



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [MICHAL BOBEK]
SECINĀJUMI,
sniegti 2020. gada 3. martā¹

Lieta C-791/18

***Stichting Schoonzicht,
piedaloties
Staatssecretaris van Financiën***

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis – Atskaitījumu koriģēšana – Kapitālieguldījumu preces – Atšķirība starp paredzēto izmantošanu un pirmo faktisko izmantošanu – Direktīva 2006/112/EK – 185. un 187. pants – Piemērojamība

I. Ievads

1. Izskatāmā lieta ir par to, kādā veidā uzņēmējam, kas mainījis savus nodomus par daudzdzīvokļu mājas izmantošanu, būtu jākoriģē sākotnējais pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījums. Šajā gadījumā atskaitījums tika veikts, kamēr daudzdzīvokļu māja vēl tika būvēta. Tajā laikā uzņēmējs bija paredzējis to izmantot ar nodokli apliekamiem mērķiem. Tomēr vēlāk daži no dzīvokļiem tika izīrēti, tādēļ šo dzīvokļu pirmā izmantošana bija atbrīvota no nodokļa.

2. Šajos apstākļos Nīderlandes iestādes lika uzņēmējam uzreiz atmaksāt pilnā apmērā to daļu no sākotnējā atskaitījuma, kas atbilda izīrētajiem dzīvokļiem. Saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu, ja izskatās, ka laikā, kad uzņēmējs izmanto preces pirmo reizi, tas ir atskaitījis PVN lielākā apmērā, nekā tam pienācās, tad, pamatojoties uz preču izmantošanu, sākotnēji atskaitītā PVN pārpalikums ir jākoriģē *uzreiz*.

3. Rodas jautājums par tiesībām – vai minētais regulējums atbilst Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”)² 187. pantam, kurā noteikts, ka atskaitījumu koriģēšana attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm ir jāveic proporcionālās daļās vairāku gadu garumā.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības: PVN direktīva

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

¹ Oriģinālvaloda – angļu.

² OV 2006, L 347, 1. lpp., redakcijā ar grozījumiem.

5. 184. pantā ir paredzēts, ka “sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības”.

6. Saskaņā ar šīs direktīvas 185. pantu:

“1. 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.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos īpašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču 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. pantā 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 preču pirmreizējās lietošanas.

Nekustamajam īpašumam, 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 tā attiecīgu daļu.

Šā punkta pirmajā daļā minēto koriģēšanu veic, balstoties uz svārstībām atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas 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 atskaitījumu 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. punktā un *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968* (1968. gada Apgrozījuma nodokļa likuma īstenošanas lēmums (turpmāk tekstā – “īstenošanas lēmums”) 12. un 13. pantā.

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

“Nodokļa atskaitījumu veic atbilstoši preču un pakalpojumu paredzētajam izmantojumam, sākot ar brīdi, kad nodokli iekļauj uzņēmējam izrakstītajā rēķinā vai kad tas ir iekasējams. Ja izrādās, ka brīdī, kad uzņēmējs 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 pārpalikusī atskaitījuma daļa. Iekasējamais nodoklis jāsamaksā saskaņā ar 14. pantu. Nodokļa daļa, kuru varēja atskaitīt, bet kura nav atskaitīta, pēc uzņēmēja lūguma ir viņam jāatmaksā.”

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

“(2) [OB] 15. panta 4. punktā minēto korekciju veic, pamatojoties uz informāciju par taksācijas periodu, kurā uzņēmējs sāka 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 ņem vērā:

- (a) nekustamu īpašumu un tiesības, kas attiecas uz šādu īpašumu;
- (b) kustamu īpašumu, ko uzņēmējs 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 uzņēmējs 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 minētā 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 ēka tika pabeigta 2014. gada jūlijā.

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

16. Vēlāk, no 2014. gada 1. augusta, *Stichting Schoonzicht* četrus dzīvokļus izīrēja. No lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka tā bija daudzdzīvokļu ēkas (daļas) pirmā izmantošana un ka pretēji sākotnējam nolūkam tā bija *atbrīvota* no PVN. Pārējie trīs dzīvokļi 2014. gadā palika neapdzīvoti.

17. Tāpēc saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem sākotnējā atskaitījuma attiecīgā daļā tika koriģēta atbilstoši OB 15. panta 4. punktam. Tas nozīmēja, ka *Stichting Schoonzicht* bija parādā to PVN daļu, kas attiecās uz četriem izīrētajiem dzīvokļiem, jeb 79 587 EUR. Saskaņā ar lēmumu lūgt prejudiciālu nolēmumu koriģēšana tika veikta par 2014. gada trešo ceturksni (no 2014. gada 1. jūlija līdz 30. septembrim), kurā daudzdzīvokļu ēka tika izmantota pirmo reizi.

