



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2018. gada 25. jūlijā \*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 167., 168. un 184. pants – Priekšnodokļa atskaitīšana – Koriģēšana – Nekustamais īpašums kā kapitālieguldījumu prece – Sākotnējā izmantošana darbībā, kas nerada atskaitīšanas tiesības, bet vēlāka izmantošana ar PVN apliekamā darbībā – Publiska persona – Nodokļa maksātāja statuss ar nodokli apliekama darījuma brīdī

Lieta C-140/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 22. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 17. martā, tiesvedībā

***Szef Krajowej Administracji Skarbowej***

pret

***Gmina Ryjewo.***

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*], K. Toadere [*C. Toader*], A. Prehala [*A. Prechal*] (referente) un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 11. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* vārdā – J. Kaute un B. Kołodziej, pārstāvji,
- *Gmina Ryjewo* vārdā – M. Gizicki, adwokats, un B. Rasz, doradca podatkowy,
- Polijas valdības vārdā – B. Majczyna un A. Kramarczyk-Szaładzińska, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – F. Clotuche-Duvieusart un M. Ł. Habiak, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2018. gada 19. aprīļa tiesas sēdē,

\* Tiesvedības valoda – poļu.

pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 167., 168. un 184. pantu, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes principu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts strīdā starp *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (Valsts nodokļu pārvaldes priekšnieks, Polija) un *Gmina Ryjewo* (Rijevo gmina, Polija) (turpmāk tekstā – “gmina”) par *Minister Finansów* (finanšu ministrs, Polija, turpmāk tekstā – “ministrs”) lēmumu, ar kuru gminai tika liegts koriģēt tāda priekšnodokļa atskaitīšanu, kas samaksāts par nekustamo īpašumu kā kapitālieguldījumu precī, kuras izmantojums sākotnēji bija paredzēts no nodokļa atbrīvotai darbībai, bet vēlāk – arī ar nodokli apliekamai darbībai.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punktā ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.”

- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 9. panta 1. punktu:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

- 5 Minētās direktīvas 13. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Valstis, reģionālās un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā iekasē nodokļus, nodevas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, kuru sakarā to uzskaitīšana par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgus konkurences izkropļojumus.

[..]”

6 Šīs pašas direktīvas 63. pantā ir noteikts:

“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

7 Direktīvas 2006/112 167. panta redakcija ir šāda:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

8 Šīs direktīvas 168. pantā ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

9 Saskaņā ar minētās direktīvas 184. pantu:

“Sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.”

10 Saskaņā ar šīs direktīvas 185. panta 1. punktu:

“Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.”

11 Direktīvas 2006/112 187. un 189. pantā iekļauti noteikumi par koriģēšanu attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm un īpaši par koriģēšanas laikposmu attiecībā uz nekustamo īpašumu kā kapitālieguldījumu precēm.

### ***Polijas tiesības***

12 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli; *Dz. U.* Nr. 54, 535. pozīcija), pamatlītai piemērojamajā redakcijā (turpmāk tekstā –“PVN likums”), 15. pantā ir noteikts:

“1. Nodokļa maksātāji ir juridiskas personas, organizatoriskas vienības bez juridiskas personas statusa un fiziskas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Saimnieciska darbība ietver jebkādu darbību, ko veic ražotāji, tirgotāji vai pakalpojumu sniedzēji, tostarp uzņēmēji, kuri iegūst dabas resursus, un lauksaimnieki, kā arī brīvo profesiju darbību. Par saimniecisku darbību it īpaši ir uzskatāma materiālo vai nemateriālo aktīvu ilgstoša izmantošana peļņas gūšanas nolūkos.

[..]

6. Valsts pārvaldes struktūras un to institūcijas netiek uzskatītas par nodokļa maksātājiem attiecībā uz uzdevumiem, kuri ir ieviesti ar īpašām tiesību normām un kuru īstenošanai tās ir nodibinātas, neietverot darbības, kas veiktas uz privāttiesību līgumu pamata.”

