

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2018. gada 28. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis – PVN direktīva – Nekustamā īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas darījumu atbrīvošana – Tiesības izvēlēt ties par labu nodokļa maksātājiem – Ieviešana dalībvalstīs – Priekšnodokļa atskaitēšana – Izmantošana nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamiem darījumiem – Sākotnējā atskaitējuma koriģēšana – Nepieaujamība

Lieta C-672/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu saskaņā ar LESD 267. pantu, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķērtējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķērtējtiesu centrs), Portugāle) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 16. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 29. decembrī, tiesvedībā

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas] (referents), tiesneši K. Toader [C. Toader] un E. Jarašāns [E. Jarašins],

ģenerālvokāls: P. Mengoci [P. Mengozzi],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA* vērā – S. Neto, advogada, kā arī J. Magalhães Ramalho, advogado,

– Portugāles valdības vērā – L. Inez Fernandes, M. Figueiredo un R. Campos Laires, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vērā – F. Clotuche-Duvieusart kā arī B. Recheda, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā 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”) 137., 167., 168., 184., 185. un 187. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA* (turpmāk tekstā – “*Imofloresmira*”) vēršas pret *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumu korekciju, ko *Imofloresmira* veica saistībā ar savu saimniecisko darbību nekustamā īpašuma pirkšanas, pārdošanas, iznomāšanas, izīrēšanas un apsaimniekošanas jomā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas IV sadaļas “Darījumi, par kuriem uzliek nodokli” 1. nodaļas “Preču piegāde” 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, uzbrīvotas, iegūtas, apstrādātas, iepirkas vai importētas preces, ja PVN par šīm precēm nebūtu pilnīgi atskaitītas, gadījumos, kad tās būtu iegūtas no cita nodokļa maksātāja;

[..].”

4 Šīs direktīvas 4. paša IV sadaļas 3. nodaļas “Pakalpojumu sniegšana” 27. pantā ir paredzēts:

“Lai nepieautu konkurences izkropojumus un apspriedušos ar PVN komiteju, dalībvalstis kā pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību var uzskatīt to, ka nodokļa maksātājs sniedz pakalpojumu savas saimnieciskās darbības vajadzībām, ja PVN par šādu pakalpojumu nebūtu pilnīgi atskaitītas gadījumos, kad tas būtu sniedzis cits nodokļa maksātājs.”

5 Atbilstoši PVN direktīvas IX sadaļas “Atbrīvojumi” 3. nodaļas “Atbrīvojumi citām darbībām” 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam dalībvalstis atbrīvo no PVN “nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu”.

6 Šīs direktīvas 4. paša nodaļas 137. panta 1. punktā ir paredzēts, ka dalībvalstis nodokļa maksātājiem var piešķirt tiesības izvāties nodokļa režīmu attiecībā uz virkni darījumu, kuru skaitā ir šīs direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktā minētie darījumi. Tās pašas direktīvas 137. panta 2. punktā ir precizēts, ka dalībvalstis pieņem sīki izstrādātus noteikumus 1. punktā minēto izvāties tiesību izmantošanai un ka tās var ierobežot šo izvāties tiesību darbības jomu.

7 Atbilstoši PVN direktīvas X sadaļas “Atskaitēšana” 1. nodaļas “Atskaitēšanas tiesību rašanās un darbības joma” 167. pantam “atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams”.

8 Šīs direktīvas 4. paša nodaļas 168. pantā ir noteikts:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? vi?š veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kur[a] nomaksu vi?š ir atbild?gs:

a) PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js;

b) PVN, kas maks?jams par dar?jumiem, kurus piel?dzina pre?u pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai saska?? ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

[..].”

9 Min?t?s direkt?vas X sada?as 3. noda?as “Atskait?šanas ties?bu ierobežojumi” 176. pant? ir noteikts:

“Padome p?c Komisijas priekšlikuma vienpr?t?gi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskait?šana. Jebkur? gad?jum? PVN nek?di nav atskait?ms par izdevumiem, kas nav cieši saist?ti ar uz??m?jdarb?bu, piem?ram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

[..].”

10 PVN direkt?vas t?s pašas sada?as 5. noda?as “Atskait?šanas kori??šana” 184. pant? ir noteikts, ka “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.”

11 Min?t?s direkt?vas 5. noda?as 185. panta 1. punkts ir formul?ts š?di:

“Kori??šanu veic jo ?paši, ja p?c PVN atmaks?šanas main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu, piem?ram, ja ir anul?ti pirkumi vai sa?emti cenu samazin?jumi.”

12 Š?s pašas direkt?vas iepriekš min?t?s noda?as 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.”