18. *Stichting Schoonzicht* samaksāja PVN un iesniedza iebildumu par šo aplikšanu ar nodokli. Tā ieskatā kapitālieguldījumu preču gadījumā kopējā sākotnējā atskaitījuma pilnīga koriģēšana brīdī, kad kapitālieguldījumu prece tiek izmantota pirmo reizi, kā tas ir paredzēts OB 15. panta 4. punktā, ir pretrunā PVN direktīvas 187. pantam.

19. *Inspecteur van de Belastingdienst* (nodokļu inspektors) šo iebildumu noraidīja. *Stichting Schoonzicht* iesniedza kasācijas sūdzību *Rechtbank Noord-Holland* (Ziemeļholandes tiesa, Nīderlande). Minētā tiesa prasību atzina par nepamatotu, par ko kasācijas sūdzības iesniedzējs iesniedza apelācijas sūdzību *Gerechthof Amsterdam* (Amsterdamas apelācijas tiesa, Nīderlande). Minētā tiesa konstatēja, ka ar OB 15. panta 4. punktā ietvertu tiesisko regulējumu PVN direktīvā noteiktās robežas tiek ievērotas, un atzina apelācijas sūdzību par nepamatotu. *Gerechthof Amsterdam* (Amsterdamas apelācijas tiesa) ieskatā, Nīderlandes likumdevējs ir izmantojis dalībvalstīm PVN direktīvas 189. panta b) punktā piešķirto iespēju norādīt PVN summu, kas ņemama vērā koriģēšanai attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm. Minētā tiesa uzskatīja, ka OB 15. panta 4. punktā paredzēto uzreiz veicamo atskaitījumu jāuzskata par “iepriekšēju koriģēšanas labojumu”, kas tiek veikts pirms koriģēšanas procedūras un ko PVN direktīva nereglamentē (un tādējādi neizslēdz). PVN direktīva neizslēdz šādu labojumu, jo tas nepārkāpj nedz nodokļu neitralitātes principu, nedz proporcionalitātes principu.

20. Par šo spriedumu *Stichting Schoonzicht* iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa).

21. *Stichting Schoonzicht* pamatlietā atkārtu argumentāciju, ka uzreiz veicamā sākotnējā atskaitījuma koriģēšana pēc kapitālieguldījumu preču pirmās izmantošanas ir pretrunā PVN direktīvas 187. pantam. Tā ieskatā, PVN direktīvas 187. panta koriģēšanas tiesiskais regulējums būtu jāapsver neatkarīgi no tā, kas ir noteikts minētās direktīvas 184. un 185. pantā. PVN direktīvas 187. pantā ir noteikts īpašs regulējums kapitālieguldījumu precēm, kurš aizstāj 184. un 185. pantā ietvertu vispārīgo regulējumu. Sākotnējā atskaitījuma koriģēšana kapitālieguldījumu preču gadījumā saskaņā ar 187. pantu obligāti ir jāpiemēro vairākus gadus, un katra koriģēšanas gada beigās drīkst tikt koriģēta tikai proporcionāla sākotnējā atskaitījuma daļa. Atbilstoši PVN direktīvas 187. pantam koriģēšanu attiecībā uz četriem izīrētajiem dzīvokļiem drīkst veikt ne agrāk kā tad, kad ir iesniegta deklarācija par 2014. gada pēdējo ceturksni, neatkarīgi no tā, vai šie dzīvokļi pirmo reizi bijuši izmantoti šajā gadā. Šādu koriģēšanu drīkst veikt tikai par vienu desmito daļu no atskaitījuma, kas saņemts 2013. gadā.

22. Iesniedzējtiesai ir šaubas par Nīderlandes “pirmās izmantošanas uzreiz veicamās koriģēšanas” prasības atbilstību PVN direktīvas 187. pantam.

23. Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus jautājumus:

“1) Vai [PVN direktīvas] 184.–187. pantam ir pretrunā tāds valsts koriģēšanas tiesiskais regulējums saistībā ar kapitālieguldījumu precēm, ar ko tiek paredzēta vairāku gadu garumā veicama koriģēšana, kuras gadījumā pirmajā izmantošanas gadā – kas vienlaikus ir pirmais koriģēšanas gads – sākotnējā priekšnodokļa atskaitījuma kopsomma attiecībā uz šo kapitālieguldījumu precī tiek pielāgota (koriģēta) uzreiz, ja, to izmantojot pirmo reizi, izrādās, ka sākotnējais priekšnodokļa atskaitījums atšķiras no atskaitījuma, kuru nodokļa maksātājs, pamatojoties uz faktisko kapitālieguldījumu preces izmantošanu, ir tiesīgs 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 veiktā sākotnējā priekšnodokļa atskaitījuma pielāgošana ir pasākums, kuru Nīderlande 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 aplūkojamais valsts tiesiskais regulējums ir atbilstošs PVN direktīvai. Lai nonāktu pie šā secinājuma, vispirms sniegšu dažus ievada paskaidrojumus par piemērojamām (vai iespējami piemērojamām) 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 tā šīm normām atbilst (B).

