

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2022. gada 30. j?nij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Kop?j? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 137. pants – Nodok?a uzlikšanas br?vas izv?les rež?ms – Nosac?jumi – Valsts tiesiskais regul?jums, kur? nodok?a maks?t?ja ties?b?m izv?l?ties maks?t PVN par nekustam? ?pašuma p?rdošanu ir izvirez?ts nosac?jums, ka šis ?pašums ir nodots PVN maks?t?jam – Pien?kums š? nosac?juma neiev?rošanas gad?jum? kori??t PVN atskait?jumus – Nodok?u neitralit?tes, efektivit?tes un sam?r?guma principi

Liet? C?56/21

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybs* (Lietuvas Republikas vald?bas Nodok?u str?du komisija) iesniedza ar 2020. gada 16. oktobra l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2021. gada 29. janv?r?, tiesved?b?

UAB “ARVI” ir ko

pret

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja A. Prehala [A. Prechal], tiesneši J. Pasers [J. Passer], F. Biltšens [F. Biltgen] (referents), N. V?ls [N. Wahl] un M. L. Arasteja Sa?na [M. L. Arastey Sahún],

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

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

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

- UAB “ARVI” ir ko v?rd? – L. Augustinavi?ien? un A. Paulauskas, advokatai,
- Lietuvas vald?bas v?rd? – K. Dieninis un V. Kazlauskait??Šven?ionien?, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – J. Jokubauskait? un L. Lozano Palacios, p?rst?ves,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2022. gada 24. marta tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas

2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 135. un 137. pantu, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principus.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp UAB “ARVI” ir ko (turpmāk tekstā – “Arvi”) un Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija; turpmāk tekstā – “Valsts nodokļu inspekcija”) par tiesību izvēlētās pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu nekustamajam pašumam, kas pārdots neregulāram nodokļa maksātājam, īstenošanu pārdošanas brīdī un priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšanas īstenošanas kārtību.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 135. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

j) kā vai kā daļu un zem tās esošās zemes piegādi, izņemot [piegādes, kas notikušas pirms to pirmreizējās izmantošanas];

[..].”

4 Šīs direktīvas 137. pants ir noteikts:

“1. Dalībvalstis nodokļa maksātājiem var piešķirt tiesības izvēlēties nodokļa režīmu attiecībā uz šādiem darījumiem:

[..]

b) kā vai kā daļu un zem tās esošās zemes piegādi, izņemot [piegādes, kas notikušas pirms to pirmreizējās izmantošanas];

[..].

2. Dalībvalstis pieņem sīki izstrādātus noteikumus 1. punktā minēto izvēles tiesību izmantošanai.

Dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību darbības jomu.”

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 168. pantu:

“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 attiecinājams dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

6 Šīs pašas direktīvas 213. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākās, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.”

7 PVN direktīvas 214. panta 1. punkts ir noteikts:

“Daļēbvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificēšās personas:

a) ikviens nodokļa maksātājs, izņemot 9. panta 2. punkts minētos nodokļa maksātājus, kas to attiecīgajai teritorijai veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitīms PVN, izņemot tādus preču piegādātājus vai tādus pakalpojumu sniedzājus, par ko saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu PVN maksājumi pakalpojumu saņēmējam vai persona, kurai šīs preces vai pakalpojumi ir paredzēti;

[..].”

Lietuvas tiesības

8 2002. gada 5. marta *Lietuvas Republikas priedētinātās vērtības mokesīto likuma Nr. IX-751* (Lietuvas Republikas Likums Nr. IX-751 par pievienotās vērtības nodokli; *Žin.*, 2002, Nr. 35-1271) redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 32. panta 3. punkts ir noteikts:

“Nodokļa maksātājam ir tiesības šajā likumā noteiktajās kārtībās izvēlēties PVN uzlikšanu pēc bērtības nekustamai lietai, kas saskaņā ar šo panta 1. vai 2. punktu ir atbrīvota no PVN, ja lieta tiek pārdota vai citādi nodota reģistrētam PVN maksātājam [..], un šo izvēli ir spēkā attiecībā uz visiem attiecīgajiem darījumiem, ko nodokļa maksātājs noslēdzis, vismaz 24 mēnešus, sākot no dienas, kad tika paziņots par šo izvēli. Nodokļa maksātājs paziņo par savu izvēli centrālās nodokļu iestādes noteiktajā kārtībā. [..]”

