

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 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 184.–187. un 189. pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *Stichting Schoonzicht* un *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekret?rs finanšu liet?s, N?derlande) par visa pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN), kas s?kotn?ji bija samaks?ts par nekustam? ?pašuma kompleksa b?vniec?bu, atskait?juma kori??šanu vien? reiz? sakar? ar nekustam? ?pašuma kompleksa da?as izmantošanu darb?bai, kas ir atbr?vota no nodok?a.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Saska?? ar PVN direkt?vas 14. panta 3. punktu dal?bvalstis var uzskat?t konkr?tu b?vdarbu nodošanu par pre?u pieg?di.

4 Š?s direkt?vas 167. pant? ir noteikts, ka atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.

5 Min?t?s direkt?vas 168. panta a) punkt? 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?? veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu vi?? 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;”.

6 Š?s pašas 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.”

7 PVN direkt?vas 185. pant? ir noteikts š?di:

1. 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.

2. Atk?pjoties no 1. punkta, nekori?? dar?jumus, kas paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, vai pien?c?gi pier?d?tos vai apstiprin?tos ?pašuma izn?cin?šanas, zuduma vai z?dz?bas gad?jumos, k? ar? dar?jumus, kas attiecas uz pre?u izmantošanu, lai sniegtu mazas v?rt?bas d?vanas vai dotu paraugus, k? min?ts 16. pant?.

Tom?r dal?bvalstis var pras?t, lai kori?? dar?jumus, kas paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, vai z?dz?bas gad?jumos.”

8 Š?s direkt?vas 186. pant? ir noteikts, ka dal?bvalst?m ir j?paredz s?ki izstr?d?ti noteikumi t?s 184. un 185. panta piem?rošanai.

9 Min?t?s direkt?vas 187. pants ir formul?ts š?di:

“1. Attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm koriģšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tās ir iegādātas vai ražotas.

Tomēr daļēbvalstis koriģšanu var attiecināt uz pilnu piecu gadu laikposmu no šo kapitālieguldījumu preču pirmreizējās lietošanas.

Attiecībā uz nekustamu īpašumu periodu, kas kalpo par pamatu koriģšanas aprēķinam, var pagarināt līdz 20 gadiem.

2. Ikgadējo koriģšanu veic tikai par vienu piektdaļu no PVN, kas maksājams par kapitālieguldījumu precēm vai, ja koriģšanas laikposms ir bijis pagarināts, par tās attiecīgo daļu.

Šā punkta pirmajā daļā minēto koriģšanu veic, balstoties uz svērtībām atskaitēšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesībām tajā gadā, kurā preces ir iegādātas, ražotas vai, attiecīgā gadījumā, pirmoreiz lietotas.”

10 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 189. pantam:

“Lai piemērotu 187. un 188. pantu, daļēbvalstis var veikt šādus pasākumus:

- a) definēt kapitālieguldījumu preču jēdzienu;
- b) norādīt PVN summu, kas ņemama vērē koriģšanai;
- c) veikt jebkādas nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu, ka koriģšana neizraisa nekādas nepamatotas priekšrocības;
- d) atļaut administratīvus vienkāršojumus.”

Nīderlandes tiesības

11 1968. gada 28. jūnija *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (Likums par pastāvīgo apgrozījuma nodokļa aizstāšanu ar apgrozījuma nodokli atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa sistēmai) (*Stb.* 1968, Nr. 329) redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 15. panta 4. punkts ir paredzēts:

“Nodokļa atskaitēšana notiek atbilstoši preču un pakalpojumu izmantojumam dienā, kad šis nodoklis tiek ieskaitīts uzņēmēja rēķinā, vai dienā, kad minētais nodoklis ir maksājams. Ja tad, kad uzņēmējs sāk izmantot šīs preces un pakalpojumus, izrādās, ka tas to pašu nodokli ir atskaitījis pārņēmēģi vai nepietiekami salīdzinājumā ar tiesībām, ko rada attiecīgā izmantošana, tad, sākot ar šo datumu, viņš ir atbildēģs par pārņēmēģi vai nepietiekami atskaitīto nodokli. Nodoklis, par kuru viņš ir atbildēģs, tiek iekasēģts saskaņā ar 14. pantu. Nodoklis, saistēģbā ar kuru ir noticis nepietiekams atskaitēģjums, tam tiek atlēģdzinēģts pēģc tēģ lēģguma.”