13 PVN likuma 86. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem, 15. pantā minētajam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokļa summu no maksājamā nodokļa summas, neskarot 114. pantu, 119. panta 4. punktu, 120. panta 17. un 19. punktu, kā arī 124. pantu.”

14 Saskaņā ar minētā likuma 91. pantu:

“[..]

2. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kurus nodokļa maksātājs saskaņā ar tiesību normām par ienākuma nodokli attiecina uz amortizējamiem materiāliem vai nemateriāliem aktīviem, kā arī uz nekustamajiem īpašumiem un mantojamām to lietošanas tiesībām, kas attiecas uz pircēja materiāliem vai nemateriāliem aktīviem, izņemot tos, kuru iegādes vērtība nepārsniedz 15 000 [Polijas zlotu (PLN)], 1. punktā minētā korigēšana nodokļa maksātājam ir jāveic nākamo piecu gadu laikā, sākot no lietošanas sākuma gada, vai desmit gadu laikā attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem un mantojamām to lietošanas tiesībām.

[..]

7. 1.–6. punkts ir piemērojams *mutatis mutandis*, ja nodokļu maksātājam ir bijušas tiesības atskaitīt visu priekšnodokli, kas samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko šis nodokļu maksātājs ir lietojis, vai ja viņam šādas atskaitīšanas tiesības nav bijušas, bet pēc tam ir veikti par šo precī vai pakalpojumu samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību grozījumi.”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

15 Kopš 2005. gada gmina ir reģistrēta kā PVN maksātāja.

16 2009. un 2010. gadā gmina ir uzcēlusi kultūras namu. Būvniecības ietvaros tai tika piegādātas preces un pakalpojumi, par kuriem tā samaksāja PVN. Pēc kultūras nama būvniecības pabeigšanas tas 2010. gadā bez maksas tika nodots gminas kultūras centra apsaimniekošanā.

17 2014. gadā gmina izteica nodomu iekļaut šo ēku savā īpašumā un tieši uzņemties tās apsaimniekošanu. Pēc tam tā vēlējās to turpināt izmantot gan par brīvu gminas iedzīvotāju vajadzībām, gan arī iznomāt par atlīdzību komerciāliem mērķiem. Runājot par šādu izmantošanu par maksu, gmina ir skaidri izteikusi nodomu izrakstīt rēķinus, iekļaujot PVN. Gmina līdz šai dienai vēl nav atskaitījusi PVN, kas samaksāts par šī ieguldījuma veikšanu.

18 Ministrs, saņēmis gminas pieteikumu par nodokļa nolēmuma izdošanu, 2014. gada 28. maija lēmumā ir uzskatījis, ka, piemērojot it īpaši PVN likuma 91. panta 2. un 7. punktu, gmina nevarēja korigēt PVN atskaitīšanas tiesības galvenokārt tāpēc, ka gmina, iegādājoties attiecīgās preces un pakalpojumus nolūkā nodot ēku bezatlīdzības lietošanai gminas kultūras centram, nav šo ēku iegādājusies saimnieciskās darbības nodrošināšanai, tādēļ tā neesot rīkojusies kā PVN maksātāja.

19 Ar 2014. gada 18. novembra spriedumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* (Vojevodistes administratīvā tiesa Gdaņskā, Polija) apmierināja gminas sūdzību par ministra 2014. gada 28. maija lēmumu.