9 Šo likuma 58. panta 1. punkts ir noteikts:

“Reģistrētam PVN maksātājam ir tiesības uz PVN priekšnodokļa vai importa PVN atskaitīšanu attiecībā uz iegādātajiem vai importētajiem precēm vai pakalpojumiem, ja šīs preces vai pakalpojumus tiek paredzēts izmantot šādā darbībā:

1) ar PVN apliekamu preču vai pakalpojumu piegādi;

[..].”

10 Minētā likuma 67. panta 2. punkts ir formulēts šādi:

“PVN atskaitījumi ir jākorrigē saskaņā ar šajā pantā noteikto kārtību: pēc bērtības nekustamai lietai – 10 gadu laikā, [..] skaitot no tā taksācijas perioda, kurā tika pilnībā vai daļēji veikts PVN priekšnodokļa un/vai importa PVN atskaitījums attiecībā uz šo lietu (kas (bēves) bēriskas uzlabošanas (bēvniecības) gadījumā PVN priekšnodokļa atskaitījums par šādu veidu izgatavotajiem materiāliem pamatlīdzekļiem tiek koriģēts 10 gadu laikā no tā taksācijas perioda, kurā pabeigti uzlabošanas darbi). [..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 Pēc tam, kad *Kauno apskrities valstybinā mokesīto inspekcija* (Kaunā rajona Reģionālā

nodok?u inspekcija, Lietuva; turpm?k tekst? – “Re?ion?l? nodok?u inspekcija”) bija p?rbaud?jusi *Arvi* veikt? PVN apr??ina, deklar?cijas un samaksas likum?bu, t? 2020. gada 15. apr?l? sagatavoja nodok?u p?rbaudes zi?ojumu, kur? tika konstat?ts, ka š? sabiedr?ba k??daini ir piem?rojusi PVN nekustam? ?pašuma v?l?kai p?rdošanai 2015. gada 8. maij? *UAB “Investicij? ir inovacij? fondas”* (turpm?k tekst? – “*Fondas*”). Saska?? ar šo zi?ojumu Re?ion?l? nodok?u inspekcija uzskat?ja, ka, t? k? min?t?s p?rdošanas br?d? *Fondas* v?l nebija re?istr?ts k? PVN maks?t?js, *Arvi* nevar?ja ne izv?l?ties nodok?a uzlikšanu šim dar?jumam, ne ar? l?dz ar to apr??in?t atbilstošo PVN v?l?k, k? rezult?t? tai PVN deklar?cij? bija j?kori?? priekšnodokl? atskait?t? PVN summa.

12 Ar 2020. gada 22. maija l?mumu š? inspekcija apstiprin?ja min?to p?rbaudes zi?ojumu un noteica *Arvi* pien?kumu samaks?t atbilstošo PVN summu, tai pieskaitot soda naudu un nokav?juma procentus.

13 T? k? s?dz?ba, kas tika iesniegta par šo l?mumu, ar Valsts nodok?u inspekcijas 2020. gada 23. j?lija l?mumu tika noraid?ta, *Arvi* v?rs?s *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybs* (Lietuvas Republikas vald?bas Nodok?u str?du komisija).

