

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības: PVN direktīva

4. PVN direktīvas 184. pants un nākamie panti attiecas uz atskaitēšanas koriģēšanu.

5. 184. pants ir paredzēts, ka "sākotnējo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksājumu bijušas tiesības".

6. Saskaņā ar šīs direktīvas 185. pantu:

"1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksēšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitēmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos pašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz prešu izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zādzības gadījumos."

7. PVN direktīvas 186. pants ir noteikts, ka "dalībvalstis paredz sīki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai".

8. PVN direktīvas 187. pants ir formulēts šādi:

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

Tomēr dalībvalstis koriģēšanu var attiecināt uz pilnu piecu gadu laikposmu no šo kapitālieguldījumu prešu pirmreizējās lietošanas.

Nekustamajam pašumam, kas iegādāts kā kapitālieguldījumu prece, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat divdesmit gadiem.

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

Šā punkta pirmajā daļē minēto koriģēšanu veic, balstoties uz svērstābām atskaitēšanas tiesībām nāmajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesībām tajā gadā, kurā preces ir iegādātas, ražotas vai, attiecīgā gadījumā, pirmoreiz lietotas."

9. Saskaņā ar PVN direktīvas 189. pantu:

"Lai piemērotu 187. un 188. pantu, dalībvalstis var veikt šādus pasākumus:

[..]

b) norādīt PVN summu, kas ņemama vērā koriģēšanai;

[..]."

B. Nīderlandes tiesības

10. Noteikumi par atskaitējumu koriģēšanu ir ietverti *Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde*

(1968. gada 28. jūnija Likums, ar ko nosaka apgrozījuma nodokļa aizvietošanu ar apgrozījuma nodokli saskaņā ar pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas sistēmu) (turpmāk tekstā – “OB”) 15. panta 4. punkts un *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968* (1968. gada Apgrozījuma nodokļa likuma īstenošanas lēmums (turpmāk tekstā – “īstenošanas lēmums”) 12. un 13. pants).

11. OB 15. panta 4. punkts ir noteikts:

“Nodokļa atskaitījumu veic atbilstoši preču un pakalpojumu paredzētajam izmantojumam, sākot ar brīdi, kad nodokli iekasējam izrakstītajā rēķinā vai kad tas ir iekasējams. Ja izrēķins, ka brīdī, kad uzņēmjs sāk izmantot preces vai pakalpojumus, viņš atskaita tiem atbilstošo nodokli lielākā vai mazākā apmērā, nekā preču vai pakalpojumu lietošana viņam dod tiesības to darīt, no šī brīža ir iekasējama pārpalikus atskaitījuma daļa. Iekasējams nodoklis jāsamaksā saskaņā ar 14. pantu. Nodokļa daļa, kuru varēja atskaitīt, bet kura nav atskaitīta, pēc uzņēmja līguma ir viņam jāatmaksā.”

12. Īstenošanas lēmuma 12. panta 2. un 3. punkts ir noteikts:

“(2) [OB] 15. panta 4. punkts minēto korekciju veic, pamatojoties uz informāciju par taksācijas periodu, kurā uzņēmjs sāk izmantot preces vai pakalpojumus.

(3) Deklarācijā par pēdējo taksācijas periodu atskaitījuma koriģēšanu veic, pamatojoties uz informāciju par visu taksācijas gadu.”

13. Īstenošanas lēmuma 13. pants, ciktāl tas attiecas uz izskatāmo lietu, ir formulēts šādi:

“(1) Atkāpjoties no 11. panta, atskaitījumam atsevišķi jāņem vērā:

(a) nekustamu īpašumu un tiesības, kas attiecas uz šādu īpašumu;

(b) kustamu īpašumu, ko uzņēmjs noraksta pret ienākuma nodokli vai uzņēmuma ienākumu nodokli, vai kuru viņš varētu norakstīt, ja viņam būtu pienākums maksāt šādu nodokli.

(2) Ciktāl tas attiecas uz nekustamo īpašumu un tiesībām attiecībā uz šādu īpašumu, atskaitījumu koriģēšana jāveic katrā no deviņiem taksācijas gadiem, kas seko gadam, kurā uzņēmjs sācis izmantot attiecīgo īpašumu. Katrā gadījumā koriģēšana jāveic par vienu desmito daļu no samaksātā priekšnodokļa, ņemot vērā taksācijas gada informāciju, kas ietverta deklarācijā, kura attiecas uz minēto taksācijas gada pēdējo taksācijas periodu.”

III. Faktiskie apstākļi, procedūra un prejudiciālie jautājumi

14. Amsterdamā reģistrētais *Stichting Schoonzicht* uz sev piederoša zemes gabala uzbūvēja daudzdzīvokļu ēku. Tajā bija septiņi dzīvokļi. Būvniecība sākās 2013. gadā, un tā tika pabeigta 2014. gada jūlijā.

15. Sākotnēji tika paredzēts, ka daudzdzīvokļu ēku izmantos ar nodokļiem apliekamiem darījumiem. Attiecīgi *Stichting Schoonzicht* uz to rēķina pilnā apmērā atskaitīja PVN.