- 20 Šī tiesa uzskatīja, ka nodokļa maksātāja iegādāto preču un pakalpojumu sākotnējā izmantošana tādu darbību nodrošināšanai, kas netiek apliktas ar PVN, tam neatņem tiesības atskaitīt priekšnodokli vēlāk, ja mainās šo preču un pakalpojumu izmantošanas mērķis un tie pēc tam tiek izmantoti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai. Šajā ziņā gminai nevar pamatoti iebilst, ka tā savā pieteikumā, par kuru tika pieņemts 2014. gada 28. maija lēmums, iegādājoties nekustamo īpašumu, nav skaidri paziņojusi savu nodomu to izmantot saimnieciskā darbībā.
- 21 Iesniedzējtiesa – *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) –, pieņemusi izskatīšanā ministra kasācijas sūdzību, jautā, vai saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167., 168. un 184. pantu gminai ir tiesības koriģēšanas ceļā atskaitīt priekšnodokli, kas ir samaksāts par kapitālieguldījumiem, ja attiecīgā kapitālieguldījumu prece vispirms tikusi izmantota ar PVN neapliekamai darbībai, šajā gadījumā pildot gminas kā publiskas iestādes uzdevumus, bet vēlāk izmantota arī ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai.
- 22 Šajā ziņā iesniedzējtiesa uzskata, ka no 2005. gada 2. jūnija sprieduma *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335) izriet, ka uz šo jautājumu ir jāatbild noliedzoši, jo no minētā sprieduma ir saprotams, ka publisko tiesību subjektam, kas kapitālieguldījumu preces iegādes brīdī rīkojas kā valsts iestāde, nevis kā nodokļa maksātājs, nav nekādu tiesību atskaitīt par šo precī samaksāto PVN, tostarp tad, ja vēlāk šis subjekts ir rīkojies kā nodokļa maksātājs.
- 23 Taču no minētā sprieduma izrietošā atziņa ir kļuvusi neskaidra, jo Tiesa 2014. gada 5. jūnija rīkojumā *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750) esot uzskatījusi, ka gadījumā, ja attiecīgā gmina ir mainījusi nekustamā īpašuma kā kapitālieguldījumu preces izmantojumu, lai gan sākotnēji šī prece ir bijusi paredzēta tādai lietošanai, kas nerada tiesības uz PVN atskaitīšanu, bet vēlāk tā ir tikusi paredzēta lietošanai, kas šādas tiesības rada, tad atskaitījumu koriģēšana principā esot pieļaujama.
- 24 Šajā ziņā rodoties jautājumus, vai būtiska nozīme ir piedēvējama faktam, ka kapitālieguldījumu preces iegādes brīdī gmina ir vai nav skaidri deklarējusi nodomu to nākotnē izmantot arī ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai.
- 25 Ja šāds nodoms nav pausts, rodoties vēl jautājums, vai statuss, kādā valsts iestāde ir rīkojusies, ir jānovērtē vienīgi atkarībā no kapitālieguldījumu preces pirmā izmantojuma vai arī būtu jāņem vērā vēl kādi citi kritēriji.
- 26 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai, ņemot vērā Direktīvas [2006/112] 167., 168., 184. un nākamajos pantus, kā arī neitralitātes principu, pašvaldībai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli (veicot koriģēšanu) par saviem kapitālizdevumiem, ja:
- izgatavotā (iegādātā) kapitālieguldījumu prece sākotnēji tika izmantota tādas darbības mērķiem, kas nav apliekama ar nodokli (pašvaldībai tai piešķirto pilnvaru ietvaros pildot valsts pārvaldes iestādes uzdevumus),
  - bet ir mainījies kapitālieguldījumu preces izmantošanas veids un tagad pašvaldība to izmanto arī ar nodokli apliekamiem darījumiem?
- 2) Vai, atbildot uz pirmo jautājumu, ir nozīme tam, ka kapitālieguldījumu 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?”

### Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 27 Uzdotot šos trīs jautājumus, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 167., 168. un 184. pants, kā arī PVN neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj, ka publisko tiesību subjektam ir tiesības koriģēt tāda PVN atskaitījumu, kas ir samaksāts par nekustamu īpašumu kā kapitālieguldījumu precī tādā situācijā kā pamatlietā, kad šīs preces iegādes laikā, pirmkārt, šo precī pēc būtības varēja izmantot gan ar nodokli apliekamām darbībām, gan ar nodokli neapliekamām darbībām, bet šī prece sākotnēji ir tikusi izmantota ar nodokli neapliekamām darbībām, un, otrkārt, šī publiskā persona nebija skaidri izteikusi savu nodomu izmantot šo precī ar nodokli apliekamai darbībai, bet nebija arī izslēgusi iespēju to izmantot šādam mērķim.
- 28 Lai atbildētu uz šo jautājumu, būtu jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas tiem ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (skat. it īpaši spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 37. punkts).
- 29 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Kā Tiesa ir vairākkārt uzsvērusi, Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. Konkrētāk, šīs tiesības ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kuri ir veikti iepriekšējā posmā (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Direktīvas 2006/112 187. panta noteikumos ir minētas tādas atskaitījumu koriģēšanas situācijas kā pamatlietā, kurās kapitālieguldījumu preces izmantošanas mērķis, kas nerada tiesības uz atskaitīšanu, vēlāk kļūst par tādu, kas rada šīs tiesības (rikojums, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 32 Atskaitījumu koriģēšanas sistēma ir būtisks ar Direktīvu 2006/112 izveidotās sistēmas elements, jo tās mērķis ir nodrošināt atskaitījumu precizitāti un līdz ar to nodokļu nastas neitralitāti (rikojums, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 33 Tomēr priekšnoteikums tiesībām atskaitīt PVN ir gan materiāltiesisko prasību vai nosacījumu, gan formālo prasību vai nosacījumu ievērošana (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Tātad, runājot par šīm materiāltiesiskajām prasībām vai nosacījumiem, saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru no Direktīvas 2006/112 168. panta izriet, ka tikai tādai personai, kas ir nodokļa maksātāja un kas preces iegūšanas brīdī rīkojas kā nodokļa maksātāja, ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par šo precī, un tā var atskaitīt par šo precī maksājamo vai samaksāto PVN, ja tā šo precī izmanto saviem ar