Portug?les ties?bas

13 *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienot?s v?rt?bas nodok?a kodekss, turpm?k tekst? – “CIVA”) 12. panta “Atteikšan?s no atbr?vojuma” 4., 6. un 7. punkt? ir noteikts:

“4 – Nodok?a maks?t?ji, kas iznom? nekustamo ?pašumu vai t? da?as citiem nodok?a

maksājumiem, kuri to pilnībā vai galvenokārt izmanto darbībā, kas rada tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, var atteikties no 9. panta 29. punktā paredzētā atbrīvojuma.

[..]

6 – Noteikumi un nosacījumi par 4. un 5. punktā paredzēto atteikšanos no atbrīvojuma tiek reglamentēti atsevišķā tiesību aktā.

7 – Šādos gadījumos tiesības uz nodokļa atskaitīšanu reglamentē 19. un turpmāko pantu noteikumi, ievērojot noteikumus, kas ir paredzēti speciālajā regulājumā, ja tāds ir.”

14 CIVA 24. panta “Ar pamatlīdzekļiem saistītu atskaitījumu korekcija” 2., 3., 5. un 6. punktā ir paredzēts:

“2 – Ik gadus tiek ar koriģēti atskaitījumi par nekustamo īpašumu ieguldījumu izdevumiem, ja starpība – pozitīva vai negatīva – starp iepriekšējā gada minēto galveno proporciju, ko piemēro īpašuma izmantošanas gadā un katrā no 19 turpmākajiem kalendārajiem gadiem, un proporciju, kura ir noteikta [īpašuma] iegādes vai būvdarbu pabeigšanas gadā, ir vienāda vai lielāka par pieciem procentu punktiem.

3 – Attiecībā uz iepriekšējos punktus minētajiem pamatlīdzekļiem atskaitījums koriģē šādi:

a) tādā gadā beigās, kurā īpašumu ir sākts izmantot vai aizēmt, un turpmāk katrus nākamos 4 vai attiecīgi 19 kalendāros gadus, nosaka atskaitījuma apmēru, ko piemēro tad, ja attiecīgajā gadā nekustamie īpašumi ir iegādāti vai būvdarbi tajos ir pabeigti, ievērojot tādā pašā gadā galveno proporciju;

b) šādi iegūto summu atņem no iegādes gadā atskaitītā priekšnodokļa, vai arī no visu to atskaitīto priekšnodokļu kopsummas, kas ir veikti līdz gadam, kad būvdarbi nekustamajā īpašumā ir pabeigti;

c) pozitīvo vai negatīvo starpību dala vai nu ar 5, vai 20, un iegūto summa attiecīgajā gadā ir vai nu papildus jāmaksā vai jāatskaita.

[..]

5 – Ja pamatlīdzekļus nodod koriģēšanas laikposmā, veic vienreizēju koriģēšanu par minēto atlikušo laikposmu, uzskatot, ka īpašums tādā nodošanas gadā un atlikušajā laikā līdz koriģēšanas laikposma beigām ir izmantots tikai pilnībā ar nodokli apliekamai darbībai. Tomēr, ja nodošana ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar 9. panta 30. vai 32. punktu, tiek uzskatīts, ka īpašums ir izmantots ar nodokli neapliekamai darbībai un pirmajā minētajā gadījumā veic attiecīgu korekciju.

6 – Iepriekšējā punktā paredzētā korekcija, uzskatot, ka īpašums tiek izmantots ar nodokli neapliekamam darījumam, tiek veikta arī attiecībā uz nekustamo īpašumu, kuram saskaņā ar 19. panta 1. daļu vai pilnīgi atskaitīti nodokļi, ar ko bijusi apliekama attiecīgā būvniecība, iegāde un citi ar to saistīti ieguldījumu izdevumi, ja

a) nodokļa maksātājs, mainot savu darbības veidu vai, pamatojoties uz tiesību aktos paredzētu pienākumu, ir sākis veikt tikai ar nodokli neapliekamas darbības bez tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu;

b) nodokļa maksātājs ir sākis veikt tikai ar nodokli neapliekamas darbības bez tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar 12. panta 3. punkta vai 55. panta 3. un 4. punkta noteikumiem;

c) nekustamo ?pašumu iznom? bez aplikšanas ar nodokli saska?? ar 9. panta 29. punktu.”

15 CIVA 26. panta “Ar nekustamiem ?pašumiem, ko izmanto nekomerci?liem m?r?iem, saist?tu atskait?jumu korekcija” 1. punkt? ir noteikts:

“Ja nekustamo ?pašumu neizmanto saimnieciskai darb?bai, kas rada ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, vienu vai vair?kus kalend?ros gadus p?c 24. panta 2. punkt? min?t? 19 gadu laikposma s?kuma, ir j?veic ikgad?ja kori??šana 1/20 apm?r? no atskait?juma, kas ir nor?d?ts deklar?cij? par attiec?g? gada p?d?jo laikposmu.”