14 Šai iest?dei vispirms ir radies jaut?jums, vai, izdarot izv?li, ko, ?stenojot savu r?c?bas br?v?bu, izdar?jis Lietuvas likumdev?js un kas paredz, ka ties?bas izv?l?ties uzlikt PVN ir saist?tas ar nosac?jumu, ka pirc?js dr?kst b?t tikai PVN maks?t?ja status? re?istr?ts nodok?a maks?t?js, tas ir iev?rojis PVN direkt?vu, ?emot v?r? t?s m?r?us un b?t?bu. P?c tam t? v?las noskaidrot, vai nodok?a maks?t?ja izv?le uzlikt PVN agr?kai nekustam? ?pašuma pieg?dei, lai gan š?da izv?le neatbilst PVN likuma 32. pant? paredz?tajam nosac?jumam, ka pirc?js ir re?istr?ts k? PVN maks?t?js, tom?r ?auj šo dar?jumu uzskat?t par ražošanas l?dzek?u pieg?di, kas ir apliekama ar PVN un nerada pieg?d?t?jam pien?kumu kori??t PVN atskait?jumu. Visbeidzot t? v?las noskaidrot, vai, pieprasot, lai pieg?d?t?js kori?? priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?jumu, kaut ar? preces pirc?js k? PVN maks?t?js ir re?istr?jies vienu m?nesi p?c dar?juma nosl?gšanas, Valsts nodok?u inspekcija r?kojas atbilstoši PVN direkt?vas garam un Tiesas judikat?r? noteiktajiem principiem.

15 Šajos apst?k?os *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybs* (Lietuvas Republikas vald?bas Nodok?u str?du komisija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru PVN maks?t?jam var b?t ties?bas izv?l?ties apr??in?t PVN par ar PVN neapliekamu [nekustam? ?pašuma pieg?di] tikai tad, ja šis ?pašums ir nodots nodok?a maks?t?jam, kas dar?juma nosl?gšanas br?d? ir re?istr?ts k? PVN maks?t?js, ir sader?gs ar direkt?vas 135. un 137. panta interpret?ciju un fisk?l?s neitralit?tes un efektivit?tes principiem?

2) Gad?jum?, ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstipriņošā, vai valsts ties?bu noteikumu interpret?cija, saska?? ar kuru nekustam? ?pašuma pieg?d?t?jam ir j?kori?? PVN priekšnodok?a atskait?jums par šo nekustamo ?pašumu, ja tas ir izv?l?jies apr??in?t PVN par šo pieg?di, bet š?da izv?le nav iesp?jama saska?? ar valsts ties?bu pras?b?m viena nosac?juma d??, proti, t?p?c, ka pirc?jam nebija re?istr?ta PVN maks?t?ja statusa, atbilst direkt?vas noteikumiem, kuros paredz?tas pieg?d?t?ja ties?bas atskait?t PVN un veikt atskait?juma kori??šanu, un PVN neitralit?tes un efektivit?tes principiem?

3) Vai administrat?v? prakse, saska?? ar kuru t?dos apst?k?os k? pamatliet? nekustam? ?pašuma pieg?d?t?jam ir j?kori?? atskait?jums, kas attiecas uz PVN priekšnodokli par š? nekustam? ?pašuma ieg?di vai ražošanu, jo šis dar?jums tiek uzskat?ts par ar PVN neapliekamu nekustam? ?pašuma pieg?di t?p?c, ka nepast?v ties?bas izv?l?ties uzlikt PVN (dar?juma

nosl?gšanas br?d? pirc?jam nebija re?istr?t? PVN maks?t?ja numura), lai ar? dar?juma nosl?gšanas br?d? pirc?js bija iesniedzis pieteikumu par re?istr?ciju PVN maks?t?ja status? un tas tika re?istr?ts k? PVN maks?t?js vienu m?nesi p?c dar?juma nosl?gšanas, atbilst PVN direkt?vas noteikumiem, kuros paredz?tas pieg?d?t?ja ties?bas atskait?t PVN un veikt atskait?juma kori??šanu, un PVN neitralit?tes principam? Vai šaj? gad?jum? ir svar?gi noteikt, vai nekustam? ?pašuma pirc?js, kas ir re?istr?jies k? PVN maks?t?js p?c dar?juma, faktiski izmantoja ieg?d?to ?pašumu darb?b?m, kuras aplikamas ar PVN, un vai nav nek?du nor?žu par kr?pšanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo prejudici?lo jaut?jumu