16. Vēlāk, no 2014. gada 1. augusta, *Stichting Schoonzicht* vētrus dzīvokļus izīrēja. No lēmuma līgta prejudiciālu nolikumu izriet, ka tā bija daudzdzīvokļu ēka (daļas) pirmā izmantošana un ka pretēji sākotnējam nolikam tā bija atbrīvota no PVN. Pārējie trīs dzīvokļi 2014. gadā palika neapdzīvoti.

17. Tāpēc saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem sākotnējā atskaitījuma attiecīgā daļa tika koriģēta atbilstoši OB 15. panta 4. punktam. Tas nozīmēja, ka *Stichting Schoonzicht* bija parādā

to PVN da?u, kas attiec?s uz ?etriem iz?r?tajiem dz?vok?iem, jeb 79 587 EUR. Saska?? ar l?mumu l?gt prejudici?lu nol?mumu kori??šana tika veikta par 2014. gada trešo ceturksni (no 2014. gada 1. j?lija l?dz 30. septembrim), kur? daudzdz?vok?u ?ka tika izmantota pirmo reizi.

18. *Stichting Schoonzicht* samaks?ja PVN un iesniedza iebildumu par šo aplikšanu ar nodokli. T? ieskat? kapit?lieguld?jumu pre?u gad?jum? kop?j? s?kotn?j? atskait?juma piln?ga kori??šana br?d?, kad kapit?lieguld?jumu prece tiek izmantota pirmo reizi, k? tas ir paredz?ts OB 15. panta 4. punkt?, ir pretrun? PVN direkt?vas 187. pantam.

19. *Inspecteur van de Belastingdienst* (nodok?u inspektors) šo iebildumu noraid?ja. *Stichting Schoonzicht* iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Rechtbank Noord?Holland* (Zieme?holandes tiesa, N?derlande). Min?t? tiesa pras?bu atzina par nepamatotu, par ko kas?cijas s?dz?bas iesniedz?js iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamas apel?cijas tiesa, N?derlande). Min?t? tiesa konstat?ja, ka ar OB 15. panta 4. punkt? ietverta tiesisko regul?jumu PVN direkt?v? noteikt?s robežas tiek iev?rotas, un atzina apel?cijas s?dz?bu par nepamatotu. *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamas apel?cijas tiesa) ieskat?, N?derlandes likumdev?js ir izmantojis dal?bvalst?m PVN direkt?vas 189. panta b) punkt? pieš?irto iesp?ju nor?d?t PVN summu, kas ?emama v?r? kori??šanai attiec?b? uz kapit?lieguld?jumu prec?m. Min?t? tiesa uzskat?ja, ka OB 15. panta 4. punkt? paredz?to uzreiz veicamo atskait?jumu j?uzskata par "iepriekš?ju kori??šanas labojumu", kas tiek veikts pirms kori??šanas proced?ras un ko PVN direkt?va nereglament? (un t?d?j?di neizsl?dz). PVN direkt?va neizsl?dz š?du labojumu, jo tas nep?rk?pj nedz nodok?u neitralit?tes principu, nedz proporcionalit?tes principu.

20. Par šo spriedumu *Stichting Schoonzicht* iesniedza kas?cijas s?dz?bu iesniedz?jties? *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa).

21. *Stichting Schoonzicht* pamatliet? atk?rto argument?ciju, ka uzreiz veicam? s?kotn?j? atskait?juma kori??šana p?c kapit?lieguld?jumu pre?u pirm?s izmantošanas ir pretrun? PVN direkt?vas 187. pantam. T? ieskat?, PVN direkt?vas 187. panta kori??šanas tiesiskais regul?jums b?tu j?apsver neatkar?gi no t?, kas ir noteikts min?t?s direkt?vas 184. un 185. pant?. PVN direkt?vas 187. pant? ir noteikts ?pašs regul?jums kapit?lieguld?jumu prec?m, kurš aizst?j 184. un 185. pant? ietverto visp?r?go regul?jumu. S?kotn?j? atskait?juma kori??šana kapit?lieguld?jumu pre?u gad?jum? saska?? ar 187. pantu oblig?ti ir j?piem?ro vair?kus gadus, un katra kori??šanas gada beig?s dr?kst tikt kori??ta tikai proporcionalit?tes s?kotn?j? atskait?juma da?a. Atbilstoši PVN direkt?vas 187. pantam kori??šanu attiec?b? uz ?etriem iz?r?tajiem dz?vok?iem dr?kst veikt ne agr?k k? tad, kad ir iesniegta deklar?cija par 2014. gada p?d?jo ceturksni, neatkar?gi no t?, vai šie dz?vok?i pirmo reizi bijuši izmantoti šaj? gad?. Š?du kori??šanu dr?kst veikt tikai par vienu desmito da?u no atskait?juma, kas sa?emts 2013. gad?.

22. Iesniedz?jtiesai ir šaubas par N?derlandes "pirm?s izmantošanas uzreiz veicam?s kori??šanas" pras?bas atbilst?bu PVN direkt?vas 187. pantam.