16 Noteikumi un nosac?jumi attiec?b? uz CIVA 12. pant? paredz?taj?m ties?b?m izv?l?ties maks?t nodokli ir preciz?ti Dekr?tlikum? Nr. 241/86 (1986. gada 20. augusta *Diário da República*, 1. s?rija, Nr. 190), kas ir groz?ts ar Dekr?tlikumu Nr. 21/2007 (2007. gada 29. janv?ra *Diário da República*, 1. s?rija, Nr. 20) (turpm?k tekst? – “Noteikumi par atteikšanas no nodok?a atbr?vojuma”).

17 Šo noteikuma 10. pant? “Atskait?t? nodok?a korekcija”, redakcij?, kas ir piem?rojama pamatliet?, ir noteikts:

“1 – Neskarot [CIVA] 25. panta 1. punktu, nodok?a maks?t?ji, kuri izmanto nekustamos ?pašumus, kas rada ties?bas da??ji vai piln?gi atskait?t nodokli par pirkumu, saska?? ar [CIVA] 24. panta 5. punktu veic vienreiz?ju ?stenoto atskait?jumu korekciju, pie?emot, ka ?pašumi tiek izmantoti ar nodokli neapliekamai darb?bai, ja

a) nekustamo ?pašumu izmanto m?r?iem, kas nav saist?ti ar nodok?a maks?t?ja darb?bu;

b) lai ar? to neizmanto m?r?iem, kas nav saist?ti ar nodok?a maks?t?ja darb?bu, uz??mums faktiski neizmanto nekustamo ?pašumu laikposm?, kas ir ilg?ks par diviem sec?giem gadiem.”

18 Iepriekš min?to noteikumu par atteikšanas no nodok?a atbr?vojuma 10. pant? ietvertais CIVA 25. panta 1. punkts atbilst CIVA 26. panta 1. punktam redakcij?, kas ir piem?rojama pamatliet? un kas min?ta š? sprieduma 15. punkt?.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

19 *Imofloresmira* nodarbojas ar sev vai treš?m person?m piederoša nekustam? ?pašuma pirkšanu, p?rdošanu, ?ri, nomu un apsaimniekošanu dz?vošanai, komercdarb?bai vai jaukta tipa izmantošanai.

20 P?c 2015. un 2016. gad? veiktaj?m p?rbaud?m Nodok?u un muitas iest?de konstat?ja, ka *Imofloresmira* piederošajos divos nekustamajos ?pašumos atseviš?as t? da?as, par kur?m uz??mums bija izv?l?jies maks?t nodokli, neesot aiz?emtas ilg?k k? divus gadus, un, lai gan telpas netiek izmantotas, *Imofloresmira* neesot kori??jusi atskait?to nodokli atbilstoši CIVA 26. panta 1. punktam un Noteikumu par atteikšanas no nodok?a atbr?vojuma 10. panta 1. punkta b) apakšpunktam.

21 Uz š? pamata Nodok?u un muitas iest?de uzskat?ja, ka uz??m?jsabiedr?bai attiec?b? uz sev piederoš? nekustam? ?pašuma neaiz?emtaj?m da??m esot bijis j?veic atskait?t? nodok?a vai nu ikgad?ja, vai citos gad?jumos gal?ga kori??šana, un t? inform?ja *Imofloresmira*, ka, t? k? min?t? korekcija nav veikta, tai par 2011., 2012. un 2013. gadu tiek piem?rotas nesamaks?t? nodok?a korekcijas 1 375 954,71 EUR apm?r?. No Ties? iesniegtajiem lietās materi?liem ar? izriet, ka par 2013. gadu veikt?s korekcijas ir ietekm?jušas 2014. gad? atskait?t? nodok?a apm?ru.

22 Nepiekrītot Nodokļu un muitas iestādes lēmumam veikt šīs korekcijas, *Imofloresmira* cēla prasību *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķērttiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķērttiesu centrs), Portugāle), lūdzot atcelt papildus aprēķināto PVN maksājumu.

23 Iesniedzētāja norāda, ka *Imofloresmira* esot pastāvīgi reklamējusi šajos nekustamajos pašumos pieejamās telpas iznomšanai.

24 Šajā ziņā šī tiesa jo paši precizē, ka laikposmā no 2011. līdz 2013. gadam šīs uzņēmējdarbības šādam mērķim esot nolīgusi nekustamo pašuma aģentūras un pēc to ieteikuma esot stenojusi dažādu tirgvedības un tirdzniecības atbalsta pasākumus, tostarp prospekta, elektroniskā pasta adresātu saraksta, kā arī tīmekļvietnes izveidi, preses paziņojumu sagatavošanu un publiskošanu plašai auditorijai un reklāmas izvietojumu pie attiecīgā nekustamā pašuma. Tā arī norāda, ka *Imofloresmira* esot arī pielgojusi savu piedāvājumu, piedāvājot, pirmkārt, iznomāt telpas par konkurētspējīgāku cenu un, otrkārt, iespēju nomniekam iekārtošanās posmā vienoties par laikposmiem, kuros nomas maksa nav jāmaksā.

