

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES

JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 19. aprīlī (1)

Lieta C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

pret

Gmina Ryjewo

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Priekšnodokļa atskaitēšana – Kapitālieguldījumu preces iegāde – Kapitālieguldījumu preces iekraušana uzņēmuma aktīvos, ja to paredztais saimnieciskais pielietojums nav skaidrs – Sākotnējā izmantošana (valsts pavaldes iestādes) darbībā, par kuru nevar atskaitīt priekšnodokli – Vēlāka izmantošana ar nodokli apliekamai darbībā (izmantošanas veida maiņa) – Priekšnodokļa atskaitēšana vēlāk, koriģējot atskaitīto priekšnodokli

I. Ievads

1. Šajā lietā Tiesai ir jālemj, vai saglabājas iespēja vēlāk atskaitīt priekšnodokli ar to, ja iegādes brīdā nodokļa maksātājs nav nepārprotami iekļāvis lietu sava uzņēmuma aktīvos, jo tobrīd vēl nebija konkrēti paredzama tās turpmākā izmantošana. Šajā lietā (2) šis jautājums rodas pašvaldībai, kura iegādes brīdā vienlaikus bija reģistrēta nodokļa maksātāja un tikai pēc noteiktiem gadiem (tomēr vēl joprojām priekšnodokļa koriģēšanas laikposmā) ir izmantojusi iegādāto lietu ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai.

2. Ja hronoloģiskā secībā būtu pretēja, pašvaldībai neapšaubāmi būtu tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šādi atskaitītais priekšnodoklis tiktu koriģēts tikai vēlāk, uzliekot nodokli lietas izslēgšanai no uzņēmuma aktīviem. Tomēr vai tagad nodokļa maksātāja pienākums maksāt PVN drīkst būt atkarīgs no kapitālieguldījumu preces izmantošanas hronoloģiskās secības, kas izveidojusies nejauši?

3. Fiziskai personai, kura iegādājusies lietu tikai savam privātajam vajadzībām, kopš sprieduma lietā *Lennartz* (3) Tiesa nav nevienā ziņā atskaitījusi priekšnodokli ar to, ja vēlāk šā lieta tiek izmantota saimnieciskajai darbībai. Tomēr pašlaik tiesiskais regulējums ir mainījies, tāpēc ir

j?noskaidro, vai šo judikat?ru joproj?m var piem?rot. Vai attiec?g? gad?jum? t? ir piem?rojama ar? pašvald?bai, kura ieg?des br?d? bija re?istr?ts nodok?a maks?t?js un skaidri nebija paredz?jusi izmantot lietu saviem valsts p?rvaldes iest?des uzdevumiem? Vai šaj? gad?jum? ir noz?me tam, ka pašvald?ba ir uzskat?ma par personu, kas nav nodok?a maks?t?js, tikai iev?rojot PVN direkt?vas 13. panta nosac?jumus?

II. Atbilstoš?s ties?bu normas

A. Savien?bas ties?bas

4. Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (4) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 13. pant? ir noteikts, kad publisko ties?bu subjekti nav uzskat?mi par nodok?a maks?t?jiem:

“1. Valstis, re?ion?l?s un viet?j?s p?rvaldes iest?des, k? ar? citus publisko ties?bu subjektus neuzskata par nodok?a maks?t?jiem attiec?b? uz darb?b?m vai dar?jumiem, kuros t?s iesaist?s k? valsts iest?des, pat ja t?s šo darb?bu vai dar?jumu sakar? iekas? nodok?us, nodevas, ziedojumus vai maks?jumus.

Tom?r, iesaistoties š?d?s darb?b?s vai dar?jumos, t?s uzskata par nodok?a maks?t?jiem attiec?b? uz min?taj?m darb?b?m vai dar?jumiem, kuru sakar? to uzskait?šana par person?m, kas nav nodok?a maks?t?jas, rad?tu noz?m?gus konkurences izkrop?ojumus.

Jebkur? gad?jum? publisko ties?bu subjektus attiec?b? uz I pielikum? min?taj?m darb?b?m uzskata par nodok?a maks?t?jiem, ja vien š?s darb?bas netiek veiktas tik maz? apjom?, lai b?tu nenoz?m?gas. [..]”

5. PVN direkt?vas 167. pant? ir paredz?ts:

“Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.”

6. PVN direkt?vas 168. pant? 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 kuru 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; [..].”

7. PVN direkt?vas 184. pants attiecas uz s?kotn?ji atskait?t? priekšnodok?a kori??šanu:

“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. pant? ir noteikts kori??šanas laikposms:

“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.”

B. Polijas ties?bas

9. Polijas Likuma par pre?u un pakalpojumu nodokli (turpm?k tekst? – “PVN likums”) (5) 15. pant? ir noteikts, k?das personas ir nodok?a maks?t?ji:

“1. Nodok?a maks?t?ji ir juridiskas personas, organizatoriskas vien?bas bez juridiskas personas statusa un fiziskas personas, kas patst?v?gi veic jebkuru 2. punkt? nor?d?tu saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta.

2. Saimnieciska darb?ba ietver jebk?du darb?bu, ko veic ražot?ji, tirgot?ji vai pakalpojumu sniedz?ji, tostarp uz??m?ji, kuri ieg?st dabas resursus, un lauksaimnieki, k? ar? br?vo profesiju darb?bu. Par saimniecisku darb?bu it ?paši ir uzskat?ma materi?lo vai nemateri?lo akt?vu ilgstoša izmantošana pe??as g?šanas nol?kos. [..]

