

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2020. gada 17. septembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) – Direkt?va 2006/112/EK – Nekustamais ?pašums k? kapit?lieguld?jumu prece – Priekšnodok?a atskait?šana – S?kotn?j? atskait?juma kori??šana – Visa š? atskait?juma kori??šana vien? reiz? p?c attiec?g?s preces pirmreiz?j?s izmantošanas – Kori??šanas laikposms

Liet? C?791/18

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2018. gada 14. decembr? un kas Ties? re?istr?ts 2018. gada 17. decembr?, tiesved?b?

Stichting Schoonzicht

pret

Staatssecretaris van Financiën,

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Arabadžijevs [A. *Arabadjiev*], Tiesas priekšs?d?t?js K. L?nartss [K. *Lenaerts*], kas pilda otr?s pal?tas tiesneša pien?kumus, tiesneši P. Dž. Šv?rebs [P. G. *Xuereb*], T. fon Danvics [T. *von Danwitz*] un A. Kumins [A. *Kumin*] (referents),

?ener?ladvok?ts: M. Bobeks [M. *Bobek*],

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

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

- *Stichting Schoonzicht* v?rd? – B. G. van Zadelhoff, padomdev?js,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – M. K. Bulterman un M. A. M. de Ree, p?rst?ves,
- Zviedrijas vald?bas v?rd? – s?kotn?ji A. Falk un J. Lundberg, k? ar? C. Meyer?Seitz, H. Shev un H. Eklinder, p?c tam p?d?j?s tr?s min?t?s, p?rst?ves,
- Eiropas Komisijas v?rd? – W. Roels un N. Gossement, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus tiesas s?d? 2020. gada 3. mart?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 184.–187. un 189. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Stichting Schoonzicht* un *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās, Nīderlande) par visa pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas s?kotn?ji bija samaksāts par nekustamā īpašuma kompleksa būvniecību, atskaitējuma koriģēšanu vienā reizē sakarā ar nekustamā īpašuma kompleksa daļas izmantošanu darbībā, kas ir atbrīvota no nodokļa.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 3. punktu dalībvalstis var uzskatīt konkrētu būvdarbu nodošanu par preču piegādi.

4 Šīs direktīvas 167. pants ir noteikts, ka atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis k?st iekasājams.

5 Minētās direktīvas 168. panta a) punkts ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā 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 Šīs pašas direktīvas 184. pants ir paredzēts:

“S?kotn?jo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz k?du nodokļa maksātājam bijušas tiesības.”

7 PVN direktīvas 185. pants ir noteikts šādi:

1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksēšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitēmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos īpašuma iznīcināšanas, zuduma vai z?dzības gadījumos, k? arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, k? minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai z?dzības gadījumos.”

8 Šīs direktīvas 186. pants ir noteikts, ka dalībvalstīm ir jāparedz s?ki izstrādāti noteikumi tās 184. un 185. panta piemērošanai.

9 Minētās direktīvas 187. pants ir formulēts šādi:

“2. Likuma [par PVN] 15. panta 4. punktā paredzēto koriģēšanu tiek veikta, pamatojoties uz informāciju par taksācijas periodu, kurā uzņēmums ir sācis izmantot preces vai pakalpojumus.

3. Deklarācijā par pēdējo taksācijas periodu pārskata gadā atskaitējuma koriģēšana tiek veikta, pamatojoties uz informāciju par finanšu gadu.”

13. Saskaņā ar īstenošanas lēmuma 13. pantu:

“l. Atkāpjoties no 11. panta, atskaitēšanas nolūkā ņem vērā atsevišķi:

a. nekustamus pašumus un tiesības uz šādu pašumu;

b. kustamu pašumu, kura nolietojumu uzņēmjs atskaita no ienākuma nodokļa vai uzņēmuma ienākuma nodokļa vai kura nolietojumu tas varētu atskaitīt, ja tam tiktu piemērots viens no šiem nodokļiem.