23. Š?dos apst?k?os *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa) aptur?ja tiesved?bu un uzdeva Tiesai š?dus 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 – s?kotn?j? priekšnodok?a atskait?juma kopsumma attiec?b? uz šo kapit?lieguld?jumu preci tiek piel?gota (kori??ta) uzreiz, ja, to izmantojot pirmo reizi, izr?d?s, ka s?kotn?jais priekšnodok?a 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 jautājumu ir apstiprinoša:

2) Vai [PVN direktīvas] 189. panta b) vai c) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pirmajā jautājumā minētā pirmajā koriģēšanas perioda gadā uzreiz veikt šākotnājo priekšnodokļa atskaitījuma pielāgošana ir pasākums, kuru Nīderlandē var veikt [PVN direktīvas] 187. panta piemērošanas nolūkā?”

24. Rakstveida apsvērumus sniedza *Stichting Schoonzicht*, Nīderlandes un Zviedrijas valdības, kā arī Eiropas Komisija.

IV. Vērtējums

25. Uzskatu, ka aplūkojama valsts tiesiskais regulējums ir atbilstošs PVN direktīvai. Lai nonāktu pie šā secinājuma, vispirms sniegšu dažus ievada paskaidrojumus par piemērojam (vai iespējami piemērojam) PVN direktīvas normām (A). Pēc tam secināšu, ka “pirmās izmantošanas uzreiz veicamās koriģēšanas” prasība ietilpst nevis PVN direktīvas 187. panta, bet gan 184.–186. panta piemērošanas jomā, un tādēļ šīs normas atbilst (B).

A. Piemērojamās (un iespējami piemērojamās) PVN direktīvas normas

26. Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu “atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasājams”. Šajā kontekstā Tiesa atkārtoti ir uzsvērusi, ka atskaitēšanas tiesības ir “neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un tās princips nevar tikt ierobežots (3). Tā arī ir lūmusi, ka “atskaitēšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību, ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība princips ir pieliekama ar PVN” (4).

27. PVN direktīvas 184. un turpmākie panti paredz šāki izstrādātus noteikumus, kas piemērojami atskaitēšanas tiesībām, nosakot koriģēšanas mehānismu (5). Piemērojot šo mehānismu, atskaitēšanas tiesības par agrāk veiktām darbībām saglabātos tikai tiktāl, cik tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksājams PVN (6). Citiem vārdiem sakot, “šā mehānisma mērķis [...] ir arī radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz priekšnodokļa atskaitījumu un attiecīgo preču vai pakalpojumu izmantošanu ar nodokli pieliekamiem lejupjējiem darījumiem (7)”.

28. PVN direktīvas atskaitēšanas tiesiskajā regulējumā ir iekārtoti vispārīgi noteikumi (184.–186. pants), kā arī konkrēti noteikumi, kas piemērojami kapitālieguldījumu precēm (187.–192. pants).

29. Pirmkārt, attiecībā uz vispārīgiem noteikumiem PVN direktīvas 184. pants ir paredzēts, ka “šākotnājo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksājām bijušas tiesības”. Papildus tam 185. pants noteikts, ka “koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksēšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitēmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi” (8).

30. Saskaņā ar 186. pantu dalībvalstis nosaka kārtību, kādā piemēro 184. un 185. pantu (9).

31. Otrkārt, PVN direktīvas 187. un turpmākajos pantos ir ietverti konkrēti noteikumi par atskaitījumu koriģēšanu attiecībā uz kapitālieguldījumiem (10). Šie noteikumi konkretizē dažus koriģēšanas procesa aspektus.

32. Uz izskatāmo lietu attiecas trīs aspekti, kas būtu jāpiemin.

33. Pirmkārt, koriģšana ir jēdzina 5 gadu garumā, un šo laikposmu var pagarināt pat līdz 20 gadiem attiecībā uz nekustamo īpašumu, kas iegūts kā kapitālieguldījumu preces. No lēmuma līgta prejudiciālu nolikumu izriet, ka attiecībā uz nekustamo īpašumu, kas iegūts kā kapitālieguldījumu preces, Nīderlandē izvērtējums piemērot desmit gadu koriģšanas laikposmu. Tādējādi šis laikposms potenciāli būtu attiecināms uz pamatlīgto aplūkoto daudzdzīvokļu ēku.

34. Otrkārt, saskaņā ar PVN direktīvas 187. panta 1. punktu koriģšanas laikposms ietver gadu, kurā attiecīgās preces bija iegūtas vai ražotas, bet dalībvalstis koriģšanu var attiecināt uz laikposmu, sākot no šo kapitālieguldījumu preču pirmās lietošanas. No lēmuma līgta prejudiciālu nolikumu izriet, ka Nīderlandē bija izvērtējies pētījums minēto iespēju.

35. Treškārt, saskaņā ar 187. panta 2. punktu ikgadējo koriģšanu veic tikai par vienu piektdaļu no PVN, kas maksājams par kapitālieguldījumu precēm, vai, ja koriģšanas laikposms ir bijis pagarināts, par tās attiecīgu daļu. Atbilstoši Nīderlandes tiesiskajam regulējumam šā attiecīgā daļa ir *desmit daļa*.