A. Piemērojamās (un iespējami piemērojamās) PVN direktīvas normas

26. Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams”. Šajā kontekstā Tiesa atkārtoti ir uzsvērusi, ka atskaitīšanas tiesības ir “neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas³. Tā arī ir lēmusi, ka “atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību, ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība principā ir apliekama ar PVN”⁴.

27. PVN direktīvas 184. un turpmākie panti paredz sīki izstrādātus noteikumus, kas piemērojami atskaitīšanas tiesībām, nosakot koriģēšanas mehānismu⁵. Piemērojot šo mehānismu, atskaitīšanas tiesības par agrāk veiktām darbībām saglabātos tikai tiktāl, cik tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksājams PVN⁶. 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 apliekamiem lejupejiem darījumiem”⁷.

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

3 Skat., piemēram, spriedumus, 2000. gada 21. marts, *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 43. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépitő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

4 Spriedums, 2019. gada 3. oktobris, *Altic* (C-329/18, EU:C:2019:831, 26. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī spriedumus, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo* (C-234/11, EU:C:2012:644, 27. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

5 Spriedums, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 57. punkts). Skat. arī rīkojumu, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

6 Skat., piemēram, spriedumus, 2014. gada 13. marts, *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, 50. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2016. gada 16. jūnijs, *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:454, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

7 Turpat.

29. Pirmkārt, attiecībā uz vispārējiem noteikumiem PVN direktīvas 184. pantā ir paredzēts, ka “sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības”. Papildus tam 185. panta 1. punktā noteikts, ka “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”⁸.

30. Saskaņā ar 186. pantu dalībvalstis nosaka kārtību, kādā piemēro 184. un 185. pantu⁹.

31. Otrkārt, PVN direktīvas 187. un turpmākajos pantos ir ietverti konkrēti noteikumi par atskaitījumu koriģēšanu attiecībā uz kapitālieguldījumiem¹⁰. Šie noteikumi konkretizē dažus koriģēšanas procesa aspektus.

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

33. Pirmkārt, koriģēšana ir jāizlīdzina 5 gadu garumā, un šo laikposmu var pagarināt pat līdz 20 gadiem attiecībā uz nekustamo īpašumu, kas iegūts kā kapitālieguldījumu preces. No lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka attiecībā uz nekustamo īpašumu, kas iegūts kā kapitālieguldījumu preces, Nīderlande izvēlējās piemērot desmit gadu koriģēšanas laikposmu. Tādējādi šis laikposms potenciāli būtu attiecināms uz pamatlietā aplūkoto daudzdzīvokļu ēku.

34. Otrkārt, saskaņā ar PVN direktīvas 187. panta 1. punktu koriģēšanas laikposms ietver gadu, kurā attiecīgās preces bija iegādātas vai ražotas, bet dalībvalstis koriģēšanu var attiecināt uz laikposmu, sākot no šo kapitālieguldījumu preču *pirmās lietošanas*. No lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka Nīderlande bija izvēlējusies pēdējo minēto iespēju.

35. Treškārt, saskaņā ar 187. panta 2. punktu ikgadējo koriģēšanu veic tikai par vienu piektdaļu no PVN, kas maksājams par kapitālieguldījumu precēm, vai, ja koriģēšanas laikposms ir bijis pagarināts, par tā attiecīgu daļu. Atbilstoši Nīderlandes tiesiskajam regulējumam šī attiecīgā daļa ir *desmitā daļa*.

B. “Pirmās izmantošanas uzreiz veicamās koriģēšanas” prasības klasificēšana

36. Uzdotot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas normas, kas reglamentē atskaitījumu koriģēšanu, izslēdz prasību par “pirmās izmantošanas uzreiz veicamo koriģēšanu”.

37. Lai atbildētu uz šo jautājumu, nepieciešams izvērtēt, vai prasība par “pirmās izmantošanas uzreiz veicamo koriģēšanu” ietilpst PVN direktīvas vispārējā koriģēšanas 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 izskatāmajā situācijā, jo koriģēšana attiecas uz nekustamu lietu un tai ir piemērojams direktīvas 187. pants, kas netieši nozīmē, ka koriģēšanai būtu jābūt izlīdzinātai 10 gadu laikposmā. Tā kā *OB 15*. panta 4. punktā ir ietverta prasība samaksāt sākotnējā atskaitījuma attiecīgo daļu uzreiz, tas ir pretrunā PVN direktīvas 187. pantam.

⁸ Spriedumi, 2016. gada 16. jūnijs, *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:454, 29. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2016. gada 16. jūnijs, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, 47. punkts).

⁹ Attiecīgi Tiesa norādīja, ka, “184. un 185. panta noteikumos ir gan sniegts skaidrojums [...] pienākumam koriģēt nepamatotus PVN atskaitījumus. Tomēr šajos pantos nav noteikts, kā tieši šī korekcija ir jāveic”, izņemot attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm. Spriedