

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2022. gada 30. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 137. pants – Nodokļa uzlikšanas brīvas izvēles režīms – Nosacījumi – Valsts tiesiskais regulējums, kurā nodokļa maksātāja tiesībām izvēlēties maksāt PVN par nekustamo īpašuma pārdošanu ir izvirzīts nosacījums, ka šis īpašums ir nodots PVN maksātājam – Pienākums šo nosacījuma neieviešanas gadījumā koriģēt PVN atskaitījumus – Nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi

Lietā C-56/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strādu komisija) iesniedza ar 2020. gada 16. oktobra lūgumu un kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 29. janvārī, tiesvedībā

UAB “ARVI” ir ko

pret

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [A. Prechal], tiesneši J. Pasers [J. Passer], F. Biltšens [F. Biltgen] (referenti), N. Vāls [N. Wahl] un M. L. Arasteja Saņa [M. L. Arastey Sahún],

ģenerālvokāte: J. Kokote [J. Kokott],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- UAB “ARVI” ir ko vērā – L. Augustinavičienė un A. Paulauskas, advokatai,
- Lietuvas valdības vērā – K. Dieninis un V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – J. Jokubauskaitis un L. Lozano Palacios, pārstāves,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2022. gada 24. marta tiesas sēdē,

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”) 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 izvēlēties 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 šādos 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. punkta 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 attiecas uz 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 sākas, 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. punkta minētos nodokļa maksātājus, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitīms PVN, izņemot tādus preču piegādātājus vai pakalpojumu sniedzājus, par ko saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu PVN maksā vienīgi pakalpojumu saņēmējs vai persona, kurai šīs preces vai pakalpojumi ir paredzēti;

[..].”

Lietuvas tiesības

8 2002. gada 5. marta *Lietuvos Respublikos pridētinās vertās mokesčio įstatymas 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 noteiktajā kārtībā 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 iegādātajām vai importētajām precēm vai pakalpojumiem, ja šīs preces vai pakalpojumus tiek paredzēti izmantot šādām darbībām:

1) ar PVN apliekamu preču vai pakalpojumu piegādi;

[..].”

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

“PVN atskaitījumi ir jākoriģē 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) bērtiskas uzlabošanas (bēvniecības) gadījumā PVN priekšnodokļa atskaitījums par šādu veidu izgatavotajiem materiālajiem pamatlīdzekļiem tiek koriģēts 10 gadu laikā no tā taksācijas perioda, kurā pabeigti uzlabošanas darbi). [..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 Pēc tam, kad *Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija* (Kauņas rajona Reģionālā

nodokļu inspekcija, Lietuva; turpmāk tekstā – “Reģionālā nodokļu inspekcija”) bija pārbaudījusi Arvi veiktā PVN aprēķina, deklarācijas un samaksas likumību, tātad 2020. gada 15. aprīlī sagatavoja nodokļu pārbaudes ziņojumu, kurā tika konstatēts, ka šā sabiedrība kļūdaini ir piemērojusi PVN nekustamā īpašuma vērtīkai pārdošanai 2015. gada 8. maijā UAB “*Investicijā ir inovacijā fondas*” (turpmāk tekstā – “*Fondas*”). Saskaņā ar šo ziņojumu Reģionālā nodokļu inspekcija uzskatīja, ka, tā kā minētās pārdošanas brīdī *Fondas* vēl nebija reģistrēts kā PVN maksātājs, Arvi nevarēja ne izvēlēties nodokļa uzlikšanu šim darījumam, ne arī līdz ar to aprēķināt atbilstošo PVN vērtību, kā rezultātā tai PVN deklarācijā bija jā koriģē priekšnodokļa atskaitītā PVN summa.

12 Ar 2020. gada 22. maija lēmumu šā inspekcija apstiprināja minēto pārbaudes ziņojumu un noteica Arvi pienākumu samaksāt atbilstošo PVN summu, tai pieskaitot soda naudu un nokavējuma procentus.