25 Atbilstoši iesniedzētības norādītajam izdevumi par *Imofloresmira* piederošo nekustamo pašumu reklāmas pakalpojumiem esot atspoguļoti gada pārskatos par 2011.–2013. gadu.

26 *Imofloresmira* minētajai tiesai norādīja, ka šī sprieduma 21. punktā minētās korekcijas esot prettiesiskas, jo tas, kā Nodokļu un muitas iestāde ir interpretējusi pamatlīdzīgojamos valsts tiesību aktus, esot pretrunā Savienības tiesībām, jo paši PVN direktīvai, kā arī CIVA 26. panta 1. punktam un Noteikumu par atteikšanās no nodokļa atbrīvojuma 10. panta 1. punktam.

27 Šaubāmajā par to, vai Savienības tiesībām atbilst pamatlīdzīgojamie valsts tiesību akti, proti, CIVA 26. panta 1. punkts un Noteikumu par atteikšanās no nodokļa atbrīvojuma 10. panta 1. punkts Nodokļu un muitas iestādes interpretācijā, iesniedzētāja uzskata, ka ir nepieciešama PVN direktīvas 137., 167., 168., 184., 185. un 187. panta interpretācija.

28 Šādos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķērttiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķērttiesu centrs)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai gadījumā, ja nekustamais pašums, lai arī tas netiek izmantots vismaz divus gadus, joprojām atrodas tirgū, proti, ir pieejams tirgū iznomšanai vai “office centre” veida pakalpojumu sniegšanai, un ir pierādīts, ka tas pašniekam ir nodoms to nodot lietošanā ar PVN apliekamos darbjumos un višķirīgi pielicis visas nepieciešamās pāles, lai īstenotu šo nodomu, vai PVN direktīvas 167., 168., 184., 185. un 187. pantam atbilst uzskats, ka “nekustamo pašumu faktiski neizmanto saimnieciskai darbībai” un/vai “nekustamo pašumu faktiski izmanto ar nodokli apliekamiem darbjumiem” CIVA 26. panta 1. punkta un Noteikumu par atteikšanās no nodokļa atbrīvojuma attiecībā uz darbjumiem ar nekustamo pašumu, kas apstiprināts ar Dekrētlikumu Nr. 21/2007, tā iepriekšējās redakcijas, 10. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, un vai tādējādi var uzskatīt, ka šākotnāji veiktais atskaitījums ir jākorrigē gadījumā, ja tas pārsniedz summu, kuru nodokļa maksātājam bija tiesības atskaitīt?

2) Ja atbilde ir apstiprinoša, vai atbilstoši PVN direktīvas 137., 167., 168., 184., 185. un 187. panta pareizai interpretācijai var paredzēt vienreizēju koriģēšanu visam atlikušajam koriģēšanas laikposmam, kā tas ir noteikts Portugāles tiesiskajā regulājumā, proti, Noteikumu par atteikšanās no nodokļa atbrīvojuma attiecībā uz darbjumiem ar nekustamo pašumu 10. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā, gadījumā, ja nekustamais pašums netiek izmantots divus gadus un ilgāk, bet atrodas tirgū iznomšanai (ar tiesībām izveidoties maksāt nodokli) un/vai (ar nodokli apliekamu)

pakalpojumu sniegšanai, un n?kamajos gados to ir paredz?ts izmantot ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, kas rada ties?bas uz nodok?a atskait?šanu?

3) Vai ar PVN direkt?vas 137., 167., 168. un 184. pantu ir sader?gs Noteikumu par atteikšanas no nodok?a atbr?vojuma attiec?b? uz dar?jumiem ar nekustamo ?pašumu 2. panta 2. punkta b) apakšpunkts kop? ar 10. panta 1. punkta b) apakšpunktu, kur? ir noteikts, ka PVN maks?t?js nevar atteikties no atbr?vojuma no PVN, nosl?dzot jaunus nomas l?gumus, ja ir veikta vienreiz?ja PVN kori??šana, un ka t?d?j?di tiek p?rk?pts atskait?šanas rež?ms kori??šanas laikposm??