2. Attiecībā uz nekustamo pašumu un tiesībām uz šādu pašumu ir jāveic atskaitējumu koriģēšana katrā no deviņiem finanšu gadiem, kas seko gadam, kad uzņēmjs ir sācis izmantot attiecīgo pašumu. Katru reizi koriģēšana attiecas uz vienu desmito daļu no priekšnodokļa, ņemot vērā deklarācijā norādīto informāciju par atsaucē gadu, kas attiecas uz pēdējo taksācijas periodu šajā taksācijas gadā.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14. Prasītāja pamatlietā uz tai piederoša zemesgabala uzbūvēja nekustamo pašumu kompleksu, ko veido septiņi dzīvokļi dzīvošanai. Būvdarbi tika sākti 2013. gadā, un kompleksu tā pieņēma nākamā gada jūlijā.

15. Prasītāja pamatlietā tieši un pilnībā atskaitēja PVN, kas tai bija piemērots 2013. finanšu gadā minētā kompleksa būvniecībai, jo tajā laikā šis komplekss bija paredzēts ar nodokli apliekamiem mērķiem.

16. No 2014. gada 1. augusta prasītāja pamatlietā izrāja ņēmus no septiņiem attiecīgā nekustamā pašuma kompleksa dzīvokļiem, un šis darījums bija atbrīvots no PVN, savukārt pārējie trīs dzīvokļi 2014. gadā palika tukši.

17. Šā atbrīvojuma dēļ prasītājai pamatlietā bija jāveic PVN koriģēšana un līdz ar to saskaņā ar Likuma par PVN 15. panta 4. punkta otro un trešo teikumu, iesniedzot deklarāciju, vienreiz bija jāsamaksā visa šā nodokļa daļa, kas attiecas uz šiem ņēmiem dzīvokļiem laikposmā, kad tie tika izmantoti, par kopējo summu 79 587 EUR.

18. Tomēr, uzskatot, ka PVN direktīvas 187. pantam ir pretrunā Likuma par PVN 15. panta 4. punkts, ciktāl tajā ir paredzēts, ka kapitālieguldījumu preces izmantošanas sākumā ir jākoriģē viss sākotnējais atskaitējums, prasītāja pamatlietā iesniedza sūdzību par korekciju, kas tai tādējādi bija jāveic.

19. Tā kā šā sūdzība tika noraidīta, prasītāja pamatlietā cēla prasību *rechtbank Noord-Holland* (Ziemeļholandes tiesa, Nīderlande) par lēmumu noraidīt minēto sūdzību, bet ar šā prasība tika noraidīta kā nepamatota. Tāpēc tā iesniedza apelācijas sūdzību par šīs tiesas spriedumu *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa, Nīderlande).

20. Tā kā *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa) ar 2017. gada 11. janvāra spriedumu noraidīja prasītājas pamatlietā iesniegto apelācijas sūdzību, pēdējā minētā par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa), atkrītojot argumentāciju, saskaņā ar kuru visa sākotnējā atskaitējuma koriģēšana vienreizējā kapitālieguldījuma preces pirmreizējās izmantošanas

esot pretrun? PVN direkt?vas 187. pantam un ka tai piem?rot? korekcija t?d?j?di esot bijusi j?sadala uz vair?kiem gadiem.

21 Š?dos apst?k?os *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [PVN direkt?vas] 184.–187. pantam ir pretrun? t?ds valsts kori??šanas tiesiskais regul?jums saist?b? ar kapit?lieguld?jumu prec?m, ar ko tiek paredz?ta vair?ku gadu garum? veicama kori??šana, kuras gad?jum? pirmaj? izmantošanas gad? – kas vienlaikus ir pirmais kori??šanas gads – tiek kori??ts viss s?kotn?jais atskait?jums attiec?b? uz šo kapit?lieguld?jumu prec? uzreiz, ja, to izmantojot pirmo reizi, izr?d?s, ka šis s?kotn?jais atskait?jums atš?iras no atskait?juma, kuru nodok?a maks?t?js, pamatojoties uz faktisko kapit?lieguld?jumu preces izmantošanu, ir ties?gs veikt?