nodokli apliekamajiem darījumiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 8. punkts, un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 18. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 35 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 63. un 167. pantu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, proti, preces piegādes brīdī (spriedums, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 36 Šie principi ir piemērojami arī situācijā, kurā attiecīgā persona ir publisko tiesību subjekts, kas atsaucas uz tiesībām koriģēt PVN atskaitīšanu saskaņā ar Direktīvas 2006/112 184. un nākamajiem pantiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2005. gada 2. jūnijs, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, 39. punkts).
- 37 No tā izriet, ka, ja tāds publisko tiesību subjekts kā šajā gadījumā gmina kapitālieguldījumu preces iegādes brīdī rīkojas kā valsts iestāde Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta izpratnē un līdz ar to kā persona, kas nav nodokļa maksātāja, tai principā nav nekādu tiesību uz atskaitījumu koriģēšanu saistībā ar šo precī, pat ja šī prece vēlāk tiek izmantota ar nodokli apliekamai darbībai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2005. gada 2. jūnijs, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, 44. punkts).
- 38 Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru jautājums par to, vai brīdī, kad nodokļa maksātājam prece tikusi piegādāta, tas ir rīkojies kā nodokļa maksātājs, proti, saimnieciskās darbības nodrošināšanai, ir fakta jautājums, kas iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, ņemot vērā visus lietas apstākļus, tostarp attiecīgo preču veidu un laikposmu, kurš aizritējis no attiecīgo preču iegādes līdz to izmantošanai nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā (šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumus, 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 21. punkts, un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 21. punkts).
- 39 Šis pārbaudes mērķis ir noskaidrot, vai nodokļa maksātājs attiecīgās kapitālieguldījumu preces ir iegādājies vai izgatavojis ar nolūku, ko apstiprina objektīvi fakti, veikt saimniecisko darbību un līdz ar to ir rīkojies kā nodokļa maksātājs Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts).
- 40 Šajā gadījumā, lai arī pamatlietā piemērojamajās valsts tiesību normās attiecībā uz nekustamo īpašumu kā kapitālieguldījumu precī paredzētais koriģēšanas laikposms ir pieci gadi vai pat desmit gadi no attiecīgās preces lietošanas sākuma, no iesniedzējtiesas konstatējumiem izriet, ka gminas pieteikums tika iesniegts četrus gadus pēc tam, kad ēku uzsāka izmantot gminas kultūras centrs, kuram tā tika nodota apsaimniekošanā bez maksas.
- 41 Turklāt, neskarot iesniedzējtiesas veicamo pārbaudi, netiek apstrīdēts, ka šajā gadījumā gmina, iegādājoties pamatlietā aplūkoto nekustamo kapitālieguldījumu īpašumu, ir rīkojusies tādos pašos apstākļos kā privātpersona, kas vēlas uzcelt ēku, šajā nolūkā neizmantojot valsts varas prerogatīvas. No tā saskaņā ar Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktu un ar to saistīto judikatūru izriet, ka gmina, iegādājoties attiecīgo nekustamo īpašumu, nav rīkojusies kā valsts iestāde.
- 42 Līdz ar to pamatlietā aplūkotā situācija atšķiras no situācijas lietā, kurā tika taisīts 2005. gada 2. jūnija spriedums *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335), kurā attiecīgā publiskā persona kapitālieguldījumu precī bija iegādājusies kā valsts iestāde minētā 13. panta 1. punkta nozīmē, tātad kā persona, kas nav nodokļa maksātāja.
- 43 Vēl viens elements, kas nošķir situāciju pamatlietā no situācijas lietā, kurā tika taisīts minētais spriedums, ir rodams faktā, ka šajā pamatlietā gmina, 2010. gadā iegādājoties nekustamo kapitālieguldījumu īpašumu, jau kopš 2005. gada bija reģistrēta kā PVN maksātāja.

