN direkt?vas 18. panta c) punktu dal?bvalstis par pre?u pieg?di par atl?dz?bu var uzskat?t to, ka nodok?a maks?t?js vai t? ties?bu p?r??m?ji patur preces, kad min?t? persona beidz saimniecisku darb?bu, par kuru uzliek nodokli, ja PVN par š?m prec?m ir k?uvis piln?gi vai da??ji atskait?ms l?dz ar to ieg?di vai l?dz ar to izmantojumu saska?? ar min?t? panta a) punktu. Ar PVN direkt?vas 18. panta c) punktu dal?bvalst?m š?di tiek at?auts izdot speci?lu ties?bu normu situ?cij?m, kur?s nodok?a maks?t?js izbeidz savu profesion?lo darb?bu (skat. spriedumu, 2001. gada 17. maijs, *Fischer un Brandenstein*, C?322/99 un C?323/99, EU:C:2001:280, 86. punkts).

26 K? nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, Polijas Republika ir izmantojusi PVN direkt?vas 18. panta c) punkt? paredz?to iesp?ju. Šai tiesai tom?r ir šaubas par to, vai ties?bu norma, ar kuru PVN direkt?vas 18. panta c) punkts ir ticis ieviests, bija j?piem?ro p?c tam, kad bija beidzies kori??šanas termi??, kas atbilstoši PVN direkt?vas 187. panta 1. punkta trešajai da?ai attiec?b? uz nekustamo ?pašumu, kurš ieg?d?ts k? kapit?lieguld?jumu prece, var tikt pagarin?ts l?dz 20

gadiem un kas, k? ir norādījusi iesniedzējtiesa, Polij? ir 10 gadi.

27 Šaj? ziņ? ir j?norādā, ka PVN direktīvas 18. panta c) punkta galvenais mērķis ir novērst to, ka preces, par ko ir atskaitīms nodoklis, pēc saimnieciskās darbības, par kuru uzliek nodokli, izbeigšanas nekātu par galapatēri?a priekšmetu, kam netiek piemērots nodoklis, neatkarīgi no šīs darbības izbeigšanas iemesliem vai apstākļiem (spriedums, 2013. gada 8. maijs, *Marinov*, C?142/12, EU:C:2013:292, 27. punkts).

28 PVN direktīv? paredzēt? koriģēšanas mehānisma mērķis savukārt ir palielināt atskaitījumu precizitāti, nodrošinot PVN neitralitāti t?, lai tiesības uz nodokļa atskaitēšanu par agrāk veiktiem darījumiem saglabātos tikai tad, ja tie ir tikuši veikti, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem tiek uzlikts šāds nodoklis. Š? mehānisma mērķis tādējādi ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz PVN k? priekšnodokļa atskaitēšanu un attiecīgo preču un pakalpojumu izmantošanu darījumiem, par kuriem nodoklis tiek vāļk iekasēts (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 30. un 31. punkts).

29 Attiecībā uz iespējamo pienākuma rašanos koriģēt veikto PVN k? priekšnodokļa atskaitījumu PVN direktīvas 185. panta 1. punkt? ir paredzēts princips, atbilstoši kuram šāda koriģēšana jo ?paši ir j?veic, ja pēc PVN deklarācijas iesniegšanas ir mainījušies apstākļi, kas ?emti vēr?, nosakot minēt? atskaitījuma apmēru (spriedumi, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 32. punkts, un 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 51. punkts).

30 PVN direktīvas 187. pant? paredzētais atskaitījumu koriģēšanas laikposms ?auj novērst neprecizitātes atskaitījumu aprēķin? un nepamatotas priekšrocības vai neizdevīgu situāciju nodokļa maksātājam, jo ?paši, ja pēc deklarācijas iesniegšanas ir mainījušies apstākļi, kas s?kotnāji ir ?emti vēr?, nosakot atskaitījumu apmēru. Tādu izmaiņu iespējamo ba ir ?paši liela kapitālieguldījumu preču gadījums, kas bieži tiek izmantotas vairākus gadus ilg? laikposm?, kur? to izmantošanas mērķis var mainīties (šaj? ziņ? skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 25. punkts, un r?kojumu, 2014. gada 5. j?nījs, *Gmina Międzyzdroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 20. punkts).

31 No t?, protams, izriet, ka mērķis nodokļu uzlikšanai par t?du preču paturēšanu, par kurām nodoklis ir atskaitīms saskaņ? ar PVN direktīvas 18. panta c) punktu, ir l?dzīgs koriģēšanas mehānisma mērķim, ciktāl, no vienas puses, ir j?novērst tas, ka nodokļa maksātājam tiek piešķirta nepamatota saimnieciska priekšrocība attiecībā pret galapatērtāju, kas iegādājas precī, samaksājot PVN, un, no otras puses, ir j?nodrošina savstarpēja atbilstība starp priekšnodokļa atskaitēšanu un vāļku nodokļa iekasēšanu (šaj? ziņ? pēc analoģijas skat. spriedumu, 2006. gada 14. septembris, *Wollny*, C?72/05, EU:C:2006:573, 35. un 36. punkts, k? ar? tajos minēt? judikatūra).

32 Tomēr šāds mērķu l?dzīgums neizraisa to, ka laikposms, kas ir paredzēts atskaitījuma koriģēšanai, veicot daļējus maksājumus vairāku gadu garumā atbilstoši PVN direktīvas 184.–187. pantam, varētu palikt spēkā pēc tam, kad ir beidzies laikposms, pēc kura nodokļu uzlikšana saskaņ? ar šīs direktīvas 18. panta c) punktu vairs nav iespējama.