Ja atbilde [uz pirmo jaut?jumu] ir apstiprinoša:

2) Vai [PVN direkt?vas] 189. panta b) vai c) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka [pirmaj? jaut?jum?] min?taj? pirmaj? kori??šanas perioda gad? uzreiz veikt? s?kotn?j? priekšnodok?a atskait?juma kori??šana ir pas?kums, kuru N?derlande[s Karaliste] var veikt [PVN direkt?vas] 187. panta piem?rošanas nol?k??”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

22 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 184.–187. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir ietverts kori??šanas rež?ms, kurš ir piem?rojams kapit?lieguld?juma prec?m un kur? ir paredz?ts veikt kori??šanu vair?ku gadu garum?, saska?? ar kuru attiec?g? ?pašuma pirmreiz?j?s izmantošanas gad?, kas ar? atbilst pirmajam kori??šanas gadam, viss s?kotn?ji attiec?b? uz šo prec? veiktais atskait?jums tiek kori??ts viena reiz?, ja š?s pirmreiz?j?s izmantošanas laik? izr?d?s, ka šis atskait?jums neatbilst tam, ko nodok?a maks?t?js bija ties?gs veikt, pamatojoties uz min?t?s preces faktisko izmantošanu.

23 Vispirms ir j?atg?dina, ka atbilstoši ar PVN direkt?vu izveidot?s sist?mas lo?ikai priekšnodok?i, kas tiek piem?roti prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js izmanto ar nodok?iem apliekamos dar?jumos, 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 dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a vai neietilpst PVN piem?rošanas jom?, netiek veikta ne nodok?a v?l?ka iekas?šana, ne š? priekšnodok?a atskait?šana (spriedumi, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts, un 2018. gada 28. febru?ris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C?672/16, EU:C:2018:134, 30. punkts).

24 No PVN direkt?vas 168. panta formul?juma izriet, ka, lai ieinteres?t? persona var?tu ieg?t ties?bas uz atskait?jumu, pirmk?rt, tai ir j?b?t “nodok?a maks?t?jai” š?s direkt?vas izpratn? un, otrk?rt, attiec?g?s preces un pakalpojumi j?izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem (spriedumi, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*, C?63/04, EU:C:2005:773, 52. punkts, un 2018. gada 28. febru?ris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C?672/16, EU:C:2018:134, 33. punkts).

25 Pre?u vai pakalpojumu izmantošana vai t?m paredz?t? izmantošana nosaka s?kotn?j? atskait?juma apm?ru, uz kuru nodok?a maks?t?jam ir ties?bas, un iesp?jamo korekciju apm?ru n?kamajos laikposmos (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*

, C-63/04, EU:C:2005:773, 54. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 29. punkts).

26 Koriģēšanas mehānisms ir ar PVN direktīvu ieviestās atskaitēšanas sistēmas neatņemama sastāvdaļa, un tā mērķis ir palielināt PVN atskaitījumu precizitāti, lai nodrošinātu nodokļu neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas, kuru šajā jomā ir ieviestis Savienības likumdevējs, pamatprincips (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 92. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 37. punkts). Atbilstoši šim principam tiesības uz atskaitījumu par agrāk veiktām darbībām saglabājas tikai, ciktāl tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksājams šāds nodoklis. Tādējādi PVN direktīvas mērķis ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitījumu un attiecīgo preču vai pakalpojumu vāļķu izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 30. un 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

27 Šajā ziņā jānorāda, ka PVN direktīvas 184. un 185. pantā vispārīgi ir noteikti nosacījumi, ar kuriem valsts nodokļu administrācijai ir jāpieprasa saskaņotā atskaitītā PVN koriģēšana, tomēr neparedzot, kādā veidā šā korekcija ir jāveic (spriedums, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 26. punkts).

28 Savukārt PVN direktīvas 186. pantā dalībvalstīm ir skaidri uzlikts pienākums definēt minētās koriģēšanas nosacījumus, paredzot, ka tās nosaka PVN direktīvas 184. un 185. panta piemērošanas kārtību (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 27. punkts).