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

29 Uzdodama pirmo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 167., 168., 184., 185. un 187. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auts t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts kori??t s?kotn?jo PVN atskait?jumu t?d??, ka nekustamais ?pašums, attiec?b? uz kuru ir ?stenotas ties?bas izv?l?ties maks?t nodokli, tiek uzskat?ts par t?du, kuru nodok?a maks?t?js vairs neizmanto savu ar nodokli apliekamo darb?bu veikšanai, jo šis nekustamais ?pašums netiek aiz?emts ilg?k k? divus gadus, pat ja ir pier?d?ts, ka nodok?a maks?t?js šaj? laikposm? ir m??in?jis šo nekustamo ?pašumu iznom?t.

30 Vispirms ir j?atg?dina, ka atbilstoši ar PVN direkt?vu izveidot?s sist?mas lo?ikai priekšnodok?i, kuri piem?rojami 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?t?s preces vai pakalpojumi tiek izmantoti t?du dar?jumu vajadz?b?m, kas ir atbr?voti no nodok?a un kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?, nenotiek nedz nodok?a par pieg?d?taj?m prec?m un sniegtajiem pakalpojumiem iekas?šana, nedz priekšnodok?a atskait?šana (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts).

31 Iznom?šanas un iz?r?šanas dar?jumu taks?cija ir iesp?ja, kuru Savien?bas likumdev?js ir pieš??ris dal?bvalst?m, atk?pjoties no PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkt? paredz?t? visp?r?g? noteikuma, saska?? ar kuru iznom?šanas un iz?r?šanas dar?jumi princip? ir atbr?voti no PVN nomaksas. Ar šo taks?ciju saist?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?jumu t?d?j?di nav ?stenojamas autom?tiski, bet vien?gi tad, ja dal?bvalstis izmanto PVN direkt?vas 137. panta 1. punkta d) apakšpunkt? min?to iesp?ju, un ar nosac?jumu, ka nodok?a maks?t?ji izmanto tiem pieš?irt?s izv?les ties?bas (spriedums, 2006. gada 12. janv?ris, *Turn-und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

32 Nav str?da par to, ka Portug?les Republika ir izmantojusi šo iesp?ju. Turkl?t no l?muma l?gt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka pirms nekustamo ?pašumu d?kst?ves perioda sl?gtajos l?gumos par pamatliet? apl?koto nekustamo ?pašumu iznom?šanu *Imofloresmira* izv?l?j?s par šo ?pašumu iznom?šanu maks?t nodok?us.

33 Turkl?t no PVN direkt?vas 168. panta izriet – 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 noz?m? un, otrk?rt, attiec?g?s preces un pakalpojumi j?izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem (spriedums, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*, C?63/04, EU:C:2005:773, 52. punkts).

34 Šaj? gad?jum? netiek apstr?d?ts, ka *Imofloresmira* ir nodok?a maks?t?ja statuss. Tom?r Nodok?u un muitas iest?de tai uzdeva kori??t PVN atskait?jumus, jo attiec?gais nekustamais ?pašums netiekot aiz?emts ilg?k k? divus gadus un t?d?? nevarot uzskat?t, ka tas tiek izmantots, lai veiktu uz??m?jsabiedr?bas ar nodokli apliekam?s darb?bas, lai gan ir pier?d?ts, ka šai

uz??m?jsabiedr?bai šaj? laikposm? ir bijis nodoms šos nekustamos ?pašumus nodot lietošan? ar PVN apliekamos dar?jumos un t? ir pielikusi visas nepieciešam?s p?les, lai ?stenotu šo nodomu.

35 Saska?? ar PVN direkt?vas 167. pantu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams. L?dz ar to vien?gi personas pašreiz?jais statuss nosaka, vai ir ties?bas uz nodok?a atskait?šanu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1991. gada 11. j?lijs, *Lennartz*, C?97/90, EU:C:1991:315, 8. punkts, un 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 38. punkts).

36 No br?ža, kad nodok?u iest?de, balstoties uz uz??muma sniegto inform?ciju, tam ir pieš??rusi nodok?a maks?t?ja statusu, šo statusu p?c tam ar atpaka?ejošu sp?ku princip? nevar at?emt, pamatojoties uz to, ka ir iest?jušies vai nav iest?jušies k?di notikumi (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 1996. gada 29. febru?ris, *INZO*, C?110/94, EU:C:1996:67, 21. punkts), iz?emot kr?pšanas vai ?aunpr?t?gas izmantošanas gad?jumus.