B. "Pirmās izmantošanas uzreiz veicamās koriģšanas" prasības klasifikācija

36. Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas normas, kas reglamentē atskaitījumu koriģšanu, izsīdza prasību par "pirmās izmantošanas uzreiz veicamo koriģšanu".

37. Lai atbildētu uz šo jautājumu, nepieciešams izvērtēt, vai prasība par "pirmās izmantošanas uzreiz veicamo koriģšanu" ietilpst PVN direktīvas vispārīgā koriģšanas tiesiskā regulējuma (184. un turpmākie panti) vai konkrētā tiesiskā regulējuma (187. un turpmākie panti) piemērošanas jomā vai arī tai, iespējams, nav piemērojams neviens no minētajiem regulējumiem.

38. *Stichting Schoonzicht* apgalvo, ka PVN direktīvas 184.–186. pantā noteikto vispārējo tiesisko regulējumu nevajadzētu piemērot izskatītajā situācijā, jo koriģšana attiecas uz nekustamu lietu un tai ir piemērojams direktīvas 187. pants, kas netieši nozīmē, ka koriģšanai būtu jābūt izsīdzinātai 10 gadu laikposmā. Tā kā *OB* 15. panta 4. punktā ir ietverta prasība samaksāt šākotnējā atskaitījuma attiecīgo daļu uzreiz, tas ir pretrunā PVN direktīvas 187. pantam.

39. Nīderlandes un Zviedrijas valdības, kā arī Komisija secina pretējo. To ieskatā, prasība par "pirmās izmantošanas uzreiz veicamo koriģšanu" ietilpst PVN direktīvas vispārīgā koriģšanas tiesiskā regulējuma piemērojamā jomā un tādējādi ir tai atbilstoša.

40. Šim viedoklim piekrīt.

41. Patiešām, PVN direktīvas 187. pantā ir noteikts, ka "koriģšana ilgst piecus [vai vairāk] gadus, ieskaitot gadu, kurā tās ir iegūtas vai ražotas [vai izmantotas]" (11). Taisnība ir arī tas, ka dalībvalstīm ir pienākums noteikt koriģšanas regulējumu kapitālieguldījumu precēm (12), kā to norādīja iesniedzējtiesa.

42. Tomēr šie elementi nesniedz atbildi uz jautājumu par to, kā būtu jālabo neatbilstība starp, no vienas puses, paredzēto izmantošanu un, no otras puses, pirmreizējo faktisko izmantošanu.

43. Lai gan tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, ko sniedz cits nodokļa maksātājs saskaņā ar PVN direktīvas 167. un 168. pantu, var īstenot nekavējoties un pilnā apmērā arī tad, ja attiecīgās preces netiek uzreiz izmantotas uzņēmuma saimnieciskās darbības mērķiem (13), atskaitīšanas tiesības pastāv, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem (14). Kā to formulēja enerģiskā advokāte J. Kokote [J. Kokott]

], "tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu saistībā ar 63. pantu parasti tiek piešķirtas jau preces iegādes brīdī, pamatojoties uz tās *paredzēto* lietojumu. [...] Parasti jāievēro nosacījums, ka nodokļa maksātājs iegādāto precī lieto ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai. Atbilstoši judikatūrai koriģēšanas noteikumiem jāpalielina priekšnodokļa atskaitījumu precizitāte, pēc preces iegādes brīža uzraugot, kādā mērā nodokļa maksātājs to ar *faktiski* lieto mērķiem, kuri dod tiesības atskaitīt priekšnodokli" (15).

44. Izskatāmā lietā un saskaņā ar lēmumu līgta prejudiciālu nolēmumu atskaitēšanas tiesības radās, kad attiecīgais PVN priekšnodoklis kā uva iekasājams, pamatojoties uz *Stichting Schoonzicht* (2013. gadā) deklarāto nolikumu. Tomēr, manuprāt, atskaitēšanas tiesību apmērs attiecībā uz šiem izveidotajiem dzīvokļiem saruka līdz nullei, ņemot vērā izmaiņas izmantošanā, ar kurām *Stichting Schoonzicht* darījums no paredzētā ar nodokli apliekamā darījuma pārvērtē par to, kuru neapliek ar nodokli *pirms* šo preču *pirmās* izmantošanas.

45. Kā minēts iepriekš, koriģēšanas regulējuma specifiku saskaņā ar PVN direktīvas 187. pantu nosaka iespēja izlēmt atskaitījuma koriģēšanu vairāku gadu laikposmā.

46. Šis regulējums ir balstīts uz pieņēmumu, ka "[izmantošanas] [...] izmaiņu iespējai ir liela nozīme ražošanas lēmumu gadījumā, kas bieži tiek lietoti vairākus gadus, kuru laikā var mainīties to lietošanas veids" (16).

47. Zviedrijas valdība un Komisija principā apgalvo, ka šis pieņēmums attiecas uz izmaiņām izmantošanā, kas radušās laikposmā, kad kapitālieguldījumu preces tiek izmantotas. Tomēr attiecināt šo loģiku uz laikposmu *pirms* šādas izmantošanas vai, precīzāk sakot, uz laikposmu, kas sākas ar deklarāciju par paredzēto izmantošanu un beidzas ar pirmo taksācijas periodu, kurā tiek uzskaita faktiskā izmantošana, ir kas pavisam cits.