16 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 135. un 137. pants, k? ar? nodok?u neitralit?tes un efektivit?tes principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? nodok?a maks?t?ja ties?b?m izv?l?ties piem?rot PVN nekustam? ?pašuma p?rdošanai ir izvirz?ts nosac?jums, ka šis ?pašums tiek nodots nodok?a maks?t?jam, kurš dar?juma nosl?gšanas br?d? jau ir re?istr?jies k? PVN maks?t?js.

17 Šaj? zi?? j?nor?da, pirmk?rt, ka PVN direkt?vas 137. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka dal?bvalstis var pieš?irt nodok?a maks?t?jiem ties?bas izv?l?ties maks?t nodokli tostarp par “?ku vai ?ku da?u un zem t?m esoš?s zemes p?rdošanu, [kas ir notikusi pirms to pirmreiz?j?s izmantošanas]”, un 2. punkt? konkretiz?ts, ka dal?bvalstis “var noteikt s?ki izstr?d?tus noteikumus 1. punkt? min?to ties?bu izmantošanai” un “var ierobežot šo izv?les ties?bu tv?rumu”.

18 Otrk?rt, no Tiesas judikat?ras par Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) 13. panta C da?u, kas p?c analo?ijas ir attiecin?ma uz PVN direkt?vas 137. pantu, kura saturs b?t?b? ir identisks, izriet, ka, izmantojot šaj? pant? paredz?t?s ties?bas, dal?bvalstis var šaj? direkt?v? paredz?to atbr?vojumu sa??m?jiem dot iesp?ju no atbr?vojuma atteikties vai nu visos gad?jumos, ar atseviš?iem ierobežojumiem, vai ar? past?vot konkr?tiem apst?k?iem (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2006. gada 12. janv?ris, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, 27. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

19 T?d?j?di PVN direkt?vas 137. pant? dal?bvalst?m ir sniegta ne tikai iesp?ja pieš?irt nodok?a maks?t?jiem ties?bas izv?l?ties uzlikt nodokli par dar?jumiem, uz kuriem attiecas š? ties?bu norma, bet ar? pilnvaras ierobežot šo ties?bu piem?rojam?bu vai t?s atcelt. T?gad dal?bvalst?m š? panta ietvaros ir plaša r?c?bas br?v?ba, jo t?m ir j?izv?rt?, vai izv?les ties?bas ir vai nav j?ievieš atbilstoši tam, ko t?s uzskata par lietder?gu atkar?b? no apst?k?iem, k?di past?v to valst? attiec?gaj? br?d? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 12. janv?ris, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, 28. un 29. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

20 Dal?bvalstis, ?stenojot savu r?c?bas br?v?bu, no šo ties?bu piem?rošanas jomas var izsl?gt noteiktus dar?jumus vai konkr?tu kategoriju nodok?a maks?t?jus (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2006. gada 12. janv?ris, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, 30. punkts).

21 Tomēr, ja dalībvalstis izmanto savas tiesības ierobežot izvēles tiesību tvērumu un noteikt to stenošanas kārtību, tām ir jāievēro PVN direktīvas mērķi un vispārījie principi, it īpaši nodokļu neitralitātes princips un prasība par paredzēto atbrīvojumu pareizu, godīgu un vienveidīgu piemērošanu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2006. gada 12. janvāris, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, 31. punkts).

22 Šajā gadījumā pamatlietā aplūkotojās valsts tiesiskajās regulējums, ciktāl tajā ir paredzēti noteikumi par atteikšanos no PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa, ir tikai paredzēti nosacījumi, ar kuriem nodokļa maksātājs var izmantot savas tiesības izvēlēties maksāt nodokli par nekustamā pašuma nodošanu, kas tam piešķir tiesības uz nodokļa atskaitēšanu.