29 PVN direktīvas 187.–192. pantā paredzētie atsevišķi PVN atskaitījumu koriģēšanas noteikumi attiecas tikai uz kapitālieguldījumu precēm (spriedums, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 27. punkts).

30 Pirmkārt, attiecībā uz korekcijas pienākuma rašanos ir jānorāda, ka tas PVN direktīvas 184. pantā ir ļoti plaši definēts, ciktāl "saskaņotā atskaitījumu koriģēšana, ja [tas] ir lielāks vai mazāks par to, uz kļu nodokļa maksātājam bijušas tiesības" (spriedums, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 32. punkts).

31 Šis formulējums *a priori* neizslēdz iespējamu nepamatota atskaitījuma gadījumu. Korekcijas pienākuma vispārīgā tvēruma apstiprina PVN direktīvas 185. panta 2. punktā skaidri uzskaitētie izņēmumi (spriedums, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 33. punkts).

32 Atbilstoši šīs direktīvas 185. panta 1. punktam šāda koriģēšana ir jāveic it īpaši tad, ja pēc PVN deklarācijas iesniegšanas mainās sastāvdaļas, kas tiek ņemtas vērā, lai noteiktu šā atskaitījuma apmēru (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 32. punkts).

33 Šie noteikumi nosaka režīmu, kāds ir piemērojams tad, kad rodas nodokļu iestāžu iespējamās tiesības prasīt nodokļa maksātājam koriģēt PVN, tostarp koriģēt atskaitījumus par kapitālieguldījumu precēm (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 26. punkts).

34 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lūmuma izriet, ka nodokļa maksātājs ir uzbūvējis nekustamā īpašuma kompleksu, kas sastāv no septiņiem dzīvokļiem, un ka tas ir atskaitījis PVN par šā kompleksa būvniecību, jo tas tika izmantots ar nodokli apliekamiem darbiem. Pēc

minētā kompleksa saņemšanas, kas PVN iekasšanas nolūkā bija preču piegāde valsts tiesību aktu, ar kuriem tiek īstenota PVN direktīvas 14. panta 3. punktā paredzētā iespēja, izpratnē, nodokļa maksātājs izvērtējot šetrus no šiem dzīvokļiem, un šis darījums bija atbrīvots no PVN.

35 Tā kā sēktnājis atskaitījums tika aprēķināts, ņemot vērā šo paša kompleksa izmantošanu ar nodokli apliekamiem darījumiem, ņemot dzīvokļu izvērtēšanu, kas ir atbrīvota no PVN, mainīja sastāvdaļas, kas jāņem vērā, lai noteiktu šo atskaitījuma apmēru, un tātad rezultātā minētais atskaitījums bija lielāks par to, ko nodokļa maksātājam bija tiesības veikt attiecīgās preces faktiskās izmantošanas dēļ.

36 Tāpēc šāda situācija ietilpst PVN direktīvas 184. pantā un 185. panta 1. punktā paredzētajos gadījumos, kuros nodokļu administrācijai ir jāpieprasa nodokļa maksātājam koriģēt sēktnāji atskaitīto PVN.

37 Līdz ar to, otrārt, ir jānosaka, vai uz sēktnāji atskaitījuma koriģēšanu attiecīgās preces pirmreizējās izmantošanas dienā, ja šajā datumā izrādās, ka šis atskaitījums ir bijis lielāks par to, ko nodokļa maksātājam bija tiesības veikt, ņemot vērā šīs preces faktisko izmantošanu, attiecas PVN direktīvas 184. un 185. panta piemērošanas noteikumi, kuri dalībvalstij ir jānosaka saskaņā ar šīs direktīvas 186. pantu, vai arī PVN direktīvas 187. pantā paredzētie noteikumi par kapitālieguldījumu precēm.