6. Valsts p?rvaldes strukt?ras un to instit?cijas netiek uzskat?tas par nodok?a maks?t?jiem attiec?b? uz uzdevumiem, kas ir ieviesti ar ?paš?m ties?bu norm?m un kuru ?stenošanai t?s ir nodibin?tas, neietverot darb?bas, kas veiktas uz priv?tties?bu l?gumu pamata.”

10. PVN likuma 86. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, 15. pant? min?tajam nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t priekšnodok?a summu no maks?jam? nodok?a summas, neskarot 114. pantu, 119. panta 4. punktu, 120. panta 17. un 19. punktu, k? ar? 124. pantu.”

11. PVN likuma 91. pant? ir reglament?ta priekšnodok?a kori??šana:

“2. Attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, kurus nodok?a maks?t?js saska?? ar ties?bu norm?m par ien?kuma nodokli attiecina uz amortiz?jamiem materi?liem vai nemateri?liem akt?viem, k? ar? uz nekustamajiem ?pašumiem un mantojam?m to lietošanas ties?b?m [..], 1. punkt? min?t? kori??šana nodok?a maks?t?jam ir j?veic n?kamo piecu gadu laik?, s?kot no lietošanas s?kuma gada, vai desmit gadu laik? attiec?b? uz nekustamajiem ?pašumiem un mantojam?m to lietošanas ties?b?m. [..]

7. 1.–6. punkta normas atbilstoši piem?ro gad?jumos, kad nodok?a maks?t?js nebija ties?gs atskait?t visu priekšnodokli par prec?m vai pakalpojumiem, ko tas ir lietojis, [..] un p?c tam š?s ties?bas atskait?t priekšnodokli par š?du prec? vai pakalpojumu ir groz?tas.”

III. Pamatlieta

12. Liet?, ko izskata iesniedz?jtiesa, str?ds ir par jaut?jumu, vai Rijevo [Ryjewo] pašvald?bai (turpm?k tekst? – “pašvald?ba”) ir ties?bas v?l?k proporcion?li atskait?t priekšnodokli par saviem kapit?lizdevumiem. Šis jaut?jums ir radies situ?cij?, kad pašvald?ba lika uzb?v?t viet?jo kult?ras

namu un vispirms izmantoja to valsts p?rvaldes iest?des m?r?iem. B?vniec?bas izdevumi ietv?ra ar? PVN.

13. B?vniec?bas laik? pašvald?ba bija re?istr?ts PVN maks?t?js, un t? ir iesniegusi attiec?gas nodok?u deklar?cijas. Tom?r s?kotn?ji priekšnodoklis netika atskait?ts, jo kult?ras nams netika izmantots ar nodokli apliekamiem dar?jumiem. Turkl?t uzb?v?tais kult?ras nams ar? nep?rprotami netika iek?auts pašvald?bas “uz??muma akt?vos”.

14. ?etrus gadus p?c kult?ras nama uzb?v?šanas t? izmantošanas veids tika izmain?ts t?d?j?di, ka tagad pašvald?ba to izmanto ar? ar nodokli apliekamiem dar?jumiem. Pašvald?bas skat?jum?, s?kot no kult?ras nama iz?r?šanas par atl?dz?bu br?ža, t? ir ties?ga da??ji atskait?t priekšnodokli par r??iniem, kuri pamato t? b?vniec?bas izdevumus, veicot daudzgadu kori??šanu saska?? ar Polijas PVN likuma 91. panta 7. un 7.a punktu apvienojum? ar š? likuma 91. panta 1. un 2. punktu.

15. Turpretim nodok?u iest?de secin?ja, ka pašvald?bai nav ties?bu atskait?t PVN par kult?ras nama b?vniec?bas un uztur?šanas izdevumiem. Finanšu ministrs uzskat?ja, ka preces un pakalpojumi, kurus pašvald?ba ieg?d?j?s ieguld?jumu m?r?iem – kult?ras nama b?vniec?bai, ko bez atl?dz?bas bija paredz?ts nodot Pašvald?bas kult?ras centra r?c?b? – nav ieg?d?ti saimniecisk?s darb?bas ietvaros un t?p?c pašvald?ba nav r?kojusies k? PVN maks?t?ja. Kapit?lieguld?jumu preces v?l?ka izmantošana saimnieciskajai darb?bai nenoz?m?jot, ka t?s ieg?des br?d? pašvald?ba ir r?kojusies k? nodok?a maks?t?js.

16. Pirm?s instances tiesai bija pret?js viedoklis. Š?s lietas fakti neizsl?dzot iesp?ju, ka ieguld?jumu m?r?iem ieg?d?to pre?u un pakalpojumu ieg?des br?d? pašvald?ba ir pl?nojusi tos v?l?k izmantot savas saimniecisk?s darb?bas ietvaros. Min?t? tiesa pie??ma, ka tas, ka nodok?a maks?t?js ieg?d?t?s preces un pakalpojumus s?kotn?ji izmantoja t?diem m?r?iem, kas ir atbr?voti no nodok?a, tam neat?em ties?bas atskait?t priekšnodokli v?l?k, ja main?s šo pre?u un pakalpojumu izmantošanas m?r?is un tie tiek izmantoti t?diem m?r?iem, par kuriem nodokli uzliek.

17. Finanšu ministrs ir iesniedzis kas?cijas s?dz?bu par vojevodistes administrat?v?s tiesas spriedumu. Tagad kompetent? Polijas Augst?k? administrat?v? tiesa ir nol?musi uzs?kt prejudici?l? nol?muma tiesved?bu.

IV. Tiesved?ba Ties?

18. *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) ir uzdevusi Tiesai š?dus jaut?jumus:

“1) Vai, ?emot v?r? PVN direkt?vas 167., 168., 184. un n?kamos pantus, k? ar? neitralit?tes principu, pašvald?bai ir ties?bas atskait?t priekšnodokli (veicot kori??šanu) par saviem kapit?lizdevumiem, ja:

– izgatavot? (ieg?d?t?) kapit?lieguld?jumu prece s?kotn?ji tika izmantota t?das darb?bas m?r?iem, kas nav apliekama ar nodokli (pašvald?bai tai pieš?irto pilnvaru ietvaros pildot valsts p?rvaldes iest?des uzdevumus),

– bet ir main?jies kapit?lieguld?jumu preces izmantošanas veids un tagad pašvald?ba to izmanto ar? ar nodokli apliekamiem dar?jumiem?

2) Vai, atbildot uz pirmo jautājumu, ir nozīme tam, ka kapitālieguldījumus preces izgatavošanas vai iegādes laikā pašvaldība nav nepārprotami izteikusi nodomu turpmāk izmantot to ar nodokli apliekamiem darījumiem?

3) Vai, atbildot uz pirmo jautājumu, ir nozīme tam, ka kapitālieguldījumu prece tiek izmantota gan ar nodokli apliekamiem darījumiem, gan ar nodokli neapliekamiem darījumiem (pildot valsts pārvaldes iestādes uzdevumus) un nav iespējams konkrētos kapitālizdevumus objektīvi attiecināt uz kādu no iepriekš minētajiem darījumiem?"

19. Tiesvedībā Tiesā par prejudiciālajiem jautājumiem rakstveida apsvērumus ir iesniegusi Rijevo pašvaldība, Polijas Republika un Eiropas Komisija. 2018. gada 11. janvāra tiesas sēdē piedalījās pašvaldība, Polijas Republikas nodokļu iestāde, Polijas Republika un Eiropas Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

20. Jautājums var izvērtēt kopā: to mērķis ir noskaidrot, vai vēlāk pašvaldība vai var proporcionāli atskaitīt priekšnodokli, ja uzbūvētā kultūras nama izmantošanas veids ir mainījies tādējādi, ka tagad tā to izmanto ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšanai.

A. PVN direktīvas 168. pants kā neitralitātes principa izpausme

21. Atbilstoši PVN direktīvas 168. panta a) punkta formulējumam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN par preču piegādi, ko tam veic cits nodokļa maksātājs, "ciktāl preces [...] nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli". Šie nosacījumi ir ievēroti.

22. Turpretim, liedzot atskaitīt priekšnodokli, par preces izmantošanu ar nodokli apliekamiem darījumiem ir jāmaksā PVN. Tas acīmredzami ir pretrunā PVN tiesiskajam regulējuma neitralitātes idejai. Atbilstoši Tiesas judikatūrai kopā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz visu saimniecisko darbību aplūkšanu ar nodokli neatkarīgi no tā mērķa un rezultāta, ja minētās darbības ar ir apliekamas ar PVN (6). Tādēļ saskaņā ar pastāvīgo judikatūru neitralitātes princips PVN tiesiskajā regulējumā prasa, lai uzņēmums kā nodokļa iekasātājs valsts labā principā tiktu atbrīvots no galīgā maksājuma PVN (7), ja visas uzņēmējdarbības mērķis (principā) ir veikt ar nodokli apliekamus darījumus (8). Tā tas ir šajā lietā.

23. Turklāt atbilstoši Tiesas judikatūrai kopā PVN sistēmā raksturojošais nodokļu neitralitātes princips nepieļauj nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības dubultu aplūkšanu ar nodokli (9). Rezultātā neatbrīvošana no PVN, kas ir jāmaksā saistībā ar preces iegādi, vienlaikus apliekot ar nodokli darījumus, kuru veikšanai izmantota šā prece, ir dubulta aplūkšana ar nodokli. Ar tas liecina par labu iespējai vēlāk atskaitīt priekšnodokli šīs lietas situācijā.

24. Ņemot vērā pašlaik grozīto tiesisko regulējumu, šis ar neitralitāti saderīgais secinājums vairs nebūt nav pretrunā Tiesas lēmējībai judikatūrai par vēlāku priekšnodokļa atskaitīšanu.

B. PVN direktīvas 167. pants kā atkāpe no neitralitātes principa

1. Lēmējībai judikatūrai par Sestās direktīvas 20. pantu

25. Sestās Direktīvas 77/388/EEK 20. panta 2. punkta (10) spēkā esamības laikā lēmējībai šim Tiesa pieņēma, ka personai, kas iegādājas precis privātmājai un tikai vēlāk izmanto to saimnieciskajai darbībai, tiek liegta tiesības atskaitīt priekšnodokli (11). Šo – nebūt ne neapstrīdamo (12) – judikatūru Tiesa nepārprotami attiecināja arī uz publisko tiesību struktūru (13).

26. Tom?r past?v?gaj? judikat?r? Tiesa ar? uzsver, ka persona, kas ieg?d?jas preces saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m PVN direkt?vas 9. panta izpratn?, to dara nodok?a maks?t?ja status? ar? tad, ja preces uzreiz netiek izmantotas šai saimnieciskajai darb?bai (14). Preces izmantošana priv?taj?m vajadz?b?m 23 m?nešus nebija š??rslis piln?gai priekšnodok?a atskait?šanai (15). Tom?r min?taj? liet? ieg?des br?d? attiec?g? persona bija izteikusi nodomu v?l?k izmantot preci saimnieciskajai darb?bai (“l?mums par iek?aušanu uz??muma akt?vos”).