23 Pamatlietā aplūkotojās valsts tiesiskais regulējums šajā ziņā ir līdzīgs tam, kas tika aplūkots lietā, kurā pasludināts 2004. gada 9. septembra spriedums *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512), un ko bija jānosaka dalībvalsts, kura izmantoja iespēju piešķirt nodokļu maksātājiem tiesības izvēlēties maksāt nodokli par nekustamā pašuma izīrēšanas un iznomāšanas darījumiem, un šajā regulējumā pilnīgu priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitēšanas tiesību nosacījums bija nodokļu administrācijas iepriekšējās atļaujas bez atpakaļejoša spēka saņemšana. Šajā spriedumā Tiesa ir nospriedusi, pirmkārt, ka tad, ja dalībvalsts tiesības izvēlēties nodokli ir pakāutas noteiktiem likumiskiem nosacījumiem, iepriekšējās piekrišanas procedūra ļauj pārbaudīt, vai šie nosacījumi ir izpildīti, un, otrkārt, ka tādās piekrišanas procedūras, kuru ievieš šā dalībvalsts, mērķis nav ierobežot tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, bet, gluži pretēji, ļaut šīs tiesības pilnībā izmantot, ja tiek ievērotas noteiktas prasības (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2004. gada 9. septembris, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03, EU:C:2004:512, 26. un 28. punkts).

24 Tāds pats secinājums ir izdarāms attiecībā uz tādām tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotojās, jo tajā ir tikai noteikta kārtība, kādā tiek izmantotas nodokļu maksātāju tiesības izvēlēties aprēķināt nodokli par darījumiem, kas principā ir atbrīvoti no nodokļa. Šāds tiesiskais regulējums neaizskar tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, bet, gluži pretēji, ja šā iespēja tiek izmantota atbilstoši šim nolīkam paredzētajiem noteikumiem, ļauj izmantot šīs tiesības, kas šādas izvēles neesamības gadījumā nebūtu iespējams. Turklāt nosacījums, saskaņā ar kuru nekustamā pašuma pārdevējs var izvēlēties aplikēt ar nodokli pārdošanas darījumā tikai tad, ja pircējs ir nodokļa maksātājs, kas pārdošanas brīdī jau ir reģistrējies kā PVN maksātājs, palīdz nodrošināt izvēles tiesību izmantošanu, ievērojot tiesisko drošību.

25 Šo secinājumu neatspēko tostarp Komisijas izvirzītais arguments, saskaņā ar kuru šis nosacījums esot pretrunā Tiesas judikatūrai, kas it īpaši izriet no 2018. gada 7. marta sprieduma *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161) 32. punkta, saskaņā ar kuru PVN direktīvas 214. pantā paredzētā reģistrācija kā PVN maksātājam, kā arī šīs direktīvas 213. pantā noteiktais nodokļa maksātāja pienākums paziņot par savas darbības sākšanu, izmaiņām tajā un tās izbeigšanu ir tikai formālas prasības kontroles veikšanai un tādēļ nevar apdraudēt tiesības uz PVN atskaitēšanu, ja ir izpildīti šo tiesību rašanās materiālie nosacījumi. Kā enerģētiskās norādījumu secinājumu 56. punktā, šai judikatūrai šajā gadījumā nav nozīmes, jo pamatlietā attiecas nevis uz pircēja, kas vēl nav reģistrēts attiecīgā nekustamā pašuma iegādes brīdī, tiesību atskaitēt nodokli, bet gan uz kārtību, kādā pārdevējs izmanto savas tiesības izvēlēties nodokļa uzlikšanu par nekustamā pašuma iegādes darījumu.

26 Ēmot vērā šos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 135. un 137. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tādām valsts tiesiskajām regulējumiem, kurā nodokļa maksātāja tiesību izvēlēties uzlikt PVN nekustamā pašuma pārdošanai ir izvirzīts nosacījums, ka šis pašums tiek nodots nodokļa maksātājam, kurš darījumā noslēgšanas brīdī jau ir

re?istr?ts k? PVN maks?t?js.