37 Ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru PVN direkt?vas 167.–172. pant? paredz?t?s atskait?šanas ties?bas ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas. T?s ir ?stenojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem nodok?iem, kas piem?rojami dar?jumiem, kuri saist?ti ar izmaks?m (spriedums, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*, C?63/04, EU:C:2005:773, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 Š?s atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atvieglot uz??m?jam visas saimniecisk?s darb?bas laik? ar maks?jamo vai samaks?to PVN uzlikto nastu. Kop?j? PVN sist?ma t?d?j?di nodrošina saimniecisko darb?bu aplikšanas ar nodok?iem piln?gu neitralit?ti neatkar?gi no to m?r?iem vai rezult?tiem, ja min?t?s darb?bas ir ar? apliktas ar PVN (spriedums, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*, C?63/04, EU:C:2005:773, 51. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

39 Ir j?nor?da ar?, ka pre?u vai pakalpojumu ieg?de, ko nodok?a maks?t?js veic šaj? status?, ir t?, kas nosaka PVN sist?mas un t?d?j?di atskait?šanas sist?mas piem?rošanu. No t?, k?dam m?r?im preces vai pakalpojumi ir izmantoti vai tos ir paredz?ts izmantot, ir atkar?gs tikai s?kotn?j? atskait?juma apm?rs, uz kuru nodok?a maks?t?jam ir ties?bas saska?? ar PVN direkt?vas 168. pantu, un iesp?jamo korekciju apm?rs turpm?kajos laikposmos, bet tas neietekm? ties?bu uz atskait?jumu rašanos (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 1991. gada 11. j?lijs, *Lennartz*, C?97/90, EU:C:1991:315, 15. punkts).

40 No t? izriet, ka ties?bas uz atskait?jumu princip? saglab?jas pat t?d? gad?jum?, ja nodok?a maks?t?js v?l?k ar savu gribu nesaist?tu apst?k?u d?? neizmanto min?t?s preces un pakalpojumus, par kuriem ar nodokli apliekamos dar?jumos ir veikts atskait?jums (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1996. gada 29. febru?ris, *INZO*, C?110/94, EU:C:1996:67, 20. punkts, un 1998. gada 15. janv?ris, *Ghent CoalTerminal*, C?37/95, EU:C:1998:1, 19. un 20. punkts).

41 Šaj? gad?jum? atbilstoši Nodok?u un muitas iest?des interpret?cijai l?dz ar to, ka nekustamais ?pašums zin?mu laiku netiek aiz?emts, tiek p?rtraukta nekustam? ?pašuma izmantošana saimnieciskaj? darb?b? un nodok?a maks?t?jam rodas pien?kums kori??t atskait?to nodokli pat tad, ja ir pier?d?ts, ka tam joproj?m ir nodoms turpin?t veikt ar nodokli apliekamu darb?bu.

42 Tom?r no š? sprieduma 39. un 40. punkt? min?t?s judikat?ras izriet, ka nodok?a maks?t?js saglab? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu no šo ties?bu rašan?s br?ža, pat ja šis nodok?a maks?t?js ar savu gribu nesaist?tu apst?k?u d?? nav var?jis izmantot preces vai pakalpojumus, kuri ir pamat? atskait?jumam ar nodokli apliekamos dar?jumos.

43 Ja PVN direkt?vu interpret?tu cit?di, tas b?tu pretrun? PVN neitralit?tes principam attiec?b?

uz uz??muma nodok?u nastu. Cit?di trakt?jot nodok?u rež?mu attiec?b? uz vien?d?m ieguld?jumu darb?b?m, var tikt rad?tas nepamatotas atš?ir?bas starp uz??mumiem, kuri jau ?steno ar nodokli apliekamus dar?jumus, un uz??mumiem, kuri ar ieguld?jumu pal?dz?bu m??ina uzs?kt darb?bas, kas turpm?k rad?s ar nodokli apliekamus dar?jumus. T?pat attiec?b? uz p?d?jiem min?tajiem uz??mumiem tiktu rad?tas nepamatotas atš?ir?bas, jo gal?gais l?mums par atskait?jumiem b?tu atkar?gs no t?, vai šo ieguld?jumu rezult?t? tiek vai netiek veikti dar?jumi, kas apliekami ar nodokli (spriedums, 1996. gada 29. febru?ris, *INZO*, C?110/94, EU:C:1996:67, 22. punkts).

44 L?dz ar to nodok?u neitralit?tes princips nepie?auj t?dus valsts ties?bu aktus, kuros ir noteikts, ka gal?gais l?mums par PVN atskait?jumiem ir atkar?gs no nodok?a maks?t?ja veikt?s saimniecisk?s darb?bas rezult?tiem, un ar kuriem attiec?b? uz identiskiem kapit?lieguld?jumiem piem?rojamo nodok?u rež?mu ar š?diem ties?bu aktiem tiek rad?tas nepamatotas atš?ir?bas starp vien?da profila uz??mumiem, kas veic vien?das darb?bas.

45 Šo secin?jumu nevar atsp?kot Portug?les vald?bas izvirz?tais arguments, atbilstoši kuram iepriekš nosl?gto nomas l?gumu izbeigšana esot apst?klis, kuru d?? "main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu" PVN direkt?vas 185. panta 1. punkta izpratn?, t?p?c rodoties pien?kums proporcion?li kori??t atskait?to nodokli.