12 1968. gada 12. augusta *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting* (Lēmums par Likuma par PVN izpildi) (*Stb.* 1968, Nr. 423) redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – “ģstenoģšanas lēģmums”), 12. panta 2. un 3. punkts ir paredzēģts:

“2. Likuma [par PVN] 15. panta 4. punkts paredzēģtē koriģģšana tiek veikta, pamatoģoties uz informāģciju par taksāģcijas periodu, kurēģ uzņēmēģjs ir sēģcis izmantot preces vai pakalpoģjumus.

3. Deklarācijā par pēdējo taksācijas periodu pārskata gadā atskaitījuma 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 atskaitījumu 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 atskaitīja 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 atskaitījums, 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 atskaitījuma 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 samaksu 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 saskaņotāji atskaitīt 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 "saskaņotājo atskaitījumu koriģē, 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 vispārīgo tvērumu apstiprina PVN direktīvas 185. panta 2. punktā skaidri uzskaitītie 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 šā 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

minēt? kompleksa saņemšanas, kas PVN iekasšanas nolūk? bija pre?u pieg?de valsts ties?bu aktu, ar kuriem tiek ?stenota PVN direkt?vas 14. panta 3. punkt? paredz?t? iesp?ja, izpratn?, nodok?a maks?t?js izr?ja ?etrus no šiem dz?vok?iem, un šis dar?jums bija atbr?vots no PVN.

35 T? k? s?kotn?jais atskait?jums tika apr??in?ts, ?emot v?r? š? paša kompleksa izmantošanu ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, ?etru dz?vok?u izr?šana, kas ir atbr?vota no PVN, main?ja sast?vda?as, kas j??em v?r?, lai noteiktu š? atskait?juma apm?ru, un t? rezult?t? min?tais atskait?jums bija liel?ks par to, ko nodok?a maks?t?jam bija ties?bas veikt attiec?g?s preces faktisk?s izmantošanas d??.

36 T?p?c š?da situ?cija ietilpst PVN direkt?vas 184. pant? un 185. panta 1. punkt? paredz?tajos gad?jumos, kuros nodok?u administr?cijai ir j?pieprasa nodok?a maks?t?jam kori??t s?kotn?ji atskait?to PVN.

37 L?dz ar to, otrk?rt, ir j?nosaka, vai uz s?kotn?j? atskait?juma kori??šanu attiec?g?s preces pirmreiz?j?s izmantošanas dien?, ja šaj? datum? izr?d?s, ka šis atskait?jums ir bijis liel?ks par to, ko nodok?a maks?t?jam bija ties?bas veikt, ?emot v?r? š?s preces faktisko izmantošanu, attiecas PVN direkt?vas 184. un 185. panta piem?rošanas noteikumi, kuri dal?bvalstij ir j?nosaka saska?? ar š?s direkt?vas 186. pantu, vai ar? PVN direkt?vas 187. pant? paredz?tie noteikumi par kapit?lieguld?jumu prec?m.

38 Šaj? zi?? PVN direkt?vas 187. panta, kas ir formul?ts t?d?j?di, ka nav nek?du šaubu par t? oblig?to raksturu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 26. punkts, un r?kojumu, 2014. gada 5. j?nijs, *Gmina Mi?dzydroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 24. punkts), 1. punkta pirmaj? da?? kapit?lieguld?jumu prec?m ir paredz?ts piecu gadu kori??šanas laikposms, ieskaitot gadu, kur? attiec?g? prece tika ieg?d?ta vai saražota. Tom?r š?s direkt?vas 187. panta 1. punkta otraj? da?? dal?bvalst?m tiek ?auts ar? balst?ties uz pilnu piecu gadu kori??šanas laikposmu, s?kot no š?s preces pirmreiz?j?s izmantošanas. 187. panta 1. punkta trešaj? da?? ir paredz?ts, ka nekustamajam ?pašumam, kas ieg?d?ts k? kapit?lieguld?jumu prece, kori??šanas laikposmu var pagarin?t l?dz 20 gadiem.

39 Ikgad?jo kori??šanu saska?? ar PVN direkt?vas 187. panta 2. punkta pirmo da?u 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. Ar š?s direkt?vas 187. panta 2. punkta otro da?u ir preciz?ts, ka šo kori??šanu veic, balstoties uz izmai??m atskait?šanas ties?b?s n?kamajos gados sal?dzin?jum? ar atskait?šanas ties?b?m taj? gad?, kur? prece ir ieg?d?ta, ražota vai attiec?g? gad?jum? pirmoreiz izmantota.

