

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2022. gada 24. martā (1)

Lieta C-56/21

UAB "ARVI" ir ko

pret

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strādu komisija, Lietuva) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 137. pants – Iespēja izvēlēties nodokļa režīmu no nodokļa atbrīvotu darījumu gadījumu – Izvēles tiesību īstenošanas nosacījumi – Dalībvalstu rīcības brīvība – Formas nozīme – Formālo prasību pārkāpuma sekas

I. Ievads

1. Jau 1858. gadā pazīstamais vācu jurists Rūdolfs fon Ķeringa [Rudolf von Jhering] ir teicis: "Forma ir patvaļas izvēlēta ienaidniece un brīvības dvēsele." (2)

2. Iespējams, arī šī iemesla dēļ Lietuva atsevišķas no PVN tiesību aktiem izrietošas materiāltiesiskās sekas ir sāstījis ar noteiktu formalitēšu ieviešanu. Tādējādi iespēja izvēlēties nodokļa režīmu pastāv tikai tādā darījuma gadījumā, kas tiek veikts ar reģistrētu PVN maksātāju. Šajā gadījumā pircēja reģistrāciju varēja veikt tikai mēnesi vēlāk. Tādēļ šis nosacījums darījuma brīvībai nebija izpildīts. Līdz ar to saskaņā ar Lietuvas tiesību aktiem pakalpojuma sniedzējs nevarēja atteikties no darījuma atbrīvojuma no nodokļa. Tādēļ tam bija jākorrigē priekšnodokļa atskaitījums no ražošanas izmaksām *pro rata temporis* tikai tādā, ka nebija ievērotas formalitātes.

3. Tomēr saskaņā ar Tiesas judikatūru PVN tiesību aktos atsevišķos gadījumos, it īpaši saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanu vai darījuma atbrīvojumu no nodokļa, priekšroka ir dodama vērtīgam pārcēlības, nevis formalitēšu ieviešanai (*substance over form* [saturs prevalē pār formu]) (3). Tātad vai šo pieeju var attiecināt arī uz dalībvalstu izvēles iespējām? Šis gadījums ir par to, kāda nozīme ir formāliem nosacījumiem, ja dalībvalsts ir izmantojusi savas izvēles tiesības un paredzējusi iespēju piemērot nodokli. Komisija arī šajā situācijā atbalsta pilnībā

pieeju p?c b?t?bas.

4. Savuk?rt Savien?bas likumdev?js p?d?j? laik? dr?z?k atbalsta tiesisk?s droš?bas ideju, kas paredz form?lu pras?bu iev?rošanu. To par?da PVN direkt?vas 138. panta 1. un 1.a punkta p?rst?d?t? redakcija (4), kas šaj? gad?jum? tom?r v?l nav piem?rojama. Iesp?jams, ka ar? Savien?bas likumdev?js šaj? zi?? ir vad?jies p?c iepriekš min?t? cit?ta. Katr? zi?? Tiesai šaj? gad?jum? atkal ir dota iesp?ja izskat?t “formas noz?mi” PVN ties?b?s (5) – šoreiz saist?b? ar izv?les iesp?ju.

II. Atbilstoš?s ties?bu normas

A. Savien?bas ties?bas

5. Tiesisko regul?jumu veido Direkt?va 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (6) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”).

6. PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta j) apakšpunkt? ir paredz?ts š?ds atbr?vojums:

“1. Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

j) ?kas vai ?kas da?u un zem t?s esoš?s zemes pieg?di, iz?emot 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt? min?tos gad?jumus.”

7. Šaj? zi?? PVN direkt?vas 137. panta 1. punkta b) apakšpunkt? ir noteikts:

“Dal?bvalstis nodok?a maks?t?jiem var pieš?irt ties?bas izv?l?ties nodok?a rež?mu attiec?b? uz š?diem dar?jumiem:

b) ?kas vai ?kas da?u un zem t?s esoš?s zemes pieg?di, iz?emot 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt? min?to pieg?di.”

8. PVN direkt?vas 137. panta 2. punkt? ir paredz?ts:

“Dal?bvalstis pie?em s?ki izstr?d?tus noteikumus 1. punkt? min?to izv?les ties?bu izmantošanai. Dal?bvalstis var ierobežot šo izv?les ties?bu darb?bas jomu.”

9. PVN direkt?vas 168. panta a) punkt? ir noteikti priekšnodok?a atskait?šanas materi?ltiesiskie nosac?jumi:

“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? viš? veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kur[a] nomaksu viš? 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.”

10. PVN direkt?vas 187. pants attiecas uz priekšnodok?a atskait?juma kori??šanu un ir formul?ts š?di:

“1. Attiec?b? uz kapit?lieguld?jumu prec?m kori??šana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kur? t?s ir ieg?d?tas vai ražotas.

Tom?r dal?bvalstis kori??šanu var attiecin?t uz pilnu piecu gadu laikposmu no šo kapit?lieguld?jumu pre?u pirmreiz?j?s lietošanas.

Nekustamajam ?pašumam, kas ieg?d?ts k? kapit?lieguld?jumu prece, kori??šanas laikposmu var pagarin?t l?dz pat 20 gadiem.

2. Ikgad?jo kori??šanu veic tikai par vienu piektda?u no PVN, kas maks?jams par kapit?lieguld?jumu prec?m vai, ja kori??šanas laikposms ir bijis pagarin?ts, par t? attiec?gu da?u.

[..]"

11. PVN direkt?vas 188. pant? ir noteikts:

"1. Ja kapit?lieguld?jumu preces pieg?d? kori??šanas laik?, uzskata, ka nodok?a maks?t?js t?s v?l joproj?m lieto savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m l?dz kori??šanas laikposma beig?m.

Pie?em, ka šai saimnieciskajai darb?bai piln?b? uzliek nodokli, ja nodokli uzliek kapit?lieguld?jumu pre?u pieg?dei.

Pie?em, ka š? saimniecisk? darb?ba ir piln?b? atbr?vota no nodok?a, ja no nodok?a ir atbr?vota kapit?lieguld?jumu pre?u pieg?de.

2. Š? panta 1. punkt? paredz?to kori??šanu veic tikai vienreiz attiec?b? uz visu atlikušo kori??šanas laiku. Tom?r, ja kapit?lieguld?jumu pre?u pieg?de ir atbr?vota no nodok?a, dal?bvalstis var atcelt pras?bu veikt kori??šanu, ja pirc?js ir nodok?a maks?t?js, kas attiec?g?s kapit?lieguld?jumu preces izmanto vien?gi dar?jumiem, par kuriem PVN ir atskait?ms."