46 Pirmk?rt, lai gan pien?kums kori??t atskait?to nodokli var rasties ar? apst?k?os, kas nav saist?ti ar nodok?a maks?t?ju gribu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2004. gada 29. apr?lis, *Gemeente Leusden un Holin Groep*, C?487/01 un C?7/02, EU:C:2004:263, 55. punkts), tom?r š?ds noteikums nedr?kst b?t pretrun? ar PVN direkt?vu ieviest?s sist?mas pamatprincipiem, un jo ?paši nodok?u neitralit?tes principam.

47 Tom?r pret?ji Portug?les vald?bas apgalvotajam, ja piekristu uzskatam, ka j?dziena "izmai?as" PVN direkt?vas 185. panta izpratn? konstat?šanai pietiek vien ar to, ka nekustamais ?pašums p?c t? nomas l?guma izbeigšanas paliek neaiz?emts ar t? ?pašnieka gribu nesaist?tu apst?k?u d??, pat ja ir pier?d?ts, ka tam joproj?m ir nodoms šo ?pašumu izmantot ar nodokli apliekamas darb?bas veikšanai un tas šaj? saist?b? ?steno nepieciešamos pas?kumus, t?d? gad?jum? ar kori??šanu regul?još?m norm?m tiktu ierobežotas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu.

48 Otrk?rt, pat ja ar PVN direkt?vas 137. panta 2. punktu dal?bvalst?m ir pieš?irta plaša r?c?bas br?v?ba, kas t?m ?auj izstr?d?t noteikumus par izv?les ties?bu izmantošanu un pat par šo ties?bu dz?šanu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 12. janv?ris, *Turn? und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, 27.–30. punkts), dal?bvalstis nav ties?gas š?s pilnvaras izmantot t?, ka, atce?ot jau ieg?tas ties?bas uz atskait?šanu, tiek p?rk?pts š?s direkt?vas 167. un 168. pants.

49 PVN atskait?jumu ierobežošana ar nodokli apliekamos dar?jumos p?c tam, kad ir ?stenotas izv?les ties?bas, skar nevis izv?les ties?bu "darb?bas jomu", ko dal?bvalstis var ierobežot saska?? ar PVN direkt?vas 137. panta 2. punktu, bet šo ties?bu izmantošanas sekas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 46. punkts).

50 Visbeidzot ir j?uzsver, ka persona gal?gi ieg?st nodok?a maks?t?ja statusu tikai tad, kad t? ir apliecin?jusi savu nodomu s?kt paredz?t?s saimniecisk?s darb?bas labtic?gi. Kr?pniecisk?s vai ?aunpr?t?g?s situ?cij?s, kur?s nodok?a maks?t?js ir izlicies, ka tam ir griba veikt noteiktu saimniecisku darb?bu, ta?u paties?b? tas ir m??in?jis iek?aut sav? priv?taj? mant? preces, par ko var veikt atskait?šanu, nodok?u iest?de var ar atpaka?ejošu sp?ku piepras?t atmaks?t atskait?t?s summas, jo š?s atskait?šanas tikušas at?autas, pamatojoties uz nepatiesu inform?ciju (spriedums, 2000. gada 21. marts, *Gabalfriša* u.c., no C?110/98 līdz C?147/98, EU:C:2000:145, 46. punkts).

51 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka c??a pret kr?pšanu nodok?u jom?, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu izmantošanu ir m?r?is, kas PVN direkt?v? ir atz?ts un tiek ar to veicin?ts, k? atg?din?ts t?s 131. pant? (spriedums, 2004. gada 29. apr?lis, *Gemeente Leusden et Holin Groep*, C?487/01 un C?7/02, EU:C:2004:263, 76. punkts).

52 L?dz ar to gad?jum?, ja nodok?u iest?de konstat?tu, ka ties?bas uz atskait?šanu ir tikušas ?stenotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi – kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai –, t? b?tu ties?ga ar atpaka?ejošu sp?ku piepras?t atmaks?t atskait?t?s summas (spriedums, 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C?32/03, EU:C:2005:128, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

53 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild š?di – PVN direkt?vas 167., 168., 184., 185. un 187. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auts t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts kori??t s?kotn?jo PVN atskait?jumu t?d??, ka nekustamais ?pašums, attiec?b? uz kuru ir ?stenotas ties?bas izv?l?ties maks?t nodokli, tiek uzskat?ts par t?du, ko nodok?a maks?t?js vairs neizmanto savu ar nodokli aplicamo darb?bu veikšanai, jo šis nekustamais ?pašums netiek aiz?emts ilg?k k? divus gadus, pat ja ir pier?d?ts, ka nodok?a maks?t?js šaj? laikposm? ir m??in?jis šo nekustamo ?pašumu iznom?t.