Par otro un trešo jaut?jumu

27 Ar otro un trešo jaut?jumu, kuri j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas normas, k? ar? nodok?u neitralit?tes, efektivit?tes un sam?r?guma principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?di valsts ties?bu akti un prakse, saska?? ar kuriem nekustam? ?pašuma p?rdev?jam ir pien?kums kori??t par šo precī priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?jumu p?c tam, kad tas ir atteicies atz?t ties?bas izv?l?ties uzlikt nodokli šai p?rdošanai t?p?c, ka p?rdošanas datum? pirc?js neatbilda nosac?jumiem, kas paredz?ti, lai p?rdev?js var?tu izmantot š?s ties?bas.

28 Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, pirmk?rt, j?konstat?, ka pamatliet? apl?kotais kori??šanas pien?kums izriet no fakta, ka šaj? gad?jum? nav notikusi likum?ga atteikšan?s no š? dar?juma atbr?vojuma.

29 Otrk?rt, par nodok?u neitralit?tes principu Tiesa ir nospriedusi, ka šis princips nepie?auj no PVN viedok?a atš?ir?gi apl?kot l?dz?gus pakalpojumus, starp kuriem past?v konkurence (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 12. janv?ris, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, 33. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

30 Šaj? gad?jum? ne no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, ne no Tiesai iesniegtajiem apsv?rumiem neizriet, ka pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums vai prakse rad?tu atš?ir?gu attieksmi pret l?dz?giem un savstarp?ji konkur?jošiem dar?jumiem. Proti, to iemeslu d??, ko ?ener?ladvok?te plaš?k ir izstr?d?jusi secin?jumu 30.–35. un 46. punkt?, ties?bu izv?l?ties maks?t nodokli par nekustam? ?pašuma pieg?di m?r?is ir izvair?ties no t?, ka nodok?a maks?t?jam, kas veic šo pieg?di, b?tu neizdev?gi konkurences apst?k?i, un tas tieši ir v?rstis uz to, lai ?stenotu nodok?u neitralit?tes principu, un nosac?jumi, lai izmantotu ties?bas izv?l?ties nodokli, kas ir noteikti pamatliet? apl?kotaj? valsts tiesiskaj? regul?jum?, ir vien?di visiem nodok?a maks?t?jiem neatkar?gi no to kapacit?tes un juridisk?s formas, t?d?j?di š?s pras?bas uzdevums ir vien?gi pirc?ja identifik?cija PVN vajadz?b?m pre?u pieg?des br?d?.

31 Trešk?rt, par efektivit?tes principu, kas nepie?auj, ka valsts procesu?lo ties?bu norma padara praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi apgr?tina Savien?bas ties?bu piem?rošanu, šaj? gad?jum? – ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ?stenošanu, j?atg?dina, k? izriet no š? sprieduma 24. punkta, ka t?ds tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais tikai nosaka nodok?u maks?t?ju ties?bu izv?l?ties uzlikt nodokli dar?jumiem, kas princip? ir atbr?voti no nodok?a, k?rt?bu un neietekm? atskait?šanas ties?bas. Turkl?t ne no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, ne no Ties? iesniegtajiem apsv?rumiem neizriet, ka pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums vai t? piem?rošana, ko veic administr?cija, jebk?d? veid? padar?tu atskait?šanas ties?bu ?stenošanu praktiski neiesp?jamu vai to p?rm?r?gi apgr?tin?tu.

32 Gluži pret?ji, izv?les ties?bu ?stenošanas nosac?jumi ir iepriekš zin?mi, un, k? ?ener?ladvok?te nor?d?jusi secin?jumu 53. punkt?, t?dam nodok?a maks?t?jam k? *Arvi* ir vair?ki l?dzek?i, lai iev?rotu valsts l?men? noteikt?s pras?bas un t?d?j?di efekt?vi ?stenotu savas atskait?šanas ties?bas.

