

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 ministru) un *J. Mateusiak* par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu nekustamajam īpašumam, ko pārdzījis 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, uzdevotās, 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, 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 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 atskaitīšanu, tam par pabeigto taksācijas gadu ir jāveic atskaitījumu 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 amortizējamiem 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 pastāvīgu 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 tā gada 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 attiecīgajām 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 m² un kopējā izmantojamā platība – 357,6 m² (tostarp 87,8 m² izmantojami pakalpojumu sniegšanai). 1999. gada 26. jūlijā viņš saņēma līcenziju ekspluatācijas atļauju.

14 *J. Mateusiak* atskait?ja priekšnodokli, kas bija ietverts r??inu ori?in?los attiec?b? uz b?vmateri?lu pirkumiem, izmaks?m par darbasp?ku, k? ar? citiem pakalpojumiem, kas ir saist?ti vien?gi ar t?das darb?bas veikšanu, kurai tiek uzlikts PVN, proti, not?ra praksei izmantojamo ?kas da?u.

15 ?kas da?a, kas tika izmantota pakalpojumu sniegšanai, 1999. gada 10. august? tika iek?auta pamatl?dzek?u invent?ra sarakst?, kurš tika sagatavots fizisko personu ien?kuma nodok?a vajadz?b?m, un tika nodota ekspluat?cij? saimniecisk?s darb?bas, kas nav lauksaimniec?ba, vajadz?b?m. Pamatl?dzek?u, kas ir apz?m?ti k? “biroja ?ka”, s?kotn?j? v?rt?ba bija PLN 101 525,70.

16 2013. gada 14. janv?r? *J. Mateusiak* v?rs?s pie Lodzas Finanšu pal?tas (*Izba Skarbowa w ?odzi*) direktora, ko ir pilnvarojis finanšu ministrs (turpm?k tekst? – “nodok?u iest?de”), ar l?gumu sniegt nodok?u nol?mumu, uzdodot jaut?jumu, vai invent?ra sarakst?, kurš ticis sagatavots saist?b? ar fiziskas personas, kas ir ar? akt?va PVN maks?t?ja, veiktas saimniecisk?s darb?bas p?rtraukšanu, ir j?iek?auj š?s personas ?pašum? esošo pamatl?dzek?u, proti, tai piederoš? nekustam? ?pašuma v?rt?ba darb?bas p?rtraukšanas datum?. Ja atbilde b?tu apstiprinoša, vi?š v?l?j?s noskaidrot, k?da v?rt?ba b?tu j?izmanto k? PVN b?ze attiec?g?s saimniecisk?s darb?bas izbeigšanas datum?.

17 K? nor?d?ja *J. Mateusiak*, vi?am piederošo pamatl?dzek?u v?rt?ba nav j??em v?r?, t?p?c ka š?da ?emšana v?r? izraisa PVN neitralit?tes principa p?rk?pumu, jo min?t? darb?bas izbeigšana ir notikusi p?c kori??šanas laikposma, kas attiec?b? uz nekustamo ?pašumu ir 10 gadi. Ja vi?a viedoklim netiktu piekristis, uzliekot PVN, b?tu j??em v?r? vien?gi ?kas da?a, kura tika lietota saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m, par nodok?a b?zi pie?emot pašizmaksu, ja t? ir maz?ka par aktu?lo tirgus v?rt?bu.

18 Nodok?u iest?de, pamatojoties, jo ?paši uz likuma par PVN 14. panta 1. punkta 2) apakšpunktu un 4. un 8. punktu, k? ar? 29. panta 10. punktu, uzskat?ja, ka nodok?a piem?rošana prec?m darb?bas, par kuru uzliek nodokli, izbeigšanas d?? ir pamatota ar pašu PVN k? pat?ri?a nodok?a strukt?ru un ka t? atspogu?o š? nodok?a neitralit?tes principu. Vis?m prec?m, par kur?m to ieg?des br?d? ir ticis atskait?ts priekšnodoklis, lai šo atskait?šanu kompens?tu, ir j?uzliek PVN.

19 Pieteikums, ko *J. Mateusiak* par nodok?u nol?mumu iesniedza *Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie* (Vojevodistes administrat?v? tiesa ?ub?in?, Polija), ar 2013. gada 16. oktobra spriedumu tika apmierin?ts. Š? tiesa atzina, ka Likuma par PVN 14. un 91. pants ir j?apl?ko kopsakar?, jo likumdev?js ir iedibin?jis savstarp?ju atbilst?bu starp nodok?u piem?rošanu pamatl?dzek?iem saist?b? ar saimniecisk?s darb?bas p?rtraukšanu un ties?b?m da??ji atskait?t priekšnodokli saist?b? ar šo pamatl?dzek?u ieg?di, kurš nav ticis atskait?ts kori??šanas laikposm?. P?c š? laikposma beig?m pamatl?dzek?iem, kas ir nodok?a maks?t?ja ?pašum? darb?bas p?rtraukšanas datum?, nevar ne uzlikt nodokli, ne ar? tos iek?aut invent?ra sarakst?, jo ir beidzies ar šo pamatl?dzek?u ieg?di saist?t? priekšnodok?a kori??šanai likum? noteiktais laikposms, kas izriet no paredzam? ekspluat?cijas laika nodok?a maks?t?ja saimnieciskaj? darb?b?.