- 44 Turklāt situācija pamatlietā atšķiras no situācijas lietā, kurā tika taisīts 2006. gada 30. marta spriedums *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214), kur netika apstrīdēts, ka attiecīgā Somijas pilsēta, iegādājoties nekustamos īpašumus, bija rīkojusies kā nodokļa maksātāja, un šīs iegādes bija paredzētas saimnieciskajai darbībai, proti, iegādāto nekustamo īpašumu izīrēšanai.
- 45 Tāpat arī situācija pamatlietā atšķiras no situācijas lietā, kurā tika izdots 2014. gada 5. jūnija rīkojums *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), jo, kā izriet no šā rīkojuma 11. punkta, attiecīgā nekustamā īpašuma piegādes brīdī attiecīgā Polijas gmina bija rīkojusies kā nodokļa maksātāja, un iesniedzējtiesa bija norādījusi, ka jau ēkas celtniecības darbu laikā šī gmina bija skaidri izteikusi vēlmi iznomāt šo ēku komercsabiedrībai, kura tai maksātu nomas maksu.
- 46 Turpretī pamatlietā tikai pēc attiecīgās ēkas piegādes gmina paziņoja savu nodomu, ka tā vēlas ēku iznomāt komerciālos nolūkos.
- 47 Tomēr, lai arī preces iegādes brīdī nepārprotami un tieši izteikts nodoms to paredzēt saimnieciskai izmantošanai var būt pietiekams, lai secinātu, ka precī ir iegādājies nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas, šāda paziņojuma neesamība neizslēdz, ka šāds nodoms var atklāties netieši.
- 48 Ir taisnība, ka šajā gadījumā pamatlietā aplūkotā nekustamā īpašuma piegādes brīdī vienīgais gminas paustais nodoms bija nodot to publiskai lietošanai kā kultūras centru. Ja pēc tam šis nodoms ir konkretizējies, šo īpašumu bez maksas nododot gminas kultūras centram, nemainīgs paliek fakts, ka šāds izmantojums neizslēdz, ka minētais īpašums vismaz daļēji varētu tikt izmantots saimnieciskos nolūkos, piemēram, nomas darījumā.
- 49 Šajā ziņā preces veids – kas saskaņā ar šā sprieduma 38. punktā atgādināto Tiesas judikatūru ir elements, kurš ir jāņem vērā, lai noteiktu, vai brīdī, kad nekustamais īpašums tika piegādāts nodokļa maksātājam, tas ir rīkojies kā tāds, – pēc būtības liecina, ka gmina ir plānojusi rīkoties kā nodokļa maksātāja.
- 50 Tāpat arī par norādi šajā ziņā ir uzskatāms fakts, ka krietni pirms pamatlietā aplūkotā nekustamā īpašuma piegādes un iegādes gmina jau bija reģistrēta kā PVN maksātāja.
- 51 Savukārt nav nozīmes tam, ka attiecīgais īpašums uzreiz netika izmantots ar nodokli apliekamiem darījumiem, jo īpašuma izmantojums nosaka tikai sākotnējās atskaitīšanas apmēru vai vēlāk iespējamo koriģēšanu, bet neietekmē atskaitīšanas tiesību rašanos (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 39. punkts).
- 52 Tādējādi, lai arī pirmā jautājuma kontekstā iesniedzējtiesa atsauca uz faktu, ka nekustamā īpašuma sākotnējā izmantošana tika veikta “pašvaldībai tai piešķirto pilnvaru ietvaros pildot valsts pārvaldes iestādes uzdevumus”, šis fakts, ja tas izrādītos pierādīts, ko gmina apstrīd, neskar atsevišķu jautājumu, vai īpašuma iegādes brīdī šī valsts iestāde rīkojās kā nodokļa maksātāja, kas tai līdz ar to rada atskaitīšanas tiesības attiecībā uz šo īpašumu, bet gan ir uzskatāms par norādi, ka gmina nav rīkojusies kā nodokļa maksātāja.
- 53 Tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, kad, iegādājoties nekustamo īpašumu kā kapitālieguldījumu precī, kas pēc būtības var tikt izmantota gan ar nodokli apliekamām darbībām, gan ar nodokli neapliekamām darbībām, publiskā persona, kam jau ir nodokļa maksātājas statuss, nav skaidri izteikusi nodomu izmantot šo precī ar nodokli apliekamai darbībai, bet nav arī izslēgusi iespēju, ka šī prece varētu tikt izmantota šādam mērķim, šīs preces sākotnējā izmantošana ar nodokli neapliekamām darbībām – pēc visu faktu pārbaudes, kas ir jāveic iesniedzējtiesai, kā jau ticis atgādināts šā sprieduma 38. punktā, – neliedz izdarīt secinājumu, ka ir izpildīts Direktīvas 2006/112 168. pantā paredzētais nosacījums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājs attiecīgās preces iegādes brīdī ir rīkojies nodokļa maksātāja statusā.