38 Šajā ziņā PVN direktīvas 187. panta, kas ir formulēts tādējādi, ka nav nekādu šaubu par tās obligāto raksturu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 26. punkts, un rīkojumu, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 24. punkts), 1. punkta pirmajā daļā kapitālieguldījumu precēm ir paredzēts piecu gadu koriģēšanas laikposms, ieskaitot gadu, kurā attiecīgā prece tika iegādāta vai saražota. Tomēr šīs direktīvas 187. panta 1. punkta otrajā daļā dalībvalstīm tiek ļauts arī balstīties uz pilnu piecu gadu koriģēšanas laikposmu, sākot no šīs preces pirmreizējās izmantošanas. 187. panta 1. punkta trešajā daļā ir paredzēts, ka nekustamajam pašumam, kas iegādāts kā kapitālieguldījumu prece, koriģēšanas laikposmu var pagarināt līdz 20 gadiem.

39 Ikgadējo koriģēšanu saskaņā ar PVN direktīvas 187. panta 2. punkta pirmo daļu veic tikai par vienu piektdaļu no PVN, kas maksājams par kapitālieguldījumu precēm vai, ja koriģēšanas laikposms ir bijis pagarināts, par tās attiecīgu daļu. Ar šīs direktīvas 187. panta 2. punkta otro daļu ir precizēts, ka šo koriģēšanu veic, balstoties uz izmaiņām atskaitēšanas tiesībās nākamajos gados salīdzinājumā ar atskaitēšanas tiesībām tajā gadā, kurā prece ir iegādāta, ražota vai attiecīgā gadījumā pirmoreiz izmantota.

40 No minētās direktīvas 187. panta 1. punkta otrās un trešās daļas izriet, ka attiecīgā dalībvalsts var nolemt, ka koriģēšanas laikposma sākumpunkts – kas var ilgt 20 gadus, ja tas ir nekustamais pašums kā kapitālieguldījumu prece – ir attiecīgās kapitālieguldījumu preces pirmreizējā izmantošana.

41 Līdz ar to gadījumā, ja dalībvalsts ir izmantojusi šo iespēju, PVN direktīvas 187. panta 2. punktā ir paredzēts pienākums attiecībā uz katru līdz koriģēšanas laikposma beigām pagājušo gadu pārbaudīt, vai saistībā ar atskaitēšanas tiesībām ir notikušas izmaiņas, kas attiecas uz šīs kapitālieguldījumu preces pirmreizējo izmantošanu, un apstiprinot atbildes gadījumā – veikt koriģēšanu, kas attiecas uz atbilstošo PVN daļu, kura tiek uzlikta minētajai kapitālieguldījumu precei.

42 No tā izriet, ka šādā gadījumā atsaucies elementu veido tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, kas attiecas uz gadu, kad ir notikusi attiecīgās kapitālieguldījumu preces pirmreizējā izmantošana, un ka PVN direktīvas 187. pantā paredzētā sadalīšana koriģēšanā attiecas uz

izmaiņām, kas ir izdarītas pēc šīs pirmreizējās izmantošanas, salīdzinājumā ar tiesībām uz nodokļa atskaitēšanu par minētās pirmreizējās izmantošanas gadu.

43 Tomēr PVN direktīvas 187. pantā nav noteikta koriģēšanas kārtība, kas ir jāpiemēro, ja pirmreizējās izmantošanas brīdā atskaitēšanas tiesības izrādās lielākas vai mazākas par sēkotnāji izdarīto atskaitējumu.

44 Šādu interpretāciju apstiprina PVN direktīvas 187. un nākamajos pantos paredzētās koriģēšanas mērķis.

45 PVN direktīvas 187. pantā paredzētais koriģēšanas laikposms un dalītā koriģēšana attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm ir izskaidrojama un pamatojama it īpaši ar šo preču izmantošanu vairāku gadu garumā, kuru gaitā to izmantošana var mainīties (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 55. punkts, un 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 25. punkts, kā arī rīkojumu, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 20. punkts).

46 Tādējādi PVN direktīvas 187. pantā paredzētais atskaitējuma koriģēšanas laikposms ļauj novērst neprecizitātes atskaitējuma aprēķinā un nepamatotas priekšrocības vai neizdevīgu situāciju nodokļa maksātājam, it īpaši, ja sastāvdaļas, kas sēkotnāji ir ņemtas vērā, nosakot atskaitējuma apmēru, ir mainījušās pēc deklarācijas iesniegšanas vai – attiecīgā gadījumā – pēc pirmreizējās izmantošanas (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 25. punkts, un rīkojumu, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 20. punkts).