48. Saskaņā ar īstenošanas lēmuma 12. panta 2. punktu koriģēšanas pienākums attiecas uz pirmo taksācijas periodu, kurā *tika uzskaita* preču *izmantošana*, un ir jāatzīst, ka šajā kontekstā izmantošanas uzskaita ir daļa no pašas izmantošanas. Tādējādi varētu sacīt, ka pirmās izmantošanas laikposms ietilpst PVN direktīvas 187. panta piemērošanas jomā. Tomēr šīet saprātīgi un pat loģiski pārbaudi par to, vai iepriekš deklarētā *paredzētā* izmantošana atbilst *faktiskajai* izmantošanai, veikt brīdī, kad šī faktiskā izmantošana norisinās pirmo reizi, jo (ja šis uzņēmums pats to nav izlabojis, kad tas ir iespējams) pārbaude agrākā stadijā būtu samērā apgrūtināta, ja vispār iespējama.

49. Šo secinājumu pamato nepieciešamība nodrošināt to, ka tiek ievērots nodokļu neitralitātes princips abos tā vispārpieņemtajos aspektos.

50. Pirmkārt, atbilstoši vienam minēto principa aspektam uzņēmums būtu jāatbrīvo no PVN nastas, "ja pašas uzņēmējdarbības mērķis (principā) ir veikt darījumus, par kuriem uzliek nodokli" (17). Apgrieztā situācijā, manuprāt, jāšīet, ka uzņēmums pretēji iepriekš deklarētajiem nodomiem sāk izmantot preces *ar nodokli neapliekamiem* darījumiem, tad brīdī, kad preces sāka izmantot, iepriekš esošais pamatojums atbrīvojumam no PVN nastas vienkārši zuda.

51. Iepriekš minēto piemērojot izskatāmā lietā, šīet, ka atskaitēšanas tiesības radās, kad *Stichting Schoonzicht* radās pienākums samaksāt PVN priekšnodokli un attiecīgo preču paredzētā izmantošana tika deklarēta kā tāda, kas apliekama ar nodokli. Tomēr tad, kad šis nodoms mainījās un darījums kā uva atbrīvots no aplikšanas ar nodokli, vairs nepastāja iemesls uzņēmumam būt atbrīvotam no priekšnodokļa atskaitījuma. Atskaitījuma iemesls izzuda, sākoties faktiskajai izmantošanai (vai pat pirms tā (18)).

52. Saskaņā ar otro aspektu nodokļu neitralitātes princips "līdz pret saimnieciskās darbības

veic?jiem, kuri veic vien?dus dar?jumus, iekas?jot PVN, piem?rot atš?ir?gu attieksmi” (19). Nodok?u neitralit?tes princips “nepie?auj no pievienot?s v?rt?bas nodok?a viedok?a atš?ir?gi apl?kot l?dz?gus pakalpojumus, starp kuriem past?v konkurence” (20).

53. Attiec?b? uz izskat?mo lietu, manupr?t, pie?emot *Stichting Schoonzicht* argumentu, rezult?t? rastos situ?cija, kas b?tu pretrun? iepriekšmin?tajam nodok?u neitralit?tes principa otrajam aspektam.

54. K? apsv?rusi iesniedz?jtiesa un nor?d?jušas Zviedrijas un N?derlandes vald?bas un Komisija, š?ds rezult?ts sniegtu nepamatotu finanšu priekšroc?bu uz??m?jam, kurš deklar?, ka attiec?g?s kapit?lieguld?jumu preces tiks izmantotas ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, t?d?j?di paturot sav? r?c?b? l?dzek?us s?kotn?j? atskait?juma apm?r?, kaut ar? ne pirm? faktisk? izmantošana, ne turpm?ka izmantošana kori??šanas period? nedotu vi?am š?das atskait?šanas ties?bas. Citiem v?rdiem sakot, fiks?t nov?rt?jumu br?d?, kad tiek deklar?ta s?kotn?j? paredze, neatkar?gi no pirm?s faktisk?s izmantošanas, noz?m?tu, ka dal?bvalsts b?t?b? finans?tu š?du uz??m?ju, kuram b?tu j?samaks? atpaka? l?dzek?i proporcion?l?s da??s piem?rojam? kori??šanas laikposma vair?kos gados (21).

55. Apgriezt? situ?cij? uz??m?js, kurš l?dz?gas kapit?lieguld?jumu preces izmantotu ar nodokli neapliekamiem dar?jumiem, š?du finanšu priekšroc?bu neieg?tu, ja *ab initio* attur?tos no priekšnodok?a atskait?juma, pamatojoties uz *ab initio* nodomu izmantot kapit?lieguld?jumu preces ar nodokli neapliekamiem dar?jumiem.

56. Abos teor?tiski apl?kotajos uz??m?ju gad?jumos pirm? kapit?lieguld?jumu pre?u izmantošana ir vien?da, bet uz??m?ji sa?emtu ?oti atš?ir?gu PVN atskait?jumu, pamatojoties tikai uz atš?ir?bu vi?u deklar?taj?s (un, j?pie?em, labtic?gaj?s) iecer?s par attiec?go pre?u izmantošanu. Visos p?r?jos aspektos vi?i ir vien?d? situ?cij?.