13 Tā kā sūdzība, kas tika iesniegta par šo lēmumu, ar Valsts nodokļu inspekcijas 2020. gada 23. jūlija lēmumu tika noraidīta, Arvi vērsās *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strūdu komisija).

14 Šai iestādei vispirms ir radies jautājums, vai, izdarot izvēli, ko, ņemot vērā savu rīcības brīvību, izdarījis Lietuvas likumdevējs un kas paredz, ka tiesības izvēlēties uzlikt PVN ir saistītas ar nosacījumu, ka pircējs drīkst būt tikai PVN maksātāja statusā reģistrēts nodokļa maksātājs, tas ir ievērojis PVN direktīvu, ņemot vērā tās mērķus un būtību. Pēc tam tātad jānoskaidrot, vai nodokļa maksātāja izvēle uzlikt PVN agrākai nekustamā īpašuma piegādei, lai gan šāda izvēle neatbilst PVN likuma 32. pantā paredzētajam nosacījumam, ka pircējs ir reģistrēts kā PVN maksātājs, tomēr ļauj šo darījumu uzskatīt par ražošanas līdzekļa piegādi, kas ir apliekama ar PVN un nerada piegādātājam pienākumu koriģēt PVN atskaitījumu. Visbeidzot tātad jānoskaidrot, vai, pieprasot, lai piegādātājs koriģē priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitījumu, kaut arī preces pircējs kā PVN maksātājs ir reģistrējies vienu mēnesi pēc darījuma noslēgšanas, Valsts nodokļu inspekcija rīkojas atbilstoši PVN direktīvas garam un Tiesas judikatūrā noteiktajiem principiem.

15 Šajos apstākļos *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strūdu komisija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai tātad valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru PVN maksātājam var būt tiesības izvēlēties aprēķināt PVN par ar PVN neapliekamu [nekustamā īpašuma piegādi] tikai tad, ja šis īpašums ir nodots nodokļa maksātājam, kas darījuma noslēgšanas brīdī ir reģistrēts kā PVN maksātājs, ir saderīgs ar direktīvas 135. un 137. panta interpretāciju un fiskālās neitralitātes un efektivitātes principiem?

2) Gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai valsts tiesību noteikumu interpretācija, saskaņā ar kuru nekustamā īpašuma piegādātājam ir jā koriģē PVN priekšnodokļa atskaitījums par šo nekustamo īpašumu, ja tas ir izvēlējies aprēķināt PVN par šo piegādi, bet šāda izvēle nav iespējama saskaņā ar valsts tiesību prasībām viena nosacījuma dēļ, proti, tāpēc, ka pircējam nebija reģistrēta PVN maksātāja statusa, atbilst direktīvas noteikumiem, kuros paredzētas piegādātāja tiesības atskaitīt PVN un veikt atskaitījuma koriģēšanu, un PVN neitralitātes un efektivitātes principiem?

3) Vai administratīvā prakse, saskaņā ar kuru tādus apstākļus kā pamatlīdzekļa nekustamā īpašuma piegādātājam ir jā koriģē atskaitījums, kas attiecas uz PVN priekšnodokli par šo nekustamā īpašuma iegādi vai ražošanu, jo šis darījums tiek uzskatīts par ar PVN neapliekamu nekustamā īpašuma piegādi tāpēc, ka nepastāv tiesības izvēlēties uzlikt PVN (darījuma

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?tad 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 vispārīgie 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 aplūkoto valsts tiesiskajā regulājumā, 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 īpašuma nodošanu, kas tam piešķir tiesības uz nodokļa atskaitēšanu.