33 T?tad efektivit?tes principam nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums vai prakse k? pamatliet?.

34 Ceturtk?rt, par jaut?jumu, vai pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums vai t? piem?rošana, ko veikusi nodok?u administr?cija, atbilst sam?r?guma principam, uz ko ar? atsaucas iesniedz?jtiesa, j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas judikat?ru, lai valsts pas?kums atbilstu

min?tajam principam, tam j?b?t piem?rotam, lai nodrošin?tu izvirez?t? m?r?a sasniegšanu, un tas nedr?kst p?rsniegt to, kas ir nepieciešams t? sasniegšanai (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz*, C?97/09, EU:C:2010:632, 58. punkts).

35 Šaj? gad?jum? pras?ba, saska?? ar kuru, lai p?rdev?js var?tu izv?l?ties nodok?a uzlikšanu dar?jumam, pirc?jam j?b?t PVN maks?t?jam, kas pirkuma br?d? jau ir re?istr?ts, ietilpst pakalpojumu sniedz?ja tiesisk?s droš?bas aizsardz?b?, jo t? tam ?auj p?rliecin?ties, ka viš? var?s likum?gi izmantot savas ties?bas izv?l?ties nodokli un garant?t pareizu PVN iekas?šanu. Š?da pras?ba t?gad ir piem?rota izvirez?t? m?r?a sasniegšanai.

36 Turkl?t t? nep?rsniedz to, kas ir vajadz?gs, lai sasniegtu izvirez?to m?r?i, jo t? ?auj nodrošin?t, ka pirms dar?juma, kuru nodok?u maks?t?js v?l?tos aplikt ar nodokli, ?stenošanas p?c tam, kad tas ir izmantojis savas izv?les ties?bas, p?d?jais min?tais zina, vai viš? var?s likum?gi izmantot š?s izv?les ties?bas, un tas t? ir bez nepieciešam?bas pašam vai nodok?u administr?cijai veikt ilglaic?gas p?rbaudes vai p?t?jumus par pirc?ja nodok?a maks?t?ja statusu.

37 ?emot v?r? iesniedz?jtiesas l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu sniegtos paskaidrojumus, j?piebilst, ka papildus apst?klim, vai dar?jums ir atbr?vots no nodok?a, kompetent?s iest?des nevar ?emt v?r? citus apst?k?us, piem?ram, to, k? pirc?js izmanto nekustamo ?pašumu. Elements, kam ir noz?me saist?b? ar atskait?šanas ties?b?m un iesp?jamo kori??šanas pien?kumu, ir darb?bas, attiec?b? uz kuru nodok?a maks?t?js p?rdev?js ir izmantojis attiec?go nekustamo ?pašumu, raksturs. Turkl?t, ja t?d??, lai noteiktu, vai ir ar PVN apliekams dar?jums, tiktu ?emts v?r? tas, k? nekustam? ?pašuma pirc?js to v?l?k izmantos, tiktu p?rk?pts tiesisk?s droš?bas princips. Tas t? ir v?l jo vair?k t?p?c, ka pirc?jam b?tu j?kori?? priekšnodokli atskait?tais PVN, ja vi?am attiec?gais nekustamais ?pašums b?tu j?izmanto dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a vai kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?. Tom?r š?das lietošanas m?r?a izmai?as nevar izrais?t to, ka ar pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu saist?ta PVN atskait?juma kori??šana ir cita nodok?a maks?t?ja pien?kums, nevis t?, kurš ir veicis min?to atskait?jumu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 26. novembris, *Sögård Fastigheter*, C?787/18, EU:C:2020:964, 46. un 47. punkts).

38 Šaj? gad?jum? tas, k? *Fondas* izmantoja *Arvi* ieg?d?to nekustamo ?pašumu, t?gad nevar ietekm?t ties?bas atskait?t PVN, ko *Arvi* ir samaks?jusi k? priekšnodokli, ieg?d?joties šo ?pašumu. Runa ir par diviem atseviš?iem dar?jumiem, kas skar atseviš?us nodok?a maks?t?jus, kuri katrs veic atseviš?u saimniecisko darb?bu.