47 Kā enerģētiskā bāze ir norādījis secinājumu 47. punktā, tās koriģēšanas pamatā esošā loģika, kura ir jāveic, ja to elementu grozījumi, kas sēkotnāji ņemti vērā, lai noteiktu atskaitēmo summu, ir radušies attiecīgās kapitālieguldījumu preces izmantošanas laikā, atšķiras no tās koriģēšanas loģikas, kas ir jāveic, ja sēkotnājis atskaitējums ir mazāks vai lielāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam ir tiesības šīs preces pirmreizējās izmantošanas brīdā, ņemot vērā minētās preces faktisko izmantošanu.

48 Līdz ar to uz kārtību sēkotnāji atskaitējuma koriģēšanai datumā, kad ir notikusi kapitālieguldījumu preces pirmreizējā izmantošana, ja izrādās, ka šajā datumā minētais atskaitējums bija lielāks par to, ko nodokļa maksātājam bija tiesības veikt, ņemot vērā šīs preces faktisko izmantošanu, attiecas nevis PVN direktīvas 187. pants, bet gan šīs direktīvas 184. un 185. panta piemērošanas noteikumi, kas dalībvalstīm ir jādefinē saskaņā ar minētās direktīvas 186. pantu.

49 Šajā ziņā ir jāatgādina, treškārt, ka, īstenojot savu novērtējuma brīvību, pieņemot PVN direktīvas 184. un 185. panta piemērošanas noteikumus, dalībvalstīm ir jāņem vērā šīs direktīvas mērķis un sistēma, it īpaši nodokļu neitralitātes princips, uz kuru ir balstīta kopējā PVN sistēma (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2008. gada 13. marts, *Securita*, C-437/06, EU:C:2008:166, 35. un 36. punkts, kā arī 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Ir jānorāda, pirmām kārtām, ka valsts tiesiskais regulējums, kurš – tāpat kā pamatlietā aplūkots valsts tiesiskais regulējums – ir balstīts uz kapitālieguldījumu preces izmantošanas sākuma datumu kā atsaucē datumu, lai novērtētu, vai sēkotnāji veiktais PVN atskaitējums atbilst tam, ko nodokļa maksātājs ir tiesīgs veikt, ņemot vērā šīs lietas faktisko izmantošanu, un kurā ir paredzēts, ka tam šajā datumā ir jāsamaksā viss pārmaxtais atskaitētais nodoklis, ja sēkotnājis atskaitējums ir bijis lielāks par to, kādu tam bija tiesības izdarīt, atbilst nodokļu neitralitātes principam, kas ir atgādināts šajā sprieduma 26. punktā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada

11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 38. punkts).

51 Otrām krtēm, šis valsts tiesiskais regulējums nav šķērslis, lai attiecībā uz izmaiņām, kas notikušas pēc minētās preces pirmreizējās izmantošanas, korekcijas izdarītu pa daļām, kē tas ir paredzēts PVN direktīvas 187. pantā.

52 No līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka saskaņā ar īstenošanas lēmuma 13. pantu pēc pirmās koriģēšanas uzņēmājam pēc katra no deviņiem vīlākajiem finanšu gadiem, pamatojoties uz informāciju par šo vīlāko finanšu gadu, ir jāpārbauda, vai attiecīgās kapitālieguldījumu preces izmantošanā ir notikušas izmaiņas salīdzinājumā ar pirmo koriģēšanas gadu, un, ja tas tā ir, vai šā koriģēšana katrā no šiem deviņiem finanšu gadiem ir tikusi veikta par desmito daļu no PVN, kurš attiecas uz šīs kapitālieguldījumu preces iegādi, kas ir notikusi uz šo uzņēmāja rēķina.