27. Tom?r ir ar? spriedumi, kuros nav atz?tas ties?bas v?l?k atskait?t priekšnodokli (16). Visi šie spriedumi gan attiec?s uz tiesisko regul?jumu, k?ds bija paredz?ts Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK l?dz br?dim, kad st?j?s sp?k? PVN direkt?va. Attiec?gaj? Sest?s direkt?vas 77/388/EEK 20. panta 2. punkt? faktiski runa bija par to, ka atskait?t? priekšnodok?a kori??šana attiecas uz gadu, “kur? [kapit?lieguld?jumu preces] ir ieg?d?t[as] vai ražot[as]”. No š?da viedok?a ir saprotams, ka Tiesa, neskatoties uz ?ener?ladvok?ta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] (17) izteikto pret?jo viedokli, ir uzskat?jusi, ka t?d?s liet?s k? š? lieta saska?? ar Sest?s direkt?vas 77/388/EEK 20. pantu nav ties?bu v?l?k atskait?t priekšnodokli (18).

2. Ties?bu atskait?t priekšnodokli rašan?s br?dis

28. Š? Tiesas judikat?ra ir balst?ta uz PVN direkt?vas 167. pantu. Atbilstoši PVN direkt?vas 167. pantam ties?bas atskait?t priekšnodokli rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams (19). L?dz ar to atbilstoši Tiesas judikat?rai ties?bas atskait?t priekšnodokli galvenok?rt ir atkar?gas no t?, k?d? status? šaj? br?d? r?kojas persona (20). Atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams tad, kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de (PVN direkt?vas 63. pants), t?d?j?di galven? noz?me ir preces ieg?dei.

29. Turpretim ties?bas atskait?t priekšnodokli nerodas, ja nodok?a maks?t?js izmanto preci nevis savai saimnieciskajai darb?bai PVN direkt?vas 9. panta izpratn?, bet gan “savam priv?tajam pat?ri?am” (21). Apl?kojot PVN direkt?vas 167. pantu kop? ar t?s 9. pantu, j?secina, ka persona, kura tikai v?l?k k??st par nodok?a maks?t?ju un tikai v?l?k izmanto “priv?ti” ieg?d?tu preci ar nodokli apliekamu dar?jumu veikšanai PVN direkt?vas 9. panta izpratn?, Tiesas skat?jum? v?l?k nevar izmantot ties?bas atskait?t priekšnodokli.

30. Turpretim, ja t? ieg?d?jas preci k? nodok?a maks?t?js, ieg?des br?d? t? var atskait?t priekšnodokli pat piln? apm?r?. Atbilstoši Tiesas judikat?rai par nodok?a maks?t?ju ir uzskat?ma persona, kas veic ieguld?jumus ar nodomu, ko apstiprina objekt?vi faktori, veikt saimniecisko darb?bu PVN direkt?vas 9. panta izpratn? un šim nol?kam veic pirmos kapit?lizdevumus (22).

31. To neliedz pat tas, ka v?l?k prece tikai minim?li tiek izmantota dar?jumiem, kuri ?auj atskait?t priekšnodokli. Šie apst?k?i tiek ?emti v?r? tikai v?l?k saska?? ar PVN direkt?vas 184. un n?kamajiem pantiem vai 16. un 26. pantu, kuros paredz?ta s?kotn?ji (p?rm?r?gi) atskait?ta priekšnodok?a kori??šana (23). It ?paši gad?jumam, kad, atskaitot priekšnodokli, ieg?d?ta prece v?l?k tiek izmantota citiem m?r?iem, nevis uz??muma vajadz?b?m, past?v t? d?v?t?s situ?cijas, kad prece tiek izsl?gta no uz??muma akt?viem (PVN direkt?vas 16. un 26. pants). Taj?s šai izmantošanai citiem m?r?iem, nevis uz??muma vajadz?b?m, v?l?k tiek uzlikts nodoklis.

3. Nep?rprotama regul?juma par iek?aušanu tr?kums

32. Tom?r PVN direkt?v? nav nep?rprotami reglament?ts pret?jais gad?jums, t? d?v?t? iek?aušana, kad “priv?ti ieg?d?ta” prece tikai v?l?k tiek izmantota saimnieciskajai darb?bai.

33. Tas rada pretrunu neitralit?tes pamatprincipam (par to iepriekš 22. punkt?), uz ko jau ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts F. Dž. Džeikobss (24). Atkar?b? no hronolo?isk?s sec?bas, k?d? prece

tiek izmantota saimnieciskaj? darb?b?, rodas daž?das tiesisk?s sekas, pat ja izmantošanas saimnieciskaj? darb?b? laikposms un no t? izrietošais PVN ir identiski. Turpretim PVN direkt?vas 184. un n?kamie panti liecina, ka, p?rejot no darb?bas, kas nav apliekama ar nodokli, uz darb?bu, kas ir apliekama ar nodokli, nav noz?mes ieg?d?t?s preces izmantošanas hronolo?iskajai sec?bai.

34. Š?du atš?ir?gu attieksmi pret uz??mumiem ar – neatkar?gi no hronolo?isk?s sec?bas – identiskiem ar nodokli apliekamiem dar?jumiem ir gr?ti attaisnot ar? saist?b? ar Hartas 20. pantu (25).