57. Uzskatu, ka abos gad?jumos PVN atskait?jumam b?tu j?b?t vien?dam.

58. No OB 15. panta 4. punkta izriet, ka N?derlandes ties?bu akta m?r?is ir nov?rst iepriekš aprakst?to nev?lamo rezult?tu, pieprasot, ka atskait?šanas ties?bas tiek labotas atbilstoši situ?cijai, k?da past?v pirm?s faktisk?s izmantošanas laik? (p?c š? br?ža tiek piem?rots kori??šanas rež?ms kapit?lieguld?jumu prec?m). Š?d? veid?, manupr?t, ties?bu akts veicina nodok?u neitralit?tes iev?rošanu abos iepriekš izskaidrotajos aspektos. Š?iet, ka tieši šis ir *a fortiori* gad?jums, ?emot v?r?, ka tiesiskais regul?jums darbojas abos virzienos: ne tikai “par sliktu” uz??m?jam, kura iecere main?s no ar nodokli apliekamas izmantošanas uz ar nodokli neapliekamu, bet ar? par labu uz??m?jam, kura iecere main?s no ar nodokli neapliekamas izmantošanas uz ar nodokli apliekamu.

59. Min?to iemeslu d?? uzskatu, ka pamatliet? izskat?m? situ?cija neietilpst PVN direkt?vas 187. un turpm?ko pantu piem?rošanas jom? (un t?d?j?di nav tiem neatbilstoša).

60. Š?ds secin?jums nav pretrun? r?kojumam, ko Tiesa pie??ma liet? *Gmina Mi?dzydroje*, kur? Tiesa nor?d?ja, ka PVN direkt?vas 187. pants ir piem?rojams “t?d?s atskait?jumu kori??šanas situ?cij?s [...], kur?s kapit?lieguld?jumu preces izmantošanas m?r?is, kas nerada ties?bas uz atskait?šanu, v?l?k k??st par t?du, kas rada š?s ties?bas” (22). Tiesa piebilda, ka ar PVN direkt?vas 187. pantu “tiek liegts rež?ms, ar ko b?tu paredz?ts atskait?jumu kori??šanas laika posms, kurš b?tu ?s?ks par pieciem gadiem, un t?d?j?di ar? vienreiz?jas kori??šanas rež?ms, [...] kas ?autu veikt kori??šanu viena paša taks?cijas gada laik?” (23).

61. Min?t?s lietas apst?k?i ir s?k?k aprakst?ti r?kojum?, un tie liecina (24), ka pazi?ojumi tika izteikti kontekst?, kur? attiec?g?s preces jau bija s?kts izmantot. Izmai?as izmantošan? (vai

nodom? attiec?b? uz šo izmantošanu) notika tikai p?c tam. Tas tom?r iev?rojami atš?iras no situ?cijas, k?da ir izskat?maj? pamatliet?. T?p?c uzskatu, ka PVN direkt?vas 187. pants izskat?maj? liet? nav piem?rojams.

62. P?c tam rodas jaut?jums, vai attiec?g? situ?cija ietilpst min?t?s direkt?vas 184. un n?kamo pantu piem?rošanas jom?.

63. Manupr?t, atbilde ir apstiprinoša.

64. Liet? *SEB bankas* Tiesa sam?r? plaši interpret?ja PVN direkt?vas visp?r?jo kori??šanas tiesisko regul?jumu. T? nor?d?ja, ka 184. panta formulējums “*a priori* neizsl?dz iesp?jamu nepamatota atskait?juma gad?jumu” (25). T? interpret?ja min?to normu k? t?du, kas attiecas “it ?paši uz gad?jumu, kad ir veikts atskait?jums, lai gan ties?bas uz atskait?jumu nav bijušas”, jo šai situ?cijai atbilda “PVN direkt?vas 184. pant? paredz?t? pirm? situ?cija, proti, s?kotn?jais atskait?jums ir liel?ks par to, k?du nodok?a maks?t?jam bija ties?bas veikt” (26).

65. Izskat?m? lieta nep?rprotami ir “nepamatota atskait?juma gad?jums” izpratn?, k?du uzsv?rusi Tiesa liet? *SEB bankas*. Taisn?ba, ka min?t? lieta attiec?s uz situ?ciju, kur? atskait?jums bija veikts, neraugoties uz to, ka *ab initio* nepast?v?ja nek?das atskait?šanas ties?bas. Izskat?maj? liet? atskait?šanas ties?bas attiec?b? uz ?etriem dz?vok?iem rad?s, bet iepriekš min?to iemeslu d?? t?s v?l?k izzuda. ?emt v?r? iepriekšmin?to, ja piekr?tam, ka PVN direkt?vas 184.–186. pants attiecas uz situ?cij?m, kur?s ir nepieciešams labot nepamatoti veiktu atskait?jumu, k? Tiesa izdar?ja liet? *SEB bankas*, tad t?ds pats secinājums ir j?piem?ro situ?cij?m, kur?s ties?bas veikt atskait?jumu, kas past?v?ja iepriekš, rezult?t? samazin?s l?dz nullei, pirms attiec?g?s preces tika izmantotas pirmo reizi.