53 Ceturtkārt un visbeidzot, ir jānorāda, ka secinājums, saskaņā ar kuru noteikumi par sēkotnāji atskaitījuma kapitālieguldījumu preces pirmreizējās izmantošanas dienā, ja šajā datumā izrādās, ka šis sēkotnājais atskaitījums ir bijis lielāks par to, ko nodokļa maksātājam bija tiesības veikt, ņemot vērā šīs preces faktisko izmantošanu, neietilpst PVN direktīvas 187. panta piemērošanas jomā, nav atspēkots ar 2014. gada 5. jūnija rēkojuma *Gmina Międzydroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750) izklāstītajiem apsvērumiem.

54 Protams, šajā rēkojumā Tiesa uzskatīja, ka PVN direktīvas 187. pantam ir pretrunā režīms, kas ļauj veikt atskaitījumu koriģēšanu laikposmā, kas ir šķērs par pieciem gadiem, un tādējādi arī vienotas koriģēšanas režīms, uz kuru atsaucas prasītāja lietā, kurā tika pieņemts minētais rēkojums (rēkojums, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzydroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 27. punkts).

55 Tomēr, kā enerģētiskā ir norādījis secinājumā 61. punktā, Tiesa ir nonākusi pie šā secinājuma tiesiskajā un faktiskajā kontekstā, kas atšķiras no tā, kurš izriet no pamatlietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma piemērošanas. Lietā, kurā tika izdots 2014. gada 5. jūnija rēkojums *Gmina Międzydroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), pirmkārt, attiecīgā kapitālieguldījumu prece sēkotnāji tika izmantota tādā darbības veikšanai, kas nedod tiesības uz PVN atskaitēšanu, un pēc tam darbības veikšanai, kas dod tiesības to atskaitīt. Otrkārt, šīs preces izmantošanas grozīšana notika, lai gan tā jau tika izmantota darbībā, kas nesniedz atskaitēšanas tiesības (rēkojums, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzydroje* C-500/13, EU:C:2014:1750, 12. un 13. punkts).

56 Tā tas nav pamatlietā, kurā attiecīgā nekustamā pašuma izmantošanas izmaiņas ir notikušas saistībā ar šīs preces pirmreizējo izmantošanu.

57 Turklāt, kā izriet no šā sprieduma 51. un 52. punkta, pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums nav šķērslis, lai pa daļām koriģētu izmaiņas, kas ir notikušas pēc minētās preces pirmreizējās izmantošanas, kē tas ir paredzēts PVN direktīvas 187. pantā.

58 ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo uzdoto jautājumā jāatbild, ka PVN direktīvas 184.–187. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kurā ir ietverts koriģēšanas režīms, kurš ir piemērojams kapitālieguldījuma precēm un kurā ir paredzēts veikt koriģēšanu vairāku gadu garumā, un saskaņā ar kuru attiecīgā pašuma pirmreizējās izmantošanas gadā, kas ar atbilst pirmajam koriģēšanas gadam, viss sēkotnāji attiecībā uz šo precī veiktā atskaitījums ir ticis koriģēts vienā reizē, ja šīs pirmreizējās izmantošanas laikā izrādās, ka šis atskaitījums neatbilst tam, ko nodokļa maksātājs bija tiesīgs veikt, pamatojoties uz minētās preces faktisko izmantošanu.

Par otro jautājumu

59 Ēmot vēr? uz pirmo prejudiciālo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav j?atbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

60 Attiecībā uz pamatlietas pusēm š? tiesvedība ir stadija proces?, kuru izskata iesniedzējtiesa, un t? lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 184.–187. pants ir j?interpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kur? ir ietverts koriģēšanas režīms, kurš ir piemērojams kapitālieguldījuma precēm un kur? ir paredzēts veikt koriģēšanu vairāku gadu garumā, un saskaņā ar kuru attiecīg? pašuma pirmreizējās izmantošanas gadā, kas ar? atbilst pirmajam koriģēšanas gadam, viss s?kotnāji attiecībā uz šo precī veiktais atskaitējums ir ticis koriģēts vien? reiz?, ja š?s pirmreizējās izmantošanas laikā izrādās, ka šis atskaitējums neatbilst tam, ko nodokļa maksātājs bija tiesīgs veikt, pamatojoties uz minētās preces faktisko izmantošanu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.