20 Finanšu ministrs iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija). Š? tiesa pauž šaubas par jaut?jumu, vai pat p?c noteiktam pre?u veidam paredz?t? kori??šanas laikposma beig?m saimniecisk?s darb?bas izbeigšana izraisa vajadz?bu piem?rot nodokli pamatl?dzek?iem, kas ir tikuši patur?ti, pamatojoties uz PVN direkt?vas 18. panta c) punktu.

21 Š? tiesa uzsver, ka, tikl?dz k? ir beidzies nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas

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?š 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?š, 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 nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, Polij? ir 10 gadi.

27 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka PVN direkt?vas 18. panta c) punkta galvenais m?r?is ir nov?rst to, ka preces, par ko ir atskait?ms nodoklis, p?c saimniecisk?s darb?bas, par kuru uzliek nodokli, izbeigšanas nek??tu par galapat?ri?a priekšmetu, kam netiek piem?rots nodoklis, neatkar?gi no š?s darb?bas izbeigšanas iemesliem vai apst?k?iem (spriedums, 2013. gada 8. maijs, *Marinov*, C?142/12, EU:C:2013:292, 27. punkts).

28 PVN direkt?v? paredz?t? kori??šanas meh?nisma m?r?is savuk?rt ir palielin?t atskait?jumu precizit?ti, nodrošinot PVN neitralit?ti t?, lai ties?bas uz nodok?a atskait?šanu par agr?k veiktiem dar?jumiem saglab?tos tikai tad, ja tie ir tikuši veikti, lai sniegtu pakalpojumu, par kuriem tiek uzlikts š?ds nodoklis. Š? meh?nisma m?r?is t?d?j?di ir rad?t ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz PVN k? priekšnodok?a atskait?šanu un attiec?go pre?u un pakalpojumu izmantošanu dar?jumiem, par kuriem nodoklis tiek v?l?k iekas?ts (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 30. un 31. punkts).

29 Attiec?b? uz iesp?jam? pien?kuma rašanos kori??t veikto PVN k? priekšnodok?a atskait?jumu PVN direkt?vas 185. panta 1. punkt? ir paredz?ts princips, atbilstoši kuram š?da kori??šana jo ?paši ir j?veic, ja p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas ir main?jušies apst?k?i, kas ?emti v?r?, nosakot min?t? atskait?juma apm?ru (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 direkt?vas 187. pant? paredz?tais atskait?jumu kori??šanas laikposms ?auj nov?rst neprecizit?tes atskait?jumu apr??in? un nepamatotas priekšroc?bas vai neizdev?gu situ?ciju nodok?a maks?t?jam, jo ?paši, ja p?c deklar?cijas iesniegšanas ir main?jušies apst?k?i, kas s?kotn?ji ir ?emti v?r?, nosakot atskait?jumu apm?ru. T?du izmai?u iesp?jam?ba ir ?paši liela kapit?lieguld?jumu pre?u gad?jum?, kas bieži tiek izmantotas vair?kus gadus ilg? laikposm?, kur? to izmantošanas m?r?is var main?ties (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 25. punkts, un r?kojumu, 2014. gada 5. j?nija, *Gmina Mi?dzyszdroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 20. punkts).

31 No t?, protams, izriet, ka m?r?is nodok?u uzlikšanai par t?du pre?u patur?šanu, par kur?m nodoklis ir atskait?ms saska?? ar PVN direkt?vas 18. panta c) punktu, ir l?dz?gs kori??šanas meh?nisma m?r?im, cikt?l, no vienas puses, ir j?nov?rš tas, ka nodok?a maks?t?jam tiek pieš?irta nepamatota saimnieciska priekšroc?ba attiec?b? pret galapat?r?t?ju, kas ieg?d?jas precī, samaks?jot PVN, un, no otras puses, ir j?nodrošina savstarp?ja atbilst?ba starp priekšnodok?a atskait?šanu un v?l?ku nodok?a iekas?šanu (šaj? zi?? p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2006. gada 14. septembris, *Wollny*, C?72/05, EU:C:2006:573, 35. un 36. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

32 Tom?r š?ds m?r?u l?dz?gums neizraisa to, ka laikposms, kas ir paredz?ts atskait?juma kori??šanai, veicot da??jus maks?jumus vair?ku gadu garum? atbilstoši PVN direkt?vas 184.–187. pantam, var?tu palikt sp?k? p?c tam, kad ir beidzies laikposms, p?c kura nodok?u uzlikšana saska?? ar š?s direkt?vas 18. panta c) punktu vairs nav iesp?jama.

33 Vispirms no PVN direkt?vas 18. panta c) punkta izriet, ka tas, ka nodok?a maks?t?js, izbeidzot savu saimniecisko darb?bu, par kuru uzliek nodokli, patur preces, var tikt uzskat?ts par pre?u pieg?di par atl?dz?bu, ja PVN par š?m prec?m ir k?uvis piln?gi vai da??ji atskait?ms l?dz ar to ieg?di.

34 Min?taj? PVN direkt?vas 18. panta c) punkt? nav paredz?ts neviens cits nosac?jums, tostarp saist?b? ar to, k?d? termi?? p?c ieg?des, sekojot darb?bas izbeigšanai, ir j?b?t patur?t?m

[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 pašuma 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 advokāts, 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 galapatērētāja 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 advokāts, 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 tādēļ 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.