40 No min?t?s direkt?vas 187. panta 1. punkta otr?s un treš?s da?as izriet, ka attiec?g? dal?bvalsts var nolemt, ka kori??šanas laikposma s?kumpunkts – kas var ilgt 20 gadus, ja tas ir nekustamais ?pašums k? kapit?lieguld?jumu prece – ir attiec?g?s kapit?lieguld?jumu preces pirmreiz?j? izmantošana.

41 L?dz ar to gad?jum?, ja dal?bvalsts ir izmantojusi šo iesp?ju, PVN direkt?vas 187. panta 2. punkt? ir paredz?ts pien?kums attiec?b? uz katru l?dz kori??šanas laikposma beig?m pag?jušo gadu p?rbaud?t, vai saist?b? ar atskait?šanas ties?b?m ir notikušas izmai?as, kas attiecas uz š?s kapit?lieguld?jumu preces pirmreiz?jo izmantošanu, un apstipriņošas atbildes gad?jum? – veikt kori??šanu, kas attiecas uz atbilstošo PVN da?u, kura tiek uzlikta min?tajai kapit?lieguld?jumu precei.

42 No t? izriet, ka š?d? gad?jum? atsaucēs elementu veido ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, kas attiecas uz gadu, kad ir notikusi attiec?g?s kapit?lieguld?jumu preces pirmreiz?j? izmantošana, un ka PVN direkt?vas 187. pant? paredz?t? sadal?m? kori??šana attiecas uz

izmai??m, kas ir izdar?tas p?c š?s pirmreiz?j?s izmantošanas, sal?dzin?jum? ar ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu par min?t?s pirmreiz?j?s izmantošanas gadu.

43 Tom?r PVN direkt?vas 187. pant? nav noteikta kori??šanas k?rt?ba, kas ir j?piem?ro, ja pirmreiz?j?s izmantošanas br?d? atskait?šanas ties?bas izr?d?s liel?kas vai maz?kas par s?kotn?ji izdar?to atskait?jumu.

44 Š?du interpret?ciju apstiprina PVN direkt?vas 187. un n?kamajos pantos paredz?t?s kori??šanas m?r?is.

45 PVN direkt?vas 187. pant? paredz?tais kori??šanas laikposms un dal?t? kori??šana attiec?b? uz kapit?lieguld?jumu prec?m ir izskaidrojama un pamatojama it ?paši ar šo pre?u izmantošanu vair?ku gadu garum?, kuru gait? to izmantošana var main?ties (šaj? noz?m? 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, k? ar? r?kojumu, 2014. gada 5. j?nijs, *Gmina Mi?dzydroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 20. punkts).

46 T?d?j?di 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, it ?paši, ja sast?vda?as, kas s?kotn?ji ir ?emtas v?r?, nosakot atskait?jumu apm?ru, ir main?juš?s p?c deklar?cijas iesniegšanas vai – attiec?g? gad?jum? – p?c pirmreiz?j?s izmantošanas (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 25. punkts, un r?kojumu, 2014. gada 5. j?nijs, *Gmina Mi?dzydroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 20. punkts).

47 K? ?ener?ladvok?ts b?t?b? ir nor?d?jis secin?jumu 47. punkt?, t?s kori??šanas pamat? esoš? lo?ika, kura ir j?veic, ja to elementu groz?jumi, kas s?kotn?ji ?emti v?r?, lai noteiktu atskait?mo summu, ir radušies attiec?g?s kapit?lieguld?jumu preces izmantošanas laik?, atš?iras no t?s kori??šanas lo?ikas, kas ir j?veic, ja s?kotn?jais atskait?jums ir maz?ks vai liel?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam ir ties?bas š?s preces pirmreiz?j?s izmantošanas br?d?, ?emot v?r? min?t?s preces faktisko izmantošanu.

48 L?dz ar to uz k?rt?bu s?kotn?j? atskait?juma kori??šanai datum?, kad ir notikusi kapit?lieguld?jumu preces pirmreiz?j? izmantošana, ja izr?d?s, ka šaj? datum? min?tais atskait?jums bija liel?ks par to, ko nodok?a maks?t?jam bija ties?bas veikt, ?emot v?r? š?s preces faktisko izmantošanu, attiecas nevis PVN direkt?vas 187. pants, bet gan š?s direkt?vas 184. un 185. panta piem?rošanas noteikumi, kas dal?bvalst?m ir j?defin? saska?? ar min?t?s direkt?vas 186. pantu.