Par otro un trešo jaut?jumu

54 ?emot v?r? atbildi uz pirmo jaut?jumu, atbilde uz otro un trešo jaut?jumu nav j?sniedz.

Par š? sprieduma iedarb?bas laik? ierobežošanu

55 Gad?jum?, ja Tiesa lemj, ka Savien?bas ties?bas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu k? pamatliet?, Portug?les vald?ba l?dz Tiesu ierobežot š? sprieduma iedarb?bu laik?.

56 Lai pamatotu savu l?gumu, Portug?les vald?ba uzskata, pirmk?rt, ka visu tiesisko attiec?bu p?rbaude katr? atseviš?? gad?jum? ar m?r?i noskaidrot, vai nodok?a maks?t?ji, kuri iznom? ?pašumu, ir pareizi apr??in?juši un samaks?juši attiec?gajai dal?bvalstij PVN korekcijas summas, pati par sevi esot uzskat?ma par pien?kumu, kas prasa p?rm?r?gus administrat?vos un tiesu resursus, kuri nav pieejami, un šo pien?kumu neizpilde izrais?šot ?aunpr?t?gas izmantošanas gad?jumus un v?l liel?kus nodok?u ie??mumu zaud?jumus.

57 Otrk?rt, Portug?les vald?ba uzsver, ka š?d? situ?cij? zaud?jumi, kas rad?sies no starplaik? kori??t? vai jau samaks?t? nodok?a, veidošot iev?rojamas summas un izrais?šot nepanesamu budžeta nel?dzsvarot?bu.

58 Trešk?rt, Portug?les vald?ba uzskata, ka ar pamatliet? apl?kotajiem valsts ties?bu aktiem tiekot garant?ts, ka atskait?m? priekšnodok?a apm?rs ir tieši un sam?r?gi saist?ts ar v?l?k faktiski iekas?to nodokli, kas t?d?j?di liecinot par Portug?les valsts un t?s nodok?u iest?žu labtic?bu.

59 Šai zi?? ir j?atg?dina, ka sprieduma iedarb?bas laik? ierobežošana ir iz??muma pas?kums, kura priekšnoteikums ir past?vošs risks, ka var?tu iest?ties smagas ekonomiskas sekas, it ?paši saist?b? ar t?du tiesisko attiec?bu lielo skaitu, kas nodibin?tas labtic?gi, pamatojoties uz

regulējumu, kurš tika uzskatīts par spēkā esošu, un izrādījās, ka privātpersonas un valsts iestādes ir bijušas iesaistītas rīcībā, kas neatbilda Savienības tiesību mērķu saistībā ar objektīvu un būtisku nenoteiktību attiecībā uz Savienības tiesību normu tvērumu, un šo nenoteiktību varēja veicināt citu dalībvalstu vai Komisijas rīcība (skat. it īpaši spriedumu, 2013. gada 19. decembris, *Endress*, C-209/12, EU:C:2013:864, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Tomēr ir jāatgādina, ka nodokļa maksājumu tiesību uz PVN atskaitīšanu ierobežošana ir uzskatāma par izņēmumu no kopējās PVN sistēmas pamatprincipa, un saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šis izņēmums ir atzīstams par likumīgu tikai īrkrtas apstākļos (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 67. punkts).

61 No Tiesas judikatūras izriet, ka nav objektīvas un būtiskas nenoteiktības attiecībā uz Savienības tiesību darbības jomu, jo īpaši attiecībā uz PVN direktīvas noteikumiem, kas saistīti ar tiesību uz nodokļa atskaitīšanu tvērumu un to nozīmi ar šo direktīvu izveidotajā sistēmā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 68. punkts).

62 Portugāles iestādes tādējādi nevar balstīties uz objektīvu un būtisku nenoteiktību attiecībā uz Savienības tiesību normu tvērumu. Tā kā šis kritērijs nav izpildīts, nav pamata pārbaudīt, vai ir izpildīts kritērijs saistībā ar nelabvēlīgu ekonomisko seku smagumu.

63 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka šis sprieduma iedarbība laikā nav jāierobežo.

Par tiesīšanās izdevumiem

64 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167., 168., 184., 185. un 187. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts tās valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts koriģēt sēkotnājo pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu tādēļ, ka nekustamais īpašums, attiecībā uz kuru ir īstenotas tiesības izvēlēties maksāt nodokli, tiek uzskatīts par tādū, ko nodokļa maksātājs vairs neizmanto savu ar nodokli apliekamo darbību veikšanai, jo šis nekustamais īpašums netiek aizēmts ilgāk kā divus gadus, pat ja ir pierādīts, ka nodokļa maksātājs šajā laikposmā ir mēģinājis šo nekustamo īpašumu iznomāt.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – portugāļu.