B. Lietuvas ties?bas

12. *Lietuvas Republikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas* (Lietuvas Republikas Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli; turpm?k tekst? – "PVN likums") 32. panta 3. punkt? ir nostiprin?tas PVN direkt?vas 137. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?t?s dal?bvalstu pilnvaras, un taj? ir noteikts:

"Nodok?a maks?t?jam ir ties?bas šaj? likum? noteiktaj? k?rt?b? izv?l?ties apr??in?t PVN attiec?b? uz p?c b?t?bas nekustamu lietu, kas saska?? ar š? panta 1. vai 2. punktu nav apliekama ar PVN, ja lieta tiek p?rdota vai cit?di nodota re?istr?tam PVN maks?t?jam [..], un š? izv?le ir sp?k? attiec?b? uz visiem attiec?gajiem dar?jumiem, ko nodok?a maks?t?js nosl?dzis vismaz 24 m?nešu laik? no dienas, kad tika pazi?ots par šo izv?li. Nodok?a maks?t?js zi?o par savu izv?li centr?l?s nodok?u iest?des noteiktaj? k?rt?b?. [..]"

13. Saska?? ar PVN likuma 58. panta 1. punktu "PVN maks?t?jam ir ties?bas uz priekšnodok?a un/vai importa PVN atskait?šanu attiec?b? uz ieg?d?taj?m un/vai import?taj?m prec?m un/vai pakalpojumiem, ja tiek paredz?ts izmantot š?s preces un/vai pakalpojumus š?d?m PVN maks?t?ja darb?b?m: 1) ar PVN apliekamu pre?u un/vai pakalpojumu pieg?dei [..]".

14. PVN likuma 67. panta 2. punkt? ir noteikts:

"PVN atskait?jumi ir j?kori?? saska?? ar šaj? pant? noteikto k?rt?bu: attiec?b? uz p?c b?t?bas nekustamu lietu – 10 gadu laik? [..], skaitot no t? taks?cijas perioda, kur? tika piln?b? vai da??ji veikts priekšnodok?a un/vai importa PVN atskait?jums attiec?b? uz šo lietu (?kas/b?ves atjaunošanas darbu gad?jum? priekšnodok?a atskait?jums par š?d? veid? izgatavotajiem materi?lajiem pamatl?dzek?iem tiek kori??ts 10 gadu laik? no t? taks?cijas perioda, kur? pabeigti atjaunošanas darbi). [..]"

15. PVN likuma 67. panta 5. punkts ir noteikts:

“Ja atklājas, ka materiālie pamatlīdzekļi tiek izmantoti citā darbībā, kas nav norādīta šā likuma 58. panta 1. punktā, vai tie ir zaudēti, PVN atskaitījums ir jākorrigē PVN deklarācijā par taksācijas periodu, kurā tika atklāti norādītie apstākļi, palielinot budžetā iemaksājamo PVN summu (vai samazinot no budžeta saņemamo PVN summu) attiecīgi (proti, par priekšnodokļa vai importa PVN atskaitīto daļu, kas attiecas uz periodu, kurš palicis līdz tā termiņa beigām, kas paredzēts PVN atskaitījuma koriģēšanai).”

16. Lietuvas Republika nav izvēlējusies direktīvas 188. panta 2. punktu paredzēto iespēju atteikties no prasības veikt koriģēšanu.

III. Pamatlieta

17. Šā līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma pamatā ir strīds starp “ARVI” ir ko UAB (turpmāk tekstā – “ARVI”), kas ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, un *Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija* (Kauņas apriņķa Valsts nodokļu inspekcija, Lietuva; turpmāk tekstā – “Nodokļu inspekcija”).

18. Arvi bija uzbūvējusi palīgku “saimnieciskām vajadzībām” ar sporta zāli (turpmāk tekstā – “zāle”) uz zemesgabala, kas bija kvalificēts kā “zeme citiem mērķiem” un tika iznomāts dalībniekiem. ARVI 2013. gada janvārī PVN deklarācijā bija uzrādījusi ražošanas izmaksas un PVN.

19. 2015. gada 8. maijā ARVI pārdeva ku par 371 582,48 EUR, ieskaitot PVN 64 489,52 EUR apmērā, “*Investīcijā ir inovācijā fondas, UAB*” (turpmāk tekstā – “pircējs”). Lai gan pircējs pārdošanas brīdī bija nodokļa maksātājs, tomēr tas vēl nebija reģistrēts PVN maksātāja statusā. Ir tiesa, ka līguma noslēgšanas brīdī pircējs jau bija iesniedzis pieteikumu reģistrācijai PVN maksātāja statusā. Tomēr šis (pirmais) reģistrācijas pieteikums Tiesai nezināmu iemeslu dēļ tika noraidīts. Pircējs kā PVN maksātājs tika reģistrēts tikai pēc mēneša (2015. gada jūnijā).

20. Tomēr Nodokļu inspekcija uzskata, ka pircēja kā reģistrēta PVN maksātāja statuss ir obligāts nosacījums, lai nodokļa maksātājs varētu izvēlēties savu veikto piegādi aplikt ar nodokli. Tādēļ darījums obligāti bija jāuzskata par nekustamā pašuma piegādi, kas ir atbrīvota no nodokļa. Savukārt tā sekas ir tādas, ka 2013. gada janvārī veiktais priekšnodokļa atskaitījums bija jākorrigē PVN deklarācijā par 2015. gada maiju. Līdz ar to ARVI bija jānorāda korekcijas summa, kas atbilst laikposmam no 2015. gada maija līdz 2022. gada decembrim. Tādēļ Nodokļu inspekcija pieprasīja ARVI samaksāt PVN 252 296 EUR apmērā, kā arī ar to saistītās soda naudas un nokavējuma procentus.

21. Savukārt ARVI uzskata, ka PVN likuma 32. panta 3. punktu paredzētais nosacījums, saskaņā ar kuru pircējam ir jābūt ne tikai nodokļa maksātājam, bet arī reģistrētam PVN maksātājam, ir PVN neitralitātes principa pārkāpums un nekādā ziņā nav saderīgs ar direktīvas mērķiem un Tiesas judikatūru. Tādēļ ARVI iesniedza sūdzību centrālajai nodokļu iestādei. Tā tika noraidīta. ARVI pārsūdzāja šo lēmumu Nodokļu strīdu komisijā.