4. PVN direkt?vas groz?t? formul?juma ?emšana v?r?

35. Cik man zin?ms, Tiesa v?l nav nep?rprotami izteikusies jaut?jum? par v?l?ku priekšnodok?a atskait?šanu saist?b? ar t?das preces “iek?aušanu”, kuru persona nav ieg?d?jusies k? nodok?a maks?t?ja, ?emot v?r? PVN direkt?vas 187. panta 2. punkta otr?s da?as jauno formul?jumu.

36. PVN direkt?vas 187. panta 2. punkta otr?s da?as groz?taj? formul?jum? (26) tiek ?emts v?r? ne tikai ieg?des vai izgatavošanas br?dis, bet tagad ar? pirmreiz?j? izmantošana p?c ieg?des (“vai, attiec?g? gad?jum?, pirmoreiz lietotas”). Manupr?t, te it ?paši ir ietverti gad?jumi, kad nodok?a maks?t?js v?l nebija skaidri iek??vis precī savas saimniecisk?s darb?bas akt?vos un t?d?j?di t?s ieg?des br?d? (parasti piln?b? un t?l?t?ji) v?l nevar?ja atskait?t priekšnodokli.

37. Saska?? ar direkt?vas formul?jumu šaj? gad?jum? pirmreiz?j?s izmantošanas br?dis ir pamats v?l?kai priekšnodok?a kori??šanai, kuras oblig?ts nosac?jums ir priekšnodok?a (v?l?ka) atskait?šana izmantošanas br?d?. Proti, ja pirc?jam b?tu bijis attiec?gs izmantošanas nodoms jau ieg?des br?d?, tad ties?bas atskait?t priekšnodokli b?tu past?v?jušas jau s?kotn?ji un nerastos jaut?jums par v?l?ku priekšnodok?a atskait?šanu, veicot kori??šanu. T?d?j?di tagad PVN direkt?v? nep?rprotami tiek ?emta v?r? iesp?ja jau ieg?d?tu precī v?l?k iek?aut uz??muma akt?vos, v?l?k izmantojot to saimnieciskajai darb?bai.

38. L?dz ar to, ?emot v?r? jauno tiesisko regul?jumu, Tiesa attiec?b? uz pašvald?bu, kura – l?dz?gi k? šaj? liet? – vispirms izmantoja sporta halli valsts p?rvaldes iest?des m?r?iem un v?l?k ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, nav iebildusi pret to, ka v?l?k proporcion?li tiek atskait?ts priekšnodoklis (27).

39. ?emot v?r? vispirms konkr?ti pl?noto izmantošanu m?r?iem, kas nav saist?ti ar saimniecisko darb?bu, nav ties?bu uzreiz atskait?t priekšnodokli. Ja v?l?k priekšnodok?a kori??šanas laikposm? izmantošanas veids main?s, tad saska?? ar PVN direkt?vas 184. un n?kamo pantu formul?jumu ir at?auts v?l?k prec?zi kori??t atskait?to priekšnodokli *ex nunc* un par gadu atbilst?g? apm?r?, s?kot no izmantošanas veida mai?as br?ža. Ja p?c tam izmantošanas saimnieciskajai darb?bai apjoms main?s v?lreiz, ar? var veikt attiec?gu kori??šanu saska?? ar PVN direkt?vas 184. un n?kamajiem pantiem.

40. Š?da neatskait?t? priekšnodok?a v?l?ka kori??šana ir sader?ga ar? ar PVN direkt?vas 184. un n?kamo pantu j?gu un m?r?i. Tas t?d??, ka – k? jau ir atzinusi Tiesa – atskait?jumu kori??šanas noteikumi (PVN direkt?vas 184. un 185. pants) ir b?tisks ar PVN direkt?vu izveidot?s sist?mas elements, jo t?s m?r?is ir nodrošin?t atskait?jumu precizit?ti un l?dz ar to nodok?u sloga neitralit?ti (28). Tikai š?das v?l?kas kori??šanas rezult?t? notiek neitralit?tes principam atbilstoša atbr?vošana no PVN, kurš nodok?a maks?t?jam ir j?maks? saist?b? ar preces ieg?di.

41. Turkl?t š?da kori??šana nepie?auj atš?ir?gu attieksmi pret nodok?a maks?t?jiem atkar?b? no hronolo?isk?s sec?bas, k?d? prece tiek izmantota saimnieciskajai darb?bai un m?r?iem, kas nav saist?ti ar saimniecisko darb?bu. L?dz ar to š? interpret?cija atbilst ar? Hartas 20. pantam.

maks?tiem attiec?b? uz darb?b?m vai dar?jumiem, kuros tie iesaist?s k? valsts iest?des. Te ietilpst darb?bas, ko min?tie subjekti veic saska?? ar tiem ?paši noteiktu tiesisko re??mu. Turpretim te neietilpst darb?bas, ko tie veic t?dos pašos tiesiskajos apst?k?os k? priv?tie saimniecisk?s darb?bas subjekti (34).

50. L?dz ar to galven? noz?me b?tu tam, vai pašvald?ba ieg?des br?d? ir r?kojusies, pildot valsts p?rvaldes iest?des uzdevumus. Š?du pie??mumu var?tu izdar?t tikai iz??muma gad?jumos (piem?ram, ja notiek piespiedu atsavin?šana). Parastas pat?ri?a pre?u ieg?des publisko ties?bu subjekti reti kad veic, pildot valsts p?rvaldes iest?des uzdevumus. T?d?j?di vairum? gad?jumu ieg?des br?d? pašvald?ba r?kotos k? nodok?a maks?t?js.