66. Uzskatu, ka situ?cijas liet? *SEB bankas* un izskat?maj? liet? ir vienas un t?s pašas probl?mas divi varianti: k? kori??t atskait?jumu, kas pieš?irts situ?cij?, kur? tam nekad nevajadz?ja tikt pieš?irtam (*SEB bankas*) vai ar? vairs nevajadz?tu (*in casu*) tikt pieš?irtam. T?p?c uzskatu, ka izskat?maj? liet? b?tu j?piem?ro risinājums, kuru tiesa pie??ma liet? *SEB bankas*, lai secin?tu, ka izskat?m? situ?cija ietilpst PVN direkt?vas 184.–186. pant? noteikt? visp?r?j? kori??šanas tiesisk? regul?juma piem?rošanas jom? un ir tam atbilstoša.

67. Iepriekš min?to iemeslu d?? ar? secinu, ka pras?ba par “pirm?s izmantošanas uzreiz veicamo kori??šanu”, kas ietverta attiec?gaj? valsts tiesiskaj? regul?jum?, neietilpst PVN direkt?vas 187. un n?kamo pantu piem?rošanas jom?, bet ietilpst min?t?s direkt?vas 184.–186. panta piem?rošanas jom? un ir tiem atbilstoša.

C. Par otro prejudici?lo jaut?jumu

68. T? k? uzskatu, ka attiec?gaj?m PVN direkt?vas norm?m pretrun? nav apskat?tais valsts kori??šanas tiesiskais regul?jums, uz valsts tiesas uzdoto otro jaut?jumu nav j?atbild.

V. Secinājumi

69. ?emot v?r? iepriekš min?to, iesaku Tiesai atbild?t *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa) š?di:

Valsts kori??šanas tiesiskais regul?jums saist?b? ar kapit?lieguld?jumu prec?m, kur? noteikts, ka pre?u pirmaj? izmantošanas gad? s?kotn?jo atskait?juma kopsummu var kori??t uzreiz, ja, to izmantojot pirmo reizi, izr?d?s, ka 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, neietilpst Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s

v?rt?bas nodok?a sist?mu 187. un n?kamo pantu piem?rošanas jom?, bet ietilpst min?t?s direkt?vas 184.–186. panta piem?rošanas jom?. Valsts kori??šanas tiesiskais regul?jums nav pretrun? š?m norm?m.

1 Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp., redakcij? ar groz?jumiem.

3 Skat., piem?ram, spriedumus, 2000. gada 21. marts, *Gabalfriša* u.c. (no C?110/98 l?dz C?147/98, EU:C:2000:145, 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépit?* (C?392/09, EU:C:2010:569, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

4 Spriedums, 2019. gada 3. oktobris, *Altic* (C?329/18, EU:C:2019:831, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Skat. ar? spriedumus, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo* (C?234/11, EU:C:2012:644, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

5 Spriedums, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:773, 57. punkts). Skat. ar? r?kojumu, 2014. gada 5. j?nijs, *Gmina Mi?dzydroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

6 Skat., piem?ram, spriedumus, 2014. gada 13. marts, *FIRIN* (C?107/13, EU:C:2014:151, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un 2016. gada 16. j?nijs, *Mateusiak* (C?229/15, EU:C:2016:454, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

7 Turpat.

8 Spriedumi, 2016. gada 16. j?nijs, *Mateusiak* (C?229/15, EU:C:2016:454, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un 2016. gada 16. j?nijs, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C?186/15, EU:C:2016:452, 47. punkts).

9 Attiec?gi Tiesa nor?d?ja, ka, “184. un 185. panta noteikumos ir gan sniegts skaidrojums [...] pien?kumam kori??t nepamatotus PVN atskait?jumus. Tom?r šajās pantos nav noteikts, k? tieši š? korekcija ir j?veic”, iz?emot attiec?b? uz kapit?lieguld?jumu prec?m. Spriedums, 2018. gada 11. apr?lis, *SEB bankas* (C?532/16, EU:C:2018:228, 26. punkts).

10 Kapit?lieguld?jumu pre?u j?dzienu defin? dal?bvalstis. Skat. PVN direkt?vas 189. panta a) punktu. Saska?? ar PVN direkt?vas 190. pantu “187., 188., 189. un 191. panta nol?k? dal?bvalstis par kapit?lieguld?jumu prec?m var uzskat?t pakalpojumu, kuru iez?mes ir l?dz?gas iez?m?m, k?das parasti ir kapit?lieguld?jumu prec?m”.