IV. Līgums sniegtā prejudiciālā nolikuma un tiesvedība Tiesā

22. Ar 2020. gada 16. oktobra lēmumu *Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija, Lietuva), kas izskata sūdzību, Tiesai uzdeva šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru PVN maksātājam var būt tiesības

izvēlties aprēķināt PVN par ar PVN neapliekamu nekustamo īpašumu tikai tad, ja 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 jākoriģē atskaitījums attiecībā uz PVN par nodotā nekustamā īpašuma iegādi, ja tas ir izvēlējies iekasēt PVN par nekustamā īpašuma piegādi, bet šāda izvēle nav iespējama saskaņā ar valsts tiesību prasībām viena nosacījuma dēļ, proti, tādēļ, ka pircējam nebija reģistrēts 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 pamatlīdz nekustamā īpašuma piegādātājam ir jākoriģē atskaitījums, kas attiecas uz PVN priekšnodokli par nekustamā īpašuma iegādi/ražošanu, jo šā īpašuma pārdošanas darījums tiek uzskatīts par ar PVN neapliekamu nekustamā īpašuma piegādi tādēļ, ka nepastāv tiesības izvēlēties PVN aprēķināšanu (darījuma noslēgšanas brīdī pircējam nebija reģistrēts PVN maksātāja identifikācijas numura), lai arī darījuma noslēgšanas brīdī nekustamā īpašuma pircējs bija iesniedzis pieteikumu par reģistrāciju PVN maksātāja statusā un tika reģistrēts kā PVN maksātājs vienu mēnesi pēc darījuma noslēgšanas, atbilst direktīvas noteikumiem, kuros paredzētas piegādātāja tiesības atskaitīt PVN un veikt atskaitījuma koriģēšanu, un PVN neitralitātes principam? Šajā gadījumā ir svarīgi noteikt, vai nekustamā īpašuma pircējs, kas ir reģistrējies kā PVN maksātājs pēc darījuma, faktiski izmantoja iegādāto īpašumu darbībā, kuras apliekamas ar PVN, un vai nav nekādu norāžu par krāpšanu vai āunprātīgu izmantošanu?"

23. Tiesvedībā Tiesā ARVI, Lietuva un Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus. Saskaņā ar Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi.

V. Tiesiskais vērtējums

A. Par līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemšanu

24. Līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegusi Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija. Tā ir pirmstiesas iestāde nodokļu strīdu izskatīšanai. 2010. gadā Tiesa attiecībā uz šo komisiju gan ir atzinusi, ka tā ir tiesa, kurai ir tiesības iesniegt līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu LESD 267. panta izpratnē (7). Tomēr, ņemot vērā jaunāko Tiesas judikatūru, var būt nepieciešams pārskatīt toreizējās apsvērumus (8).

25. Šaubas par to, vai ir tādā tiesas statuss, kurai ir tiesības iesniegt līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, šajā gadījumā rodas tādēļ, ka Nodokļu strīdu komisijas lēmumu abas puses nevar apstrīdēt vienā apmērā. Nodokļu inspekcija to var pārsūdzēt tikai pašos apstākļos (komisijai un Nodokļu inspekcijai atšķirīgi interpretējot nodokļu tiesību aktus). Tādējādi komisijas lēmuma galvenais mērķis, šī, ir nodrošināt vienveidīgu tiesību aktu interpretāciju Nodokļu inspekcijā. Tas arī izskaidrotu, kādēļ tā atrodas nevis tiesu varas, bet izpildvaras (valdības) pakārtībā, un tikai pēc tam tiesas lemj par atlikušajiem strīdiem.

26. Tomēr Komisijas locekļi ir neatkarīgi eksperti, un katrs ziņā nodokļu maksātājs lēmumu tiesā var apstrīdēt bez ierobežojumiem. Šajā ziņā faktiskie apstākļi, salīdzinot ar 2010. gada lēmumu, šī iet, nav būtiski mainījušies, un neviena no iesaistītajām pusēm nav paudusi šaubas par tiesbūm līgta prejudiciālu nolēmumu. Tādējādi Tiesas rēģbā nav jaunas, precīzas informācijas. Līdz ar to es joprojām pieēmu, ka Nodokļu strēdu komisijai ir tiesbas lēgt prejudiciālu nolēmumu.

B. Par prejudiciālajiem jautājumiem

27. Visi trīs prejudiciālie jautājumi galā galā attiecas uz to, vai PVN direktvāi ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaā ar kuru iespēju uzskatā darējumu, kas pats par sevi ir atbrvots no PVN, ar par darējumu, kas apliekams ar nodokli, dalēbvalsts pakēto nosacējumam, ka saēmājs ir reēistrēts nodokā maksātājs.

28. Tā kā šā nosacējuma neievērošanas sekas ir tēdas, ka pakalpojuma sniedzējam ir proporcionāli jākoriā savs priekšnodokā atskaitējums, iesniedzējtiesa izvirza jautējumu par neitralitētes un samērguma principu pērkēpumū. Pēdējais jautējums iesniedzējtiesai, šēiet, ir ēpaši ētisks, jo nosacējums tika izpildēts jau pēc mēneša, saēmājs veic darējumus, kas dod tiesbas atskaitēti priekšnodokli, un, kā uzskata iesniedzējtiesa, nav krēpšanas vai ēaunprētgas izmantošanas gadējuma.

29. Tā kā visi trīs jautājumi ir atkarēgi no tē, cik plaša tiesbas ir dalēbvalstij paredzēti šēdu iespēju un saistēti to ar formālm prasēbām, tos visus var izskatēti kopē. Šajā sakarē es vispirms tuvēk aplēkošu PVN direktvas 137. panta 1. punktē minēto izvēles tiesēbu jēgu un mērēi (par to C iedaā). Pēc tam izklēstēšu regulatēvo pilnvaru robežas attiecēbā uz sēki izstrēdētajiem noteikumiem izvēles tiesēbu izmantošanai, kas dalēbvalstēm ir atzētas PVN direktvas 137. panta 2. punktē (par to D iedaā).

C. PVN direktvas 137. panta 1. punktē paredzēto izvēles tiesēbu jēga un mērēis

30. PVN direktvas 137. panta 1. punktē dalēbvalstēm ir atēauts saviem nodokā maksātējiem piešēirt tiesbas izvēlētēties nodokā režēmu noteiktiem darējumiem, kas faktiski ir atbrvoti no nodokā.

31. Nepieciešamēbu atteiktēies no atbrvojuma no nodokā var izskaidrot ar to, ka atbrvojumu no PVN mērēis nav radēti priekšrocēbu pakalpojuma sniedzējam uzēēmumam, bet gan pakalpojuma saēmājam (9). Tas izriet no PVN kā vispērējā patēriā nodokā rakstura, kas ar PVN paredz apgrētinēti nevis pakalpojuma sniedzēju uzēēmumu (nodokā maksātēju), bet gan *pakalpojuma saēmāju* (faktisko nodokā maksātēju) (10).