- 54 Šajā ziņā, kā ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumu 55. punktā, katrā atsevišķā gadījumā pārbaudei par šī nosacījuma izpildi ir jānotiek atbilstoši plašam iegādes “nodokļa maksātāja statusā” jēdziena pieņemumam.
- 55 Šāda pieņēmuma plašais raksturs ir vajadzīgs, ņemot vērā atskaitīšanas un līdz ar to koriģēšanas sistēmas mērķi, kas saskaņā ar šā sprieduma 29.–31. punktā atgādināto ir nodrošināt visu saimniecisko darbību nodokļa sloga neitralitāti – tas ir princips, no kura izriet, ka parasti jebkuram saimnieciskās darbības veicējam ir jābūt iespējai nekavējoties izmantot savas atskaitīšanas tiesības attiecībā uz visiem nodokļiem, kas samaksāti par iepriekš veiktiem darījumiem, bet atskaitījumu precizitāte vajadzības gadījumā var tikt nodrošināta vēlāk, piemērojot koriģēšanu.
- 56 Visbeidzot, pārbaudot Direktīvas 2006/112 168. pantā izvirzīto nosacījumu, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam preces iegādes brīdī ir jārikojas nodokļa maksātāja statusā, nav nozīmes faktam, ka ir grūti vai pat neiespējami objektīvi sadalīt konkrētus kapitālieguldījumu izdevumus ar nodokli apliekamos darījumos un ar nodokli neapliekamos darījumos.
- 57 Šis sadalījums ir specifiski regulēts noteikumos par proporcionālu atskaitīšanu, kas ietverti Direktīvas 2006/112 173.–175. pantā. Proportcionālās atskaitīšanas aprēķini, lai noteiktu atskaitāmo PVN summu, principā attiecas vienīgi uz precēm un pakalpojumiem, kurus nodokļu maksātājs vienlaicīgi izmanto saimnieciskiem darījumiem, kas rada atskaitīšanas tiesības, un darījumiem, kas nerada atskaitīšanas tiesības (skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 14. decembris, *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, 34. punkts).
- 58 Turklāt metožu un kritēriju noteikšana priekšnodokļa summu sadalei starp saimniecisku darbību un darbību, kam nav saimnieciska rakstura, ietilpst dalībvalstu rīcības brīvībā, kam, istenojot šo brīvību, ir jāņem vērā šīs direktīvas mērķis un struktūra un šajā sakarā jāparedz aprēķināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo, kāda daļa no ieguldījumiem iztērētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām (spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 42. punkts).
- 59 Tā rezultātā uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 167., 168. un 184. pants, kā arī PVN neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj, ka publisko tiesību subjektam ir tiesības koriģēt tāda PVN atskaitījumu, kas ir samaksāts par nekustamo īpašumu kā kapitālieguldījumu precī tādā situācijā kā pamatlietā, kad šīs preces iegādes laikā, pirmkārt, šo precī pēc būtības varēja izmantot gan ar nodokli apliekamām darbībām, gan ar nodokli neapliekamām darbībām, bet šī prece sākotnēji ir tikusi izmantota ar nodokli neapliekamām darbībām, un, otrkārt, šī publiskā persona nebija skaidri izteikusi savu nodomu izmantot šo precī ar nodokli apliekamai darbībai, bet nebija arī izslēgusi iespēju to izmantot šādam mērķim, ja vien no visu faktisko apstākļu pārbaudes, kas ir jāveic valsts tiesai, izriet, ka ir izpildīts Direktīvas 2006/112 168. pantā paredzētais nosacījums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam šīs iegādes brīdī ir jārikojas nodokļa maksātāja statusā.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 60 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

**Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167., 168. un 184. pants, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj, ka publisko tiesību subjektam ir tiesības koriģēt tāda PVN atskaitījumu, kas ir samaksāts par nekustamu īpašumu kā kapitālieguldījumu precī**

tādā situācijā kā pamatlietā, kad šīs preces iegādes laikā, pirmkārt, šo precī pēc būtības varēja izmantot gan ar nodokli apliekamām darbībām, gan ar nodokli neapliekamām darbībām, bet šī prece sākotnēji ir tikusi izmantota ar nodokli neapliekamām darbībām, un, otrkārt, šī publiskā persona nebija skaidri izteikusi savu nodomu izmantot šo precī ar nodokli apliekamai darbībai, bet nebija arī izslēgusi iespēju to izmantot šādam mērķim, ja vien no visu faktisko apstākļu pārbaudes, kas ir jāveic valsts tiesai, izriet, ka ir izpildīts Direktīvas 2006/112 168. pantā paredzētais nosacījums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam šīs iegādes brīdī ir jārikojas nodokļa maksātāja statusā.

[Paraksti]