23 Pamatlietā aplūkoto 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 pieņēmusi dalībvalsts, kura izmantoja iespēju piešķirt nodokļu maksātājiem tiesības izvēlēties maksāt nodokli par nekustamā īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas darījumiem, un šajā regulājumā 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 pakautas noteiktiem likumiskiem nosacījumiem, iepriekšējās piekrišanas procedūra ļauj pārbaudīt, vai šie nosacījumi ir izpildīti, un, otrkārt, ka tādās piekrišanas procedūrās, kuru ievieš šāda 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 aplūkoto, jo tajā ir tikai noteikta kartība, 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 šāda 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 īpašuma pārdēvējs var izvēlēties aplikēt ar nodokli pārdošanas darījumu 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 enerģētiskā advokāte norādīja secinājumā 56. punktā, šai judikatūrai šajā gadījumā nav nozīmes, jo pamatlīdā attiecas nevis uz pircēju, kas vēl nav reģistrēts attiecīgā nekustamā īpašuma iegādes brīdī, tiesbūm atskaitēt nodokli, bet gan uz kārtību, kādā pārdēvējs izmanto savas tiesības izvēlēties nodokļa uzlikšanu par nekustamā īpašuma piegādes 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 tiesiskais regulējums, kurā nodokļa maksātāja tiesbūm izvēlēties uzlikt PVN nekustamā īpašuma pārdošanai ir izvirzīts nosacījums, ka šis īpašums tiek nodots nodokļa maksātājam, kurš darījuma 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 pakalpojumu, 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 izvirk?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 vi?š var?s likum?gi izmantot savas ties?bas izv?l?ties nodokli un garant?t pareizu PVN iekas?šanu. Š?da pras?ba t?tad ir piem?rota izvirk?t? m?r?a sasniegšanai.

36 Turkl?t t? nep?rsniedz to, kas ir vajadz?gs, lai sasniegtu izvirk?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 vi?š 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, *Sögaard 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?tad 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 p?c tam, kad vi?am ir atteiktas ties?bas izv?l?ties uzlikt nodokli šai p?rdošanai, jo šaj? datum? nebija izpild?ti nosacījumi, kas paredz?ti, lai p?rdev?js var?tu izmantot š?s ties?bas. Kaut ar? tam, ka pirc?js faktiski izmanto attiec?go nekustamo ?pašumu ar PVN apliekam?s darb?b?s, šaj? zi?? nav noz?mes, kompetentaj?m iest?d?m tom?r ir j?p?rbauda, vai nodok?a maks?t?js, kurš ir v?l?jies izmantot savas ties?bas izv?l?ties uzlikt nodokli attiec?gajam dar?jumam, iespējams, ir izmantojis kr?pšanu vai dar?jis to ?aunpr?t?gi.

Par ties?šan?s izdevumiem

41 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

1) Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 135. un 137. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regulējums, kur? nodok?a maks?t?ja ties?b?m izv?l?ties uzlikt pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN) nekustam? ?pašuma p?rdošanai ir izvirz?ts nosacījums, ka š? prece tiek nodota nodok?a maks?t?jam, kurš dar?juma nosl?gšanas br?d? jau ir re?istr?ts k? PVN maks?t?js.

2) Direkt?vas 2006/112 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 preci samaks?t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) priekšnodok?a atskaitījums p?c tam, kad vi?am ir atteiktas ties?bas izv?l?ties uzlikt nodokli šai p?rdošanai, jo šaj? datum? nebija izpild?ti nosacījumi, kas paredz?ti, lai p?rdev?js var?tu izmantot š?s ties?bas. Kaut ar? tam, ka pirc?js faktiski izmanto attiec?go nekustamo ?pašumu ar PVN apliekam?s darb?b?s, šaj? zi?? nav noz?mes, kompetentaj?m iest?d?m tom?r ir j?p?rbauda, vai nodok?a maks?t?js, kurš ir v?l?jies izmantot savas ties?bas izv?l?ties nodok?a uzlikšanu attiec?gajam dar?jumam, iespējams, ir izmantojis kr?pšanu vai dar?jis to ?aunpr?t?gi.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – lietuviešu.