32. Tomēr sekas šēdai priekšrocēbas piešēiršanai pakalpojuma saēmājam ir tēdas, ka *pakalpojuma sniedzējs*, šajā gadējumā tas ir ARVI, *nevar atskaitēti priekšnodokli*. Ar PVN direktvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktē paredzēto atbrvojumu šē nekustamē ēpašuma pērdošana ARVI gan ir atbrvota no nodokā. Tomēr sekas tam ir tēdas, ka nav iespējams atskaitēti priekšnodokli no ēku ēvniecēbas izmaksēm (vai, kā šajā gadējumā, tas ir jēkoriā). Lēdz ar to pakalpojuma sniedzējam šēs izmaksas ir jēiekēauj cenē. Tomēr tēs tas nevar uzrēdēti atsevišēi, jo pakalpojums ir atbrvots no nodokā. Tādējādi jēbkuram pircējam tiek uzlikts šis PVN no ēvniecēbas izmaksēm, bez iespējas saēemt atbrvojumu no tē. Atbrvojums vienmēr netiks piešēirts, jo par ar nodokli apliekamu pakalpojumu nav izrakstēts rēēins ar atsevišēi norēdētu PVN (11).

33. Tomēr, ja pircējs ir uzēēmājs, kuram ir tiesbas atskaitēti priekšnodokli, tad viēam nav

ekonomiski izdev?gi apb?v?to zemesgabalu ieg?d?ties no ARVI, nemaks?jot nodokli. T? viet? tas ieg?d?tos neapb?v?tu zemesgabalu un pats uzb?v?tu ?ku. Proti, p?d?j? min?taj? gad?jum? tam b?tu ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu attiec?b? uz ?kas b?vniec?bas izmaks?m. Rezult?t? neviens nodok?a maks?t?js, kam ir ties?bas atskait?t priekšnodokli, neieg?d?tos no ARVI apb?v?tu zemesgabalu, bet vienm?r to apb?v?tu pats.

34. T?d?j?di personai, kas nodok?a maks?t?jiem, kuriem ir ties?bas atskait?t priekšnodokli, pied?v? no nodok?a atbr?votu pakalpojumu (apb?v?tu zemesgabalu), rodas neizdev?g?ki konkurences apst?k?i. Tiem ir izdev?g?k zemesgabalu apb?v?t pašiem, jo tad tie var PVN atskait?t k? priekšnodokli. Tom?r, ja nodok?u maks?t?jam pašap?de ir izdev?g?ka nek? cita nodok?u maks?t?ja veikta apg?de, tad komerci?li pied?v?t?ji (k? šaj? gad?jum? ARVI) šaj? tirg? (p?rdošana uz??mumiem, kuriem ir ties?bas atskait?t priekšnodokli) vairs nevar piedal?ties.

35. Attiec?gi ar PVN direkt?vas 137. pant? paredz?to izv?les iesp?ju tiek nodrošin?ts, ka pakalpojuma sniedz?jam (šaj? gad?jum? ARVI) netiek liegta piek?uve šim tirgum. Atteikšan?s no atbr?vojuma no nodok?a m?r?is ir *nov?rst neizdev?g?kus konkurences apst?k?us pakalpojuma sniedz?jam* jom?s, uz kur?m attiecas PVN direkt?vas 137. pants. Š?iet, ka Savien?bas likumdev?js tieši dar?jumos ar nekustamo ?pašumu ir saskat?jis iesp?ju, ka tiks izkrop?ota konkurence attiec?b? uz profesion?liem tirgot?jiem un iznom?t?jiem, un t?p?c ir devis iesp?ju dal?bvalst?m to nov?rst.

D. PVN direkt?vas 137. panta 2. punkt? paredz?t?s regul?juma izstr?des iesp?jas robežas

36. Saska?? ar PVN direkt?vas 137. panta 2. punktu dal?bvalstis pie?em s?ki izstr?d?tus noteikumus 1. punkt? min?to izv?les ties?bu izmantošanai. Šaj? zi?? t?s var ierobežot šo izv?les ties?bu darb?bas jomu. No t? izriet, k? to vair?kk?rt apstiprin?jusi Tiesa (12), ka dal?bvalst?m ir “plaša r?c?bas br?v?ba”, k? to ir uzsv?rusi ar? Lietuva. T?m faktiski paš?m ir j?nov?rt?, vai b?tu lietder?gi pieš?irt izv?les ties?bas, ?emot v?r? konkr?taj? laika posm? valst? past?vošos apst?k?us (13). T?d?? t?s var ar? atcelt ieviest?s izv?les ties?bas (14). Saska?? ar Tiesas judikat?ru dal?bvalstis var izstr?d?t noteikumus par izv?les ties?bu izmantošanu un pat šo ties?bu dz?šanu (15).

37. Saska?? ar Tiesas judikat?ru tas noz?m?tu, piem?ram, ar? nepieciešam?bu p?c skaidra, iepriekš sniegta pazi?ojuma par izv?li (16), bet ne papildu termi?u priekšnodok?a atskait?šanai p?c efekt?vas atteikuma ?stenošanas (17). PVN direkt?vas 137. panta 2. punkt? ir ar? at?auts, ka dal?bvalstis, ?stenojot savu diskrecion?ro varu pieš?irt izv?les ties?bas, var atseviš?us dar?jumus vai atseviš?as nodok?u maks?t?ju kategorijas izsl?gt no šo ties?bu piem?rošanas jomas (18).

38. Ja dal?bvalstis izmanto ties?bas ierobežot izv?les ties?bu apjomu un šo ties?bu izmantošanas nosac?jumus, tad t?m ir j?iev?ro PVN direkt?vas m?r?i un visp?r?jie principi, it ?paši nodok?u neitralit?tes princips un pras?ba paredz?tos atbr?vojumus piem?rot pareizi, god?gi un vienveid?gi (19), k? ar? sam?r?guma princips (20).

1. Dal?bvalstu pilnvaru robežas attiec?b? uz to saturu

39. Ar 137. panta 2. punktu dal?bvalst?m ir at?auts noteikt s?ki izstr?d?tus noteikumus 1. punkt? min?to izv?les ties?bu izmantošanai, ja t?s nodok?u maks?t?jam pieš?ir š?du iesp?ju atteikties. Š?s pilnvaras attiecas uz k?rt?bu, k?d? tiek ?stenots atteikums savam dar?jumam piem?rot atbr?vojumu no nodok?a un izv?les ties?bu apjomu (21).