33 Vispirms no PVN direktīvas 18. panta c) punkta izriet, ka tas, ka nodokļa maksātājs, izbeidzot savu saimniecisko darbību, par kuru uzliek nodokli, patur preces, var tikt uzskatīts par preču piegādi par atlīdzību, ja PVN par šīm precēm ir k?uvis pilnīgi vai daļēji atskaitīms l?dz ar to iegādi.

34 Minētaj? PVN direktīvas 18. panta c) punkt? nav paredzēts neviens cits nosacījums, tostarp saistībā ar to, kād? termiņ? pēc iegādes, sekojot darbības izbeigšanai, ir jābūt paturētam

[attiecīgajam precēm], lai nodoklis varētu tikt uzlikts.

35 Turpinājums, runājot par minētās tiesību normas piemērošanu, tajā nav ietverta atsauce uz PVN direktīvas 184.–192. pantā paredzētajām tiesību normām par atskaitījuma koriģēšanu atšķirībā no šīs direktīvas 168.a panta 1. punkta otrās daļas, kur attiecībā uz nodokļa piemērošanu par nekustamā paņēmuma privātu izmantošanu atbilstoši minētās direktīvas 26. pantam atsauce uz šīm tiesību normām ir ietverta.

36 Visbeidzot atskaitījumu koriģēšana, kura tiek veikta jo īpaši, ja PVN apmēra noteikšanai vērā ņemamo apstākļu izmaiņas ir notikušas pēc PVN deklarācijas iesniegšanas, un kuras mērķis ir nodrošināt, ka veiktie atskaitījumi precīzi atspoguļo preču izmantojumu saimnieciskās darbības vajadzībām, kā secinājumu 28. punktā ir norādījis enerģētiskais, ir retrospektīvs koriģēšanas mehānisms.

37 Turpretim PVN direktīvas 18. panta c) punktā paredzēto nodokļa uzlikšana nav pamatota ar premisu, ka pilnīga vai daļēja PVN atskaitēšana, kura ir veikta, iegādājoties preces, kas saimnieciskās darbības, par kuru uzliek nodokli, izbeigšanas gadījumā ir tikušas paturētas, ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksājām bijušas tiesības, bet gan ar to, ka saimnieciskās darbības izbeigšanas datumā ir noticis jauns darījums, par kuru uzliek nodokli.

38 Veicot PVN direktīvas 18. panta c) punktā paredzēto nodokļa uzlikšanu, tiek ņemtas vērā uzņēmuma aktīvu vērtības izmaiņas visā to izmantošanas saimnieciskajai darbībai laikā, jo saskaņā ar PVN direktīvas 74. pantu tādēļ darījumiem, kas ir minēti PVN direktīvas 18. panta c) punktā, nodokļa bāze ir attiecīgo preču vai līdzīgu preču pirkuma cena vai – ja pirkuma cenas nav – pašizmaksa, kuru nosaka šo darījumu veikšanas laikā. Saimnieciskās darbības, par ko uzliek nodokli, izbeigšanas gadījumā darījuma nodokļa bāze ir attiecīgo preču vērtība, kura ir noteikta šīs izbeigšanas brīdī un kurā ņemtas vērā minēto preču vērtības izmaiņas laikā no to iegādes līdz šai darbības izbeigšanai (skat. jo īpaši spriedumu, 2013. gada 8. maijs, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, 33. punkts).

39 Lai sasniegtu PVN direktīvas 18. panta c) punktā izvirzīto mērķi – novērst to, ka preces, par ko ir atskaitīti nodokļi, pēc saimnieciskās darbības, par kuru uzliek nodokli, izbeigšanas nekavējoties par galapatēriņa priekšmetu, kam netiek piemērots nodoklis, un faktiski likvidēti jebkādu nevienlīdzību PVN jomā starp patērētājiem, kas ir savas preces iegādājušies no cita nodokļa maksātāja, un tiem, kas tās ir iegādājušies saistībā ar savu saimniecisko darbību, saskaņā ar PVN direktīvas 18. panta c) punktu veicamā nodokļa uzlikšana, kā secinājumu 34. punktā ir norādījis enerģētiskais, ir jāveic, ja precei, par ko ir atskaitīti PVN, saimnieciskās darbības, par kuru uzliek nodokli, izbeigšanas datumā vēl ir atlikusi vērtība neatkarīgi no tā, cik ilgs laiks ir pagājis starp minētās preces iegādes datumu un šīs darbības izbeigšanas datumu.

40 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzturam jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 18. panta c) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka nodokļa maksātājs, izbeidzot saimniecisko darbību, par kuru uzliek nodokli, patur preces, ja PVN par šīm precēm ir kļuvis atskaitīms līdz ar to iegādi, var tikt uzskatīts par tādā preču piegādi par atlīdzību, kurai tiek uzlikts nodoklis, ja ir beidzies PVN direktīvas 187. pantā paredzētais koriģēšanas laikposms.

## **Par tiesāšanas izdevumiem**

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmit? pal?ta) nospriež:

**Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kas groz?ta ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direkt?vu 2009/162/ES, 18. panta c) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas, ka nodok?a maks?t?js, izbeidzot saimniecisko darb?bu, par kuru uzliek nodokli, patur preces, ja pievienot?s v?rt?bas nodoklis par š?m prec?m ir k?uvis atskait?ms l?dz ar to ieg?di, var tikt uzskat?ts par t?du pre?u pieg?di par atl?dz?bu, kurai tiek uzlikts nodoklis, ja ir beidzies Direkt?vas 2006/112, kas groz?ta ar Direkt?vu 2009/162, 187. pant? paredz?tais kori??šanas laikposms.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – po?u.