39 Par to, vai iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai nav notikusi kr?pšana vai ?aunpr?t?ga izmantošana, pietiek atg?din?t, pirmk?rt, ka tad, ja nodok?u administr?cija konstat?tu, ka atskait?šanas ties?bas ir ?stenotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi, tai ar atpaka?ejošu sp?ku b?tu ties?bas piepras?t atskait?to summu atmaksu (spriedums, 2018. gada 28. febru?ris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C?672/16, EU:C:2018:134, 52. punkts). Otrk?rt, nodok?a maks?t?ji parasti var br?vi izv?l?ties organizatorisk?s strukt?ras vai dar?jumu k?rt?bu, ko tie uzskata par vispiem?rot?kajiem to saimnieciskajai darb?bai un lai ierobežotu savu nodok?u slogu, jo ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips aizliedz tikai fikt?vus meh?nismus, kam nav nek?da sakara ar saimniecisko realit?ti un kas tiek veikti tikai t?d??, lai sa?emtu nodok?u priekšroc?bu, kuras pieš?iršana b?tu pretrun? PVN direkt?vas m?r?iem (šaj? noz?m? skat. r?kojumu, 2020. gada 3. septembris, *Vikingo F?vállalkozó*, C?610/19, EU:C:2020:673, 62. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

40 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otro un trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas normas, k? ar? nodok?u neitralit?tes, efektivit?tes un sam?r?guma principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? t?di valsts ties?bu akti un prakse, saska?? ar kuriem nekustam? ?pašuma p?rdev?jam ir j?kori?? par šo precī samaks?t? PVN priekšnodok?a

atskaitījums pēc tam, kad viņam ir atteiktas tiesības izvēlēties uzlikt nodokli šai pārdošanai, jo šajā datumā nebija izpildīti nosacījumi, kas paredzēti, lai pārdevējs varētu izmantot šīs tiesības. Kaut arī tam, ka pircējs faktiski izmanto attiecīgo nekustamo īpašumu ar PVN apliekamās darbības, šajā ziņā nav nozīmes, kompetentajam iestādēm tomēr ir jāpārbauda, vai nodokļa maksātājs, kurš ir vēlējis izmantot savas tiesības izvēlēties uzlikt nodokli attiecīgajam darījumam, iespējams, ir izmantojis krāpšanu vai darījis to āunprātīgi.

Par tiesīšanu izdevumiem

41 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ tām jālemj par tiesīšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. un 137. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kurā nodokļa maksātāja tiesībām izvēlēties uzlikt pievienotās vērtības nodokli (PVN) nekustamā īpašuma pārdošanai ir izvirzīts nosacījums, ka šā prece tiek nodota nodokļa maksātājam, kurš darījuma noslēgšanas brīdī jau ir reģistrēts kā PVN maksātājs.**

2) **Direktīvas 2006/112 normas, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tādī valsts tiesību akti un prakse, saskaņā ar kuriem nekustamā īpašuma pārdevējam ir jākoriģē par šo precī samaksāt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) priekšnodokļa atskaitījums pēc tam, kad viņam ir atteiktas tiesības izvēlēties uzlikt nodokli šai pārdošanai, jo šajā datumā nebija izpildīti nosacījumi, kas paredzēti, lai pārdevējs varētu izmantot šīs tiesības. Kaut arī tam, ka pircējs faktiski izmanto attiecīgo nekustamo īpašumu ar PVN apliekamās darbības, šajā ziņā nav nozīmes, kompetentajam iestādēm tomēr ir jāpārbauda, vai nodokļa maksātājs, kurš ir vēlējis izmantot savas tiesības izvēlēties nodokļa uzlikšanu attiecīgajam darījumam, iespējams, ir izmantojis krāpšanu vai darījis to āunprātīgi.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – lietuviešu.