40. Savuk?rt saska?? ar Tiesas judikat?ru dal?bvalstis nevar izmantot š?s pilnvaras, lai atceltu jau ieg?tas ties?bas uz atskait?šanu (22). PVN atskait?jumu ierobežošana ar nodokli apliekamos

dar?jumos p?c tam, kad ir ?stenotas izv?les ties?bas, skar nevis izv?les ties?bu “darb?bas jomu”, ko dal?bvalstis var ierobežot saska?? ar PVN direkt?vas 137. panta 2. punkta otro teikumu, bet šo ties?bu izmantošanas sekas (23).

41. T?d??, piem?ram, no PVN ties?bu viedok?a ar? pakalpojuma sniedz?jam neb?tu iesp?jams ar atpaka?ejošu sp?ku vienpus?ji atsaukt atteikumu par sliktu pakalpojuma sa??m?jam. Proti, atteikuma atsaukšanas iesp?ja ar atpaka?ejošu sp?ku neattiecas uz pakalpojuma sniedz?ja veikt? atteikuma ?stenošanas nosac?jumiem, bet tikai uz sek?m priekšnodok?a atskait?šanas ties?b?m, kuras jau ir izmantojis pakalpojuma sa??m?js. Turkl?t Tiesa uzskata, ka tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas un tiesisk?s droš?bas principi nepie?auj, ka ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu tiek atceltas ar atpaka?ejošu sp?ku, izdarot groz?jumus ties?bu aktos p?c pakalpojuma sniegšanas (24).

42. Tom?r š? atteikuma ties?bu regul?juma izstr?des pilnvaru ierobežošana attiec?b? uz to saturu neskar šaj? gad?jum? ARVI veikt? priekšnodok?a atskait?juma korekciju. Proti, t? a *posteriori* nemaina pras?bas attiec?b? uz atteikuma izmantošanas noteikumiem (25) vai t? tiesiskaj?m sek?m. Attiec?g? korekcija dr?z?k ir vienk?rši atbr?vojuma no nodok?a sekas (sp?k? esoša) atteikuma neesam?bas d??. T?s (skat. PVN direkt?vas 188. panta 1. punktu) b?tu iest?juš?s pat tad, ja Lietuva visp?r neb?tu paredz?jusi atteikuma iesp?ju, jo t? izriet no pašas direkt?vas un t?s ?stenošanas.

43. T?d??, k? jau pirms 18 gadiem ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts L. A. H?lhuds [*L. A. Geelhoed*] (26), š? ietekme (t.i., jau veikta priekšnodok?a atskait?juma korekcija sakar? ar p?rdošanu, kas atbr?vota no nodok?a) nav izskaidrojama ar valsts noteikumiem, bet gan ar nodok?u maks?t?ju r?c?bu (šaj? gad?jum? nekustam? ?pašuma p?rdošana, ko veic nodok?a maks?t?js (v?l) nere?istr?tam nodok?a maks?t?jam). L?dz ar to nav p?rk?ptas dal?bvalstu pilnvaru robežas attiec?b? uz to saturu, kuras izriet no PVN direkt?vas 137. panta 2. punkta.

2. *Neitralit?tes princips*

44. Tom?r ir iesp?jams, ka ar nosac?jumu, ka attiec?g? nekustam? ?pašuma pieg?des sa??m?jam ir j?b?t ne tikai nodok?a maks?t?jam, bet ar? re?istr?tam nodok?a maks?t?jam, tiek p?rk?pts PVN ties?b?s noteiktais neitralit?tes princips.

45. Neitralit?tes princips liedz pret uz??m?jiem, kas veic vien?das darb?bas, attiekties daž?di PVN iekas?šanas zi?? (27).

46. Šaj? gad?jum? šo vienl?dz?go konkurences apst?k?u p?rk?pums nav ac?mredzams. Tas t?d??, ka izv?les iesp?ja, k? nor?d?ts iepriekš C ieda??, ir tieši paredz?ta, lai nov?rstu to, ka pakalpojuma sniedz?js tiek nost?d?ts neizdev?g?kos konkurences apst?k?os.

47. Lietuvas ties?bu aktos paredz?t? pras?ba, ka dar?juma br?d? pirc?jam ir j?b?t re?istr?tam nodok?a maks?t?jam, taj? neko nemaina. Tas t?d??, ka visiem nekustam? ?pašuma pieg?d?t?jiem atteikums vien?di ir saist?ts ar nosac?jumu, ka pirc?jam ir j?b?t re?istr?tam nodok?a maks?t?jam (28). Nevienš cits nekustam? ?pašuma p?rdev?js šaj? gad?jum? nevar?tu efekt?vi izv?l?ties uz?emties nodok?u saist?bas.

3. *Sam?r?guma princips*

48. Tom?r paredz?t? pien?kumu nodok?a maks?t?jam kori??t jau veikto priekšnodok?a atskait?jumu tikai t?p?c, ka t? pirc?js nav re?istr?jies – vai šaj? gad?jum? ir re?istr?jies tikai vienu m?nesi par v?lu – k? nodok?a maks?t?js, var?tu b?t nesam?r?gi. Tas noz?m?, ka re?istr?cijas pras?ba nav piem?rota, lai nodrošin?tu t?s m?r?a ?stenošanu, vai p?rsniedz to, kas ir

nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai (29).

49. Pakalpojuma sa??m?ja re?istr?cijas pras?bas m?r?is ir atvieglot Nodok?u inspekcijai atteikuma kontroli, jo, k? paskaidrots iepriekš C ieda??, tam ir j?ga tikai attiec?b? uz nodok?u maks?t?ju, kam ir ties?bas atskait?t priekšnodokli. Turkl?t t?s m?r?is ir tiesisk? droš?ba (30) un juridisk? skaidr?ba. T?d?j?di, pamatojoties uz re?istr?cijas apliecin?jumu, pakalpojuma sniedz?js var skaidri redz?t, vai ir izpild?ti atteikuma ?stenošanas nosac?jumi, l?dz ar to nav j?kori?? t? veiktais priekšnodok?a atskait?jums. To, vai k?ds jau darbojas k? nodok?a maks?t?js PVN ties?bu aktu izpratn?, citai priv?tpersonai (un dažk?rt ar? Nodok?u inspekcijai), ja nav š?das re?istr?cijas paz?mes, ir gr?ti noteikt, it ?paši saimniecisk?s darb?bas s?kum?.

50. Gan efekt?va PVN administr?šana un kontrole, kam Tiesas ieskat? ir tieša ietekme uz Eiropas Savien?bas finans?jumu (31), gan tiesisk? droš?ba ir le?it?mi m?r?i. Sekm?gas re?istr?cijas ?emšana v?r? nav nepiem?rota šo m?r?u sasniegšanai.

51. T?d?j?di v?l ir j?p?rbauda, vai past?v l?dzv?rt?gs, maz?k ierobežojošs pas?kums, un, ja t?ds nepast?v, vai ir iev?rota m?r?u un l?dzek?u attiec?ba. Šaj? gad?jum? es nesaskatu l?dzv?rt?gu, maz?k ierobežojošu pas?kumu. To, vai nodok?a maks?t?ja statusa esam?ba p?c b?t?bas ir ?emta v?r?, ir daudz gr?t?k p?rbaud?t gan Nodok?u inspekcijai, gan pakalpojuma sniedz?jam. T?d?j?di t? tiem nav nedz maz?k ierobežojoša, nedz l?dzv?rt?ga iepriekš min?to m?r?u sasniegšanai.

52. Ar? izsverot (m?r?u un l?dzek?u attiec?ba) attiec?g?s juridiskaj?s intereses (tiesisk? droš?ba, efekt?v?ka administr?šana, no vienas puses, un pakalpojuma sniedz?ja interese par atteikumu, lai neb?tu j?kori?? priekšnodoklis, no otras puses), nevar secin?t, ka pakalpojuma sa??m?ja re?istr?cijas ?emšana v?r? b?tu nesam?r?ga.

53. Man neš?iet nesam?r?gi no nodok?a maks?t?ja, kurš šaj? tiesiskaj? situ?cij? dar?jumu, kas faktiski ir atbr?vots no nodok?a, v?las uzskat?t par apliekamu ar nodokli, pras?t apliecin?jumu par pakalpojuma sa??m?ja k? PVN maks?t?ja re?istr?ciju. Tas t?d??, ka tad, ja pakalpojuma sa??m?js tam to neapliecina, tad gaid?mo priekšnodok?a korekciju tas var iek?aut pirkuma cen?, lai vi?am nerastos zaud?jumi. Ja pakalpojuma sa??m?js nev?las maks?t šo, dom?jams, augst?ko, cenu, tam ir j?apliecina sava re?istr?cija. Bez š? apliecin?juma pakalpojuma sniedz?js var vai nu mekl?t citu pirc?ju, vai ar? nogaid?t ar dar?juma nosl?gšanu, l?dz tiks pabeigta, iesp?jams, jau piepras?t? re?istr?cija.

54. L?dz ar to pirc?js pats var ietekm?t nekustam? ?pašuma pieg?dei piem?roto PVN rež?mu (32), uzs?kot re?istr?cijas procesu un sagaidot t? pabeigšanu. Savuk?rt p?rdev?js var redz?t, kad tam ir dar?šana ar re?istr?tu nodok?a maks?t?ju un kad nav. Uz to vi?š var balst?t pirkuma cenas apr??inu. Šaj? zi?? šie (pagaidu) ierobežojumi attiec?b? uz iesp?ju atteikties nav nesam?r?gi ar izvirz?tajiem m?r?iem (efekt?va administr?šana un iesaist?to dal?bnieku tiesisk? droš?ba).

55. T?tad, rezult?t? valsts ties?bu aktos paredz?tais nosac?jums, ka, lai p?rdev?js var?tu sp?k? esoši atteikties no sava izpild?juma atbr?vošanas no nodok?a, pirc?jam ir j?b?t re?istr?tam nodok?a maks?t?jam, ir sam?r?gs.

56. Tiesas judikat?ra, saska?? ar kuru PVN maks?t?jam nevar liegt *izmantot t? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu* t?p?c, ka tas nav re?istr?jies k? PVN maks?t?js pirms ieg?d?to pre?u izmantošanas savas ar nodok?iem apliekam?s saimniecisk?s darb?bas nol?k? (33), ne?auj izdar?t cit?du secin?jumu. Tas t?d??, ka šaj? gad?jum? runa nav par priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu ?stenošanu, bet gan par to, vai ir sp?k? atteikums no atbr?vojuma no nodok?a attiec?b? uz pirc?ju, kas nav re?istr?ts nodok?u maks?t?js.

57. Tiesas t? d?v?t? “*substance over form*” judikat?ra (34), kuras piem?rošanas joma ir plaš?ka, nevar novest pie cita rezult?ta. Saska?? ar to nodok?u neitralit?tes princips paredz, ka atbr?vojums no PVN (vai priekšnodok?a atskait?jums) tiek pieš?irts, ja ir izpild?ti t? materi?ltiesiskie nosac?jumi, pat ja nodok?a maks?t?js nav izpild?jis noteiktas form?l?s pras?bas.

58. T?d?j?di ir j?jaut?, vai, ?emot v?r? likumdošanas izmai?as saist?b? ar PVN direkt?vu, šo judikat?ru var turpin?t piem?rot t?s l?dzšin?j? form?. Likumdev?js, tostarp rea??jot ar? uz Tiesas judikat?ru (35), PVN direkt?vas 138. panta 1. punkt? tagad ir skaidri noteicis, ka (materi?ltiesisks) nosac?jums tam, lai pieg?de Kopienas iekšien? b?tu atbr?vota no nodok?a, ir tas, ka pieg?des sa??m?js pieg?d?t?jam ir pazi?ojis savu PVN identifik?cijas numuru.

59. Turkl?t Tiesa jau ir preciz?jusi savu “*substance over form*” pieeju. Saska?? ar to atseviš??m formalit?t?m var b?t liel?ka noz?me nek? cit?m, un t?p?c t?s ir j?izpilda, neraugoties uz to form?lo raksturu (36).

60. Attiec?b? uz izv?les ties?b?m Tiesa ir pat skaidri noteikusi, ka konkr?tas proced?ras iev?rošana (Luksemburga bija noteikusi, ka iepriekš?ja piekrišanas proced?ra nodok?u administr?cij? ir priekšnoteikums, lai izv?le b?tu sp?k?) tieši nav uzskat?ma par priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu ierobežojumu (37). Tas, ka š?dai proced?rai nav atpaka?ejoša sp?ka, Tiesas ieskat? patiesi nav pamats ar? t?s nesam?r?gumam (38). T?d?? šaj? gad?jum? nav noz?mes tam, ka ARVI pakalpojuma sa??m?js re?istr?ta ieguva nodok?a maks?t?ja statusu vienu m?nesi v?l?k – bez atpaka?ejoša sp?ka.