51. Tom?r argument?cija ar PVN direkt?vas 13. pantu mani nep?rlicina. Jau š? panta formul?jums liecina par to, ka publisko ties?bu subjekti, ja tie veic dar?jumus, noteiktos apst?k?os ir uzskat?mi par person?m, kas nav nodok?a maks?t?ji. T?d?j?di š? norma nep?rprotami attiecas uz sniegtajiem pakalpojumiem (proti, pakalpojumu sniegšanu), nevis uz sa?emtajiem pakalpojumiem (proti, pakalpojumu ieg?di). Tas v?l vair?k k??st skaidrs, pateicoties PVN direkt?vas 13. panta 1. punkta otrajai un trešajai da?ai. Šeit tiek ?emti v?r? konkurences izkrop?ojumi (otr? da?a) un noz?m?gs darb?bu apjoms (treš? da?a). Šos abus faktoros ieg?des br?d? nevar attiecin?t uz sa?emtajiem pakalpojumiem.

52. PVN direkt?vas 13. panta j?ga un m?r?is ir atbr?vot no nodok?a dažas publisko iest?žu subjektu darb?bas (35), ja un jo tie t?s veic, pildot valsts p?rvaldes iest?des uzdevumus. Tom?r, ja šaj? saist?b? rodas noz?m?gi konkurences izkrop?ojumi, tad saska?? ar PVN direkt?vas 13. panta 1. punkta otro da?u š?da saimniecisk? darb?ba princip? tiek aplikta ar nodokli, pat ja subjekts taj? iesaist?s k? valsts iest?de. Š?d? gad?jum? atbr?vojums atkal netiek piem?rots.

53. Šaj? liet? PVN direkt?vas 13. panta attiecin?šana uz ieg?des br?di gan pal?dz?tu pašvald?bai. Tom?r, ja pašvald?ba ieg?d?jas preci, pildot valsts p?rvaldes iest?des uzdevumus, noteiktos apst?k?os š? pieeja k??tu tai apgr?tinoša. Tad attiec?gi neb?tu ?auts atskait?t priekšnodokli, pat ja pašvald?ba veiktu saimniecisko darb?bu ar preci, ko t? ieg?d?jusies k? valsts iest?de. Tom?r, lai var?tu atskait?t priekšnodokli, saska?? ar PVN direkt?vas 168. pantu izš?iroša noz?me ir tam, vai ieg?de bija apliekama ar PVN un prece tiek izmantota ar nodokli apliekamu dar?jumu veikšanai. K? liecina PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkts, par pre?u pieg?di var uzskat?t ar? ?pašumties?bu nodošanu par atl?dz?bu, ja pieg?d?t?js to dara ar valsts iest?des vai t?s v?rd? izdotu r?kojumu (t?d?j?di suver?nas varas piespiests).

54. T?gad kopum? PVN direkt?vas 13. pant? nav run?ts par jaut?jumu, vai publisko ties?bu subjekts preces ieg?des br?d? r?kojas k? nodok?a maks?t?js vai k? persona, kas nav nodok?a maks?t?js, bet ir run?ts tikai par to, vai tas ir uzskat?ms par nodok?a maks?t?ju, veicot pre?u pieg?des un sniedzot pakalpojumus.

3. Pie??mums par preces iek?aušanu uz??muma akt?vos, ja nodok?a maks?t?js v?l?k faktiski izmanto šo preci ar nodokli apliekamiem dar?jumiem

55. Ja Tiesa vismaz piekrit?s manam uzskatam, ka par to, ka – atš?ir?b? no nodok?a uzlikšanas preces izsl?gšanai no uz??muma akt?viem – nav regul?juma par iek?aušanu, rodas šaubas saist?b? ar neitralit?tes un vienl?dz?gas attieksmes principiem, tad tas tai b?tu j??em v?r? vismaz, plaš?k nov?rt?jot ieg?di “nodok?a maks?t?ja status?”.

56. L?dz šim izskat?taj?s situ?cij?s, kur netika atbalst?ta priekšnodok?a v?l?ka atskait?šana, preces pirc?js ieg?des br?d? nebija nodok?a maks?t?js (piem?ram, liet? *Waterschap* (36)) vai nep?rprotami ir iek??vis preci sava uz??muma akt?vos tikai v?l?k (piem?ram, liet? *Lennartz* (37)), t?d?j?di tas pat ir ??mis v?r?, ka vispirms š? prece bija ieg?d?ta priv?taj?m vajadz?b?m. No t?m

atšķiras šīs lietas situācija, jo pircējs ir nodokļa maksātājs, kurš attiecīgajam brīdī nav pieņemis nekādu nepāprotamu lēmumu.

57. Attiecībā uz nodokļa maksātāju, kurš iegādājas precī, ko tas būtībā var izmantot saimnieciskajai darbībai, un kurš vēl nevar izslēgt iespēju, ka šī prece kādreiz PVN direktīvas 187. pantā paredzētajā laikposmā tiks izmantota ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai, tomēr var pieņemt, ka brīdī, kad tas iegādājās šo precī kļūda maksātājs, tas to ir darījis arī ar nodomu attiecīgā gadījumā vēlāk izmantot to saimnieciskajai darbībai. Tas tā katrā ziņā ir tad, ja tas šo precī nav nepāprotami paredzējis izmantošanai privātam vajadzībām, tādējādi izslēdzot to no PVN piemērošanas jomas (38).