11 Mans izc?lums.

12 Šaj? noz?m? skat. r?kojumu, 2014. gada 5. j?nijs, *Gmina Mi?dzydroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750, 24. un 27. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

13 Spriedums, 2012. gada 22. marts, *Klub* (C?153/11, EU:C:2012:163, 45. punkts).

14 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C?126/14, EU:C:2015:712, 18. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Tom?r specifisku situ?ciju risin?jumam, piem?ram, skat. spriedumus, 2000. gada 8. j?nijs, *Schloßstraße* (C?396/98, EU:C:2000:303, 42. punkts un taj? min?t? judikat?ra), 2000. gada 8. j?nijs, *Breitsohl* (C?400/98, EU:C:2000:304, 41. punkts), vai 2018. gada 28. febru?ris, *Imofloresmira - Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134, 42. punkts). P?d?j? min?t? spriedum? Tiesa nol?ma, ka nodok?a maks?t?js saglab? ties?bas uz nodok?a

atskait?šanu no šo ties?bu rašan?s br?ža, pat ja šis nodok?a maks?t?js ar savu gribu nesaist?tu apst?k?u d?? nav var?jis izmantot preces vai pakalpojumus, kuri ir pamat? atskait?jumam ar nodokli apliekamos dar?jumus.

15 Secin?jumi liet? *Mateusiak* (C?229/15, EU:C:2016:138, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Skat. ar? ?ener?ladvok?tes J. Kokotes secin?jumus liet? *TETS Haskovo* (C?234/11, EU:C:2012:352, 27. un 28. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

16 Spriedums, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C?184/04, EU:C:2006:214, 25. punkts), kas attiec?s uz l?dzv?rt?gu normu – 20. pantu Sestaj? direkt?v?.

17 ?ener?ladvok?tes J. Kokotes secin?jumi liet? *AGROBET CZ* (C?446/18, EU:C:2019:1137, 57. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

18 No l?muma l?gt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka attiec?gie ?etri dz?vok?i tika iz?r?ti no 2014. gada augusta. Lai gan tas ir j?p?rbauda valsts tiesai, man ir gr?ti izt?loties, ka dar?juma ar nodokli apliekam? vai neapliekam? b?t?ba kaut k?d? veid? izkristaliz?tos tikai iz?r?šanas pirmaj? dien? (tas ir, faktiskaj? izmantošan?), jo j?pie?em, ka nepieciešamie l?gumi, visticam?k, b?tu bijuši sagatavoti iepriekš (atkl?jot dar?juma b?t?bu).

19 ?ener?ladvok?tes J. Kokotes secin?jumi liet? *AGROBET CZ* (C?446/18, EU:C:2019:1137, 57. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

20 Skat., piem?ram, spriedumus, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium* (C?573/15, EU:C:2017:189, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra); 2019. gada 27. j?nijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.c.* (C?597/17, EU:C:2019:544, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un 2019. gada 19. decembris *Segler?Vereinigung Cuxhaven* (C?715/18, EU:C:2019:1138, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

21 V?los ?oti skaidri uzsv?rt, ka izskat?maj? liet? nav nek?du pier?d?jumu vai pat aizdomu par jebk?diem p?rk?pumiem. Tom?r visp?r?gos vilcienos un abstrah?joties no izskat?m?s lietās faktiem, nav iesp?jams nepiemin?t iedrošin?jumu ?aunpr?t?gi izmantot situ?ciju, ko rad?tu iesp?ja summu, kura atbilst nepatiesam priekšnodok?a atskait?jumam, atmaks?t pa da??m p?c tam, kad ir bijusi deklar?ta (fikt?va) iecere.

22 R?kojums, 2014. gada 5. j?nijs (C?500/13, EU:C:2014:1750, 23. punkts). Min?t? lieta attiec?s uz ties?bu aktiem, ar kuriem l?dz?gi k? izskat?maj? liet? noteica kori??šanas laikposmu 10 gadu garum? nekustamam ?pašumam, kas ieg?ts k? kapit?lieguld?jumu preces, s?kot no br?ža, kad preces tiek izmantotas pirmo reizi. *Gmina Mi?dzydroje* samaks?ja PVN par prec?m un pakalpojumiem saist?b? ar darbiem tai piederoš? sporta hall?. Šo darbu gait? uz??m?js apsv?ra main?t min?t? ?pašuma p?rvald?bas sist?mu un iz?r?t to komercuz??mumam. Tad tas m??in?ja atskait?t samaks?to PVN priekšnodokli *visu uzreiz*, jo attiec?g?s sporta halles izmantošana main?j?s no t?das, kas nebija apliekama ar nodokli, uz t?du, kas ir apliekama ar nodokli. Nodok?u iest?des šo noraid?ja, jo uzskat?ja, ka uz situ?ciju attiecas tiesiskais regul?jums, ar ko ?steno PVN direkt?vas 187. pantu.

23 R?kojums, 2014. gada 5. j?nijs, *Gmina Mi?dzydroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750, 27. punkts).

24 Skat. faktu izklāstu rēķojum?, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, 10. un 12. punkts, it īpaši 12. punkts *in fine*, “ievērojot to, ka vienu desmito daļu no šīs summas nevar koriģēt, jo minētā sporta halle 2010. gadā tika izmantota darbībā, kas nerada tiesības uz atskaitēšanu”).

25 Spriedums, 2018. gada 11. aprīlis (C-532/16, EU:C:2018:228, 33. punkts).

26 Spriedums, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas* (C-532/16, EU:C:2018:228, 34. punkts).