61. T?d?j?di Tiesas judikat?ra par to, ka form?liem aspektiem PVN ties?b?s liel? m?r? nav b?tiskas noz?mes, neattiecas uz dal?bvalstu izv?les un regul?juma izstr?des ties?b?m.

VI. Secin?jumi

62. L?dz ar to es ierosinu Tiesai uz *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s* (Lietuvas Republikas vald?bas Nodok?u str?du komisija) uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 137. pant? ir paredz?ta iesp?ja dal?bvalstij noteikt, ka tas, vai past?v sp?k? esošs pakalpojuma sniedz?ja atteikums no taj? min?t? atbr?vojuma no nodok?a, ir pak?rtots nosac?jumam, vai pakalpojuma sa??m?js ir re?istr?ts nodok?a maks?t?js. Š? “form?l?” nosac?juma iev?rošana nav pretrun? neitralit?tes principam un nav ar? nesam?r?ga.

2) Tiesisk?s sekas šai “formalit?tes” neiev?rošanai, kas ir pakalpojuma sniedz?ja veikt? priekšnodok?a atskait?juma korekcija, izriet no t?, ka PVN direkt?v? p?rdošana ir atbr?vota no nodok?a. Taj? neko nemaina ar? tas, ka, pirmk?rt, pakalpojuma sa??m?js tika re?istr?ts vienu m?nesi v?l?k, otrk?rt, lietu tas ir izmantojis ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, un, trešk?rt, nav kr?pšanas gad?juma.

1 Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 2. da?a, 2. s?j., Leipziga, 1858, Haften an der Aeueßerlichkeit. III. Der Formalismus. 45. punkts, 497. lpp. (32), 1. izdevums.

3 Skat., piem?ram, spriedumus, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl* (C?24/15, EU:C:2016:791, 39. un n?kamie punkti); 2015. gada 9. j?lijs, *Salomie un Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 60. un n?kamie punkti), un 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia* (C?590/13,

EU:C:2014:2429, 41. un 42. punkts); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 45. un 46. punkts), un 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C?146/05, EU:C:2007:549, 29. punkts).

4 Iek?auti ar Padomes 2018. gada 4. decembra Direkt?vu, ar ko groza Direkt?vu 2006/112/EK attiec?b? uz atseviš?u pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mas noteikumu saska?ošānu un vienk?ršošanu tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m, OV 2018, L 311, 3. lpp. (sp?k? no 2018. gada 27. decembra).

5 Šaj? noz?m? detaliz?ti skat. ar?: Kokott, J., “Vom Sinn der Form”, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, ?elne, 2018, 109. un n?kam?s lpp.

6 Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?va, OV 2006, L 347, 1. lpp., redakcij?, kas bija sp?k? gad?, par kuru ir str?ds (2015).

7 Spriedums, 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 34. un n?kamie punkti).

8 Saist?b? ar Sp?nijas p?rs?dz?bas iest?d?m (*TEAC*) skat. nep?rprotami Tiesas virspal?tas spriedumu, 2020. gada 21. janv?ris, *Banco de Santander* (C?274/14, EU:C:2020:17, 55. punkts).

9 Visp?r?gi skat. spriedumu, 2015. gada 26. febru?ris, *VDP Dental Laboratory u.c.* (C?144/13 un C?160/13, EU:C:2015:116, 43. punkts). Konkr?ti par m?r?i izgl?t?bas pakalpojumu atbr?vojumam no nodok?a skat. spriedumus, 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C?319/12, EU:C:2013:778, 23. punkts), un 2002. gada 20. j?nija, Komisija/V?cija (C?287/00, EU:C:2002:388, 47. punkts).

10 Skat. spriedumus, 2019. gada 10. apr?lis, *PSM “K”* (C?214/18, EU:C:2019:301, 40. punkts); 2017. gada 18. maijs, *Latvijas Dzelzce?š* (C?154/16, EU:C:2017:392, 69. punkts); 2013. gada 7. novembris, *Tulic?* un *Plavo?in* (C?249/12 un C?250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), un 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C?317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts).

11 Par šo nepieciešam?bu s?k?k skat. manus secin?jumus liet? *Wilo Salmson France* (C?80/20, EU:C:2021:326, 55. un n?kamie punkti) un liet? *Zipvit* (C?156/20, EU:C:2021:558, 46. un n?kamie punkti).

12 R?kojums, 2021. gada 18. maijs, *Skellefteå Industrihus* (C?248/20, EU:C:2021:394, 39. punkts); spriedumi, 2018. gada 28. febru?ris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134, 48. punkts); 2006. gada 12. janv?ris, *Turn? und Sportunion Waldburg* (C?246/04, EU:C:2006:22, 29. punkts); 2004. gada 9. septembris, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:512, 21. punkts); 2001. gada 4. oktobris, “*Goed Wonen*” (C?326/99, EU:C:2001:506, 45. punkts), un 1998. gada 3. decembris, *Belgocodex* (C?381/97, EU:C:1998:589, 17. punkts).

13 T?, nep?rprotami, spriedumi, 2006. gada 12. janv?ris, *Turn– und Sportunion Waldburg* (C?246/04, EU:C:2006:22, 29. punkts), un 1998. gada 3. decembris, *Belgocodex* (C?381/97, EU:C:1998:589, 17. punkts).

14 Spriedums, 1998. gada 3. decembris, *Belgocodex* (C?381/97, EU:C:1998:589, 17. un n?kamie punkti).

15 R?kojums, 2021. gada 18. maijs, *Skellefteå Industrihus* (C?248/20, EU:C:2021:394, 39. punkts); spriedumi, 2018. gada 28. febru?ris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134, 48. punkts); 2006. gada 12. janv?ris, *Turn? und Sportunion Waldburg*

(C-246/04, EU:C:2006:22, 27. un 28. punkts); 2004. gada 9. septembris, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512, 21. punkts); 2001. gada 4. oktobris, “Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, 45. punkts), un 1998. gada 3. decembris, *Belgocodex* (C-381/97, EU:C:1998:589, 16. un 17. punkts).

16 Spriedums, 2004. gada 9. septembris, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512, 26. un nākamie punkti).

17 Tā, šī, spriedums, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 43. un nākamie punkti).

18 Tā, nepāprotami, spriedums, 2006. gada 12. janvāris, *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22, 30. punkts).

19 Rākojums, 2021. gada 18. maijs, *Skellefteå Industrihus* (C-248/20, EU:C:2021:394, 40. punkts); spriedums, 2006. gada 12. janvāris, *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22, 31. punkts).

20 Ar šis ir PVN direktīvas tiesību princips: skat. spriedumus, 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 57. punkts), un 2009. gada 27. janvāris, *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, 52. punkts).

21 Rākojums, 2021. gada 18. maijs, *Skellefteå Industrihus* (C-248/20, EU:C:2021:394, 39. punkts); spriedumi, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 49. punkts), un 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 46. punkts).

22 Spriedums, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 48. punkts); šī, ar spriedums, 1998. gada 3. decembris, *Belgocodex* (C-381/97, EU:C:1998:589, 24. un 26. punkts).

23 Spriedumi, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 49. punkts), un 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 46. punkts).

24 Spriedums, 2000. gada 8. jūnijs, *Schloßstrasse* (C-396/98, EU:C:2000:303, 47. punkts); šī, ar spriedums, 1998. gada 3. decembris, *Belgocodex* (C-381/97, EU:C:1998:589, 24. un 26. punkts).

25 Skat. spriedumu, 2020. gada 26. novembris, *Sögård Fastigheter* (C-787/18, EU:C:2020:964, 48. un nākamie punkti un tajos minētā judikatūra).

26 Ēenerģēadvokāta L. A. Hēluda secinājumi lietā *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:189, 51. punkts).

27 Skat. spriedumus, 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. punkts); 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. punkts), un 1998. gada 11. jūnijs, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 22. punkts).

28 Tas atšķir šo situāciju, piemēram, no situācijas, kas bija pamatā Tiesas norīdei 2006. gada 12. janvārā spriedumā lietā *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22, 47. punkts).

29 Šaj? sakar? spriedumi, 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:632, 57. punkts), un 2009. gada 27. janv?ris, *Persche* (C?318/07, EU:C:2009:33, 52. punkts).

30 Par šo krit?riju skat. jau ar? ?ener?ladvok?ta L. A. H?lhuda secin?jumus liet? *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:189, 49. punkts).

31 Šis arguments ir atrodams vair?kos Tiesas nol?mumos (skat. spriedumus, 2019. gada 17. janv?ris, *Dzivev u.c.* (C?310/16, EU:C:2019:30, 26. punkts); 2017. gada 5. decembris, *M.A.S. un M.B.* (C?42/17, EU:C:2017:936, 31. punkts); 2015. gada 8. septembris, *Taricco u.c.* (C?105/14, EU:C:2015:555, 38. punkts), un 2013. gada 26. febru?ris, *Åkerberg Fransson* (C?617/10, EU:C:2013:105, 26. punkts). Tom?r nesenais Komisijas pazi?ojums un Savien?bas finans?šanas meh?nisma faktisk? strukt?ra liek to apšaub?t. Skat. ES Komisijas 2019. gada 24. apr??a Priekšlikumu direkt?vai, ar ko attiec?b? uz aizsardz?bas pas?kumiem Savien?b? groza Direkt?vu 2006/112/EK un Direkt?vu 2008/118/EK par akc?zes nodok?a piem?rošanas visp?r?ju rež?mu, COM(2019) 192 *final*, 10. lpp. (latviešu valodas versij?: “Paplašinot PVN atbr?vojumu piem?rošanas jomu, ar šo priekšlikumu var?tu tikt samazin?ti dal?bvalstu iekas?tie PVN ie??mumi un t?d?j?di ar? PVN pašu resursi. Lai gan neb?s negat?vas ietekmes uz ES budžetu, jo pašu resursi, kuru pamat? ir nacion?lais kopien?kums (NKI), kompens? visus izdevumus, ko nesedz tradicion?lie pašu resursi un PVN pašu resursi, dažu dal?bvalstu neiekas?tie PVN pašu resursi b?tu j?kompens? vis?m dal?bvalst?m, izmantojot NKI pašu resursus.”).

32 Attiec?b? uz šo argumentu skat. ar? ?ener?ladvok?ta L. A. H?lhuda secin?jumus liet? *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:189; 51. punkts); spriedumu, 2004. gada 9. septembris, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:512, 26. un n?kamie punkti).

33 Spriedumi, 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, 33. punkts); 2015. gada 9. j?lijs, *Salomie un Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 61. punkts), un 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 51. punkts).

34 Šaj? sakar? detaliz?ti skat. ar? Kokott, J., “Vom Sinn der Form”, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, ?elne, 2018, 109. un n?kam?s lpp.

Saist?b? ar priekšnodok?a atskait?šanu skat. spriedumus, 2018. gada 21. novembris, *V?dan* (C?664/16, EU:C:2018:933, 41. punkts); 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, 38. punkts); 2015. gada 9. j?lijs, *Salomie un Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 60. un n?kamie punkti), un 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia* (C?590/13, EU:C:2014:2429, 41. un 42. punkts).

Saist?b? ar atbr?vojumiem no nodok?a skat. spriedumus, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl* (C?24/15, EU:C:2016:791, 39. un n?kamie punkti); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 45. un 46. punkts), un 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C?146/05, EU:C:2007:549, 29. punkts).

35 Š?iet, ka cit?di nevar saprast pazi?ojumus, kas ietverti 3. un 7. apsv?rum? Padomes 2018. gada 4. decembra Direkt?v?), ar ko groza Direkt?vu 2006/112/EK attiec?b? uz atseviš?u pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mas noteikumu saska?ošānu un vienk?ršošanu tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m, OV 2018, L 311, 3. lpp.:

(3) “Padome [...] aicināja Komisiju veikt dažus uzlabojumus Savienības PVN noteikumos par pārrobežu darījumiem, proti, attiecībā uz PVN identifikācijas numura nozīmi saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa piegādēm Kopienas iekšienē [...].”

(7) “tiek ierosināts, ka [...] pircēja PVN identifikācijas numura [...] iekaušanā [...] kļūst par materiāltiesisku nosacījumu atbrīvojuma piemērošanai, nevis par formālu prasību.”

36 Skat. spriedumu, 2021. gada 21. oktobris, *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:870, 82. punkts). Diemžēl Tiesa ir atstājusi atklātu jautājumu par to, kāda formāla informācija ir obligāti jānorāda rēķinā, lai to varētu uzskatīt par rēķinu. Šajā sakarā tomēr skat. manus secinājumus lietā *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 89. un nākamie punkti) un lietā *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, 77. un nākamie punkti).

37 Spriedums, 2004. gada 9. septembris, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512, 28. punkts).

38 Spriedums, 2004. gada 9. septembris, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512, 29. punkts).