58. Salīdzinājumā ar Sesto direktīvu 77/388/EEK PVN direktīvas 187. panta 2. punkta otrās daļas grozītais formulējums (par to iepriekš detalizēti 36. un 37. punktā) arī liecina par labu šim risinājumam, jo tagad tajā tiek ņemta vērā arī pirmreizējā izmantošana pēc iegādes ("vai, attiecīgā gadījumā, pirmoreiz lietotas").

59. Tādējādi, ņemot vērā PVN direktīvas 187. panta 2. punkta otrās daļas formulējumu, tiesības atskaitēt priekšnodokli iegādes brīdī var rasties, arī pamatojoties tikai uz potenciālu izmantošanas nodomu, ja tas vēlāk apstiprinās. Tomēr, ņemot vērā vispirms konkrēti plānoto izmantošanu mērķiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību, šīs tiesības saskaņā ar būs tikai pēc būtības (tādējādi tikai 0 euro apmērā). Ja vēlāk priekšnodokļa koriģēšanas laikposmā izmantošanas veids mainās, tad saskaņā ar PVN direktīvas 184. un 185. pantu ir atļauts precīzi vēlāk koriģēt atskaitēto priekšnodokli *ex nunc* un par gadu atbilstīgā apmērā.

60. Tādējādi pieņēmums par šādu potenciālu turpmākās izmantošanas nodomu neapņemas nodokļa maksātājam uzreiz atskaitēt priekšnodokli, bet gan tikai dod iespēju to proporcionāli atskaitēt vēlāk, ja priekšnodokļa koriģēšanas laikposmā prece vēl tiek izmantota ar nodokli apliekamiem darījumiem. Turklāt tā nodokļa maksātājam nerodas nedz nepamatota priekšrocība, nedz nepamatots apgrātinājums.

VI. Secinājumi

61. Tāpēc es iesaku Tiesai uz *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) jautājumiem atbildēt šādi:

Saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167., 168., 184., 185. pantu un 187. panta 2. punkta otro daļu, kā arī neitralitātes principu pašvaldībai ir tiesības atskaitēt priekšnodokli, koriģējot atskaitēto priekšnodokli par saviem kapitālizdevumiem, ja tā tos izmanto ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai. Tas tā ir arī tad, ja izgatavota vai iegādāta kapitālieguldījumu prece saskaņā ar tika izmantota tādā darbībā mērķiem, par kurām neuzliek nodokli, bet PVN direktīvas 187. pantā paredzētajā laikposmā ir mainījies kapitālieguldījumu preces izmantošanas veids un tagad pašvaldība to izmanto arī ar nodokli apliekamiem darījumiem.

Šajā gadījumā nav nozīmes, vai jau preces izgatavošanas vai iegādes brīdī tika izteikts nodoms turpmāk to izmantot ar nodokli apliekamiem darījumiem.

Atbildot uz pirmo jautājumu, nav arī nozīmes tam, ka kapitālieguldījumu prece tiek izmantota gan ar nodokli apliekamiem darījumiem, gan ar nodokli neapliekamiem darījumiem un nav iespējams konkrētos kapitālizdevumus objektīvi attiecināt uz kādu no iepriekš minētajiem darījumiem. Tas attiecas tikai uz jautājumu par atskaitētā priekšnodokļa sadalīšanu pēc apmēra, nevis uz pašām tiesībām atskaitēt priekšnodokli.

- 1 Oriģinālvaloda – vācu.
- 2 Līdzīgās lietas bija: rīkojums, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), un spriedums, 2005. gada 2. jūnijs, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335).
- 3 Spriedums, 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315).
- 4 OV 2006, L 347, 1. lpp.
- 5 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i usług* (konsolidētā redakcija, Dz. U. 2011, Nr. 177, 1054. poz., ar grozījumiem).
- 6 Spriedumi, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 38. punkts); 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts); 2005. gada 3. marts, *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 25. punkts un tajā minētā judikatūra), un 1985. gada 14. februāris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts).
- 7 Spriedumi, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. punkts), un 2004. gada 1. aprīlis, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. punkts).
- 8 Skat. spriedumus, 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts); 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 51. punkts); 2005. gada 21. aprīlis, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. punkts), un manus secinājums lietā *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 42. punkts).
- 9 Spriedums, 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 40. punkts); šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 2012. gada 22. marts, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 42. punkts), kā arī 2009. gada 23. aprīlis, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 46. punkts).
- 10 Padomes Sestā direktīva (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp). Tajā bija noteikts: “Koriģēšanu veic, balstoties uz svrstības atskaitēšanas tiesības nākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesībām tajā gadā, kurā ir tie iegādāti vai ražoti [kapitālieguldījumu preces ir iegādātas vai ražotas].”
- 11 Spriedumi, 2012. gada 19. jūlijs, *X* (C-334/10, EU:C:2012:473, 17. punkts); 2009. gada 23. aprīlis, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 44. punkts); 1992. gada 6. maijs, *de Jong* (C-20/91, EU:C:1992:192, 17. punkts), un 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 8., 9. un 17. punkts).
- 12 Detalizēti kritizējis H. Stadie: Rau/Dürrwächter, *UStG*, 15. pants, 1860. un nākamās piezīmes (versija: 170. izdevums – 2017. gada janvāris).
- 13 Spriedums, 2005. gada 2. jūnijs, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335, 39. un 40. punkts).
- 14 Spriedumi, 2012. gada 19. jūlijs, *X* (C-334/10, EU:C:2012:473, 31. punkts); 2012. gada 22. marts, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 44. un 52. punkts), un 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 14. punkts).
- 15 Spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, *X* (C-334/10, EU:C:2012:473, 27. punkts).