49 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, trešk?rt, ka, ?stenojot savu nov?rt?juma br?v?bu, pie?emot PVN direkt?vas 184. un 185. panta piem?rošanas noteikumus, dal?bvalst?m ir j??em v?r? š?s direkt?vas m?r?is un sist?ma, it ?paši nodok?u neitralit?tes princips, uz kuru ir balst?ta kop?j? PVN sist?ma (p?c analo?ijas skat. spriedumus, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 35. un 36. punkts, k? ar? 2018. gada 25. j?lijs, *Gmina Ryjewo*, C?140/17, EU:C:2018:595, 58. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

50 Ir j?nor?da, pirm?m k?rt?m, ka valsts tiesiskais regul?jums, kurš – t?pat k? pamatliet? apl?kots valsts tiesiskais regul?jums – ir balst?ts uz kapit?lieguld?jumu preces izmantošanas s?kuma datumu k? atsaucēs datumu, lai nov?rt?tu, vai s?kotn?ji veiktais PVN atskait?jums atbilst tam, ko nodok?a maks?t?js ir ties?gs veikt, ?emot v?r? š?s lietas faktisko izmantošanu, un kur? ir paredz?ts, ka tam šaj? datum? ir j?samaks? viss p?rmaks?tais atskait?tais nodoklis, ja s?kotn?jais atskait?jums ir bijis liel?ks par to, k?du tam bija ties?bas izdar?t, atbilst nodok?u neitralit?tes principam, kas ir atg?din?ts š? sprieduma 26. punkt? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada

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

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

52 No līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka saskaņā ar stenošanas likuma 13. pantu pēc pirmās koriģēšanas uzņēmumam 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 šīs 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 šīs uzņēmuma rēķina.

53 Ceturtkārt un visbeidzot, ir jānorāda, ka secinājums, saskaņā ar kuru noteikumi par sēkotnājs atskaitījuma kapitālieguldījumu preces pirmreizējās izmantošanas dienu, ja šajā datumā izrādās, ka šis sēkotnājs 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 rīkojumu *Gmina Międzydroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750) izklāstītajiem apsvērumiem.

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

55 Tomēr, kā enerģētiskā ir norādījis secinājumu 61. punktā, Tiesa ir nonākusi pie šīs secinājuma tiesiskajā un faktiskajā kontekstā, kas atšķiras no tā, kurš izriet no pamatlīdī aplūkot valsts tiesiskā regulējuma piemērošanas. Lietā, kurā tika izdots 2014. gada 5. jūnija rīkojums *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 grozēšana notika, lai gan tā jau tika izmantota darbībā, kas nesniedz atskaitēšanas tiesības (rīkojums, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzydroje* C-500/13, EU:C:2014:1750, 12. un 13. punkts).

56 Tā tas nav pamatlīdī, kurā attiecīgā nekustamā paēuma izmantoēanas izmaiēas ir notikuēas saistēbā ar ēsē preces pirmreizējo izmantoēanu.

57 Turklāt, kā izriet no ēsē sprieduma 51. un 52. punkta, pamatlīdī aplūkotais tiesiskais regulējums nav ēsē rslis, lai pa daēām koriētu izmaiēas, kas ir notikuēas pēc minētas preces pirmreizējs izmantoēanas, kā tas ir paredzēts PVN direktēvas 187. pantē.

58 ņemot vērā visus iepriekē minētos apsvērumus, uz pirmo uzdoto jautējumu jāatbild, ka PVN direktēvas 184.–187. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tēds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir ietverts koriēēšanas režēms, kurē ir piemērojams kapitālieguldējuma precēm un kurā ir paredzēts veikt koriēēšanu vairēku gadu garumā, un saskaēā ar kuru attiecēgā paēuma pirmreizējs izmantoēanas gadē, kas arē atbilst pirmajam koriēēšanas gadam, viss sēkotnāji attiecēbā uz ēo precē veiktais atskaitējums ir ticis koriēēts vienē reizē, ja ēsē pirmreizējs izmantoēanas laikē izrādēas, ka ēis atskaitējums neatbilst tam, ko nodokēā maksētējs bija tiesēgs veikt, pamatojoties uz minētas preces faktisko izmantoēanu.

Par otro jautājumu

59 Ēmot vār? 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 minēto 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 gad?, 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 laiks izrād?s, ka šis atskaitējums neatbilst tam, ko nodokļa maksātājs bija tiesīgs veikt, pamatojoties uz minētās preces faktisko izmantošanu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.