- 16 Spriedumi, 2005. gada 2. j?nijs, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C?378/02, EU:C:2005:335), un 1991. gada 11. j?lijs, *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315).
- 17 ?ener?ladvok?ta F. D?ž. D?eikobsa secin?jumi liet? *Charles* un *Charles-Tijmens* (C?434/03, EU:C:2005:48, 89. un 90. punkts).
- 18 Spriedums, 2009. gada 23. apr?lis, *Puffer* (C?460/07, EU:C:2009:254, 44. punkts).
- 19 Skat. ar? spriedumu, 1991. gada 11. j?lijs, *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315).
- 20 Tas nep?rprotami ir nor?d?ts spriedumos, 2018. gada 28. febru?ris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134, 35. punkts); 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C?184/04, EU:C:2006:214, 38. punkts), un 1991. gada 11. j?lijs, *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 8. un 9. punkts).
- 21 Tas nep?rprotami ir nor?d?ts spriedum?, 1991. gada 11. j?lijs, *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 9. punkts).
- 22 Tas nep?rprotami ir nor?d?ts spriedumos, 2012. gada 29. novembris, *Gran Via Moine?ti* (C?257/11, EU:C:2012:759, 27. punkts); 2000. gada 8. j?nijs, *Breitsohl* (C?400/98, EU:C:2000:304, 34. punkts), un 2000. gada 21. marts, *Gabalfriša* u.c. (no C?110/98 l?dz C?147/98, EU:C:2000:145, 47. punkts); skat. ar? manus secin?jumus liet? *X* (C?334/10, EU:C:2012:108, 81. punkts).
- 23 Tas rezult?t? ir nor?d?ts ar? spriedumos, 2012. gada 29. novembris, *Gran Via Moine?ti* (C?257/11, EU:C:2012:759, 28. punkts), un 2000. gada 8. j?nijs, *Breitsohl* (C?400/98, EU:C:2000:304, 35. punkts).
- 24 ?ener?ladvok?ta F. D?ž. D?eikobsa secin?jumi liet? *Charles* un *Charles-Tijmens* (C?434/03, EU:C:2005:48, 75. un n?kamie punkti).
- 25 Skat. spriedumu, 2018. gada 28. febru?ris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134, 44. punkts). Šaj? liet? Tiesa nep?rprotami ir nospriedusi, ka attiec?b? uz identiskiem kapit?lieguld?jumiem piem?rojamo nodok?u rež?mu nodok?u neitralit?tes princips nepie?auj nepamatotas atš?ir?bas starp vien?da profila uz??mumiem, kuri veic vien?das darb?bas.
- 26 Sest?s direkt?vas 77/388/EEK 20. panta 2. punkt? runa bija tikai par to, ka kori??šana attiecas uz gadu, "kur? [kapit?lieguld?jumu preces] ir ieg?d?t[as] vai ražot[as]".
- 27 R?kojums, 2014. gada 5. j?nijs, *Gmina Mi?dzyzdroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750, 19. un n?kamie punkti).
- 28 R?kojums, 2014. gada 5. j?nijs, *Gmina Mi?dzyzdroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750, 24. punkts).
- 29 Š?das sekas rodas, jo saska?? ar PVN direkt?vas 184. un n?kamajos pantos, k? ar? 26. panta 1. punkta a) apakšpunkt? paredz?taj?m pras?b?m kori??šana notiek proporcion?li par gadu un t?d?j?di rezult?t? l?dz tam uz??mums sa?em šo PVN k? bezprocentu aizdevumu.
- 30 Spriedums, 2012. gada 16. febru?ris, *Eon Aset Menidjmont* (C?118/11, EU:C:2012:97, 58. punkts); šaj? noz?m? skat. ar? spriedumus, 2001. gada 8. marts, *Bakcsi* (C?415/98, EU:C:2001:136, 29. punkts), un 1991. gada 11. j?lijs, *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 21.

punkts).

31 Tas nepārprotami ir norādīts spriedumos, 2000. gada 8. jūnijs, *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304, 34. punkts), un 2000. gada 21. marts, *Gabalfriša* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 47. punkts); šajā nozīmē skat. arī manus secinājumus lietā X (C-334/10, EU:C:2012:108, 81. punkts).

32 Rīkojums, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 Rīkojums, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, 19. punkts); tas arī ir norādīts jau spriedumā, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts).

34 Spriedums, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733, 70. punkts); šajā nozīmē skat. spriedumu, 2000. gada 14. decembris, *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, 17. un 22. punkts).

35 No šīda viedokļa Tiesa bieži vien runā par *atbrīvojumu no nodokļa* – spriedumi, 2007. gada 13. decembris, *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 41. punkts); 2000. gada 12. septembris, Komisija/Apvienotā Karaliste (C-359/97, EU:C:2000:426, 55. punkts), un 1987. gada 26. marts, Komisija/Nīderlande (235/85, EU:C:1987:161, 20. un 21. punkts) –, kurš ir jāinterpretē šauri.

36 Spriedums, 2005. gada 2. jūnijs, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 Spriedums, 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315).

38 Tiesas skatījumā, tādā sekas rodas, veicot iegādi ne kā nodokļa maksājumu – skat. tostarp spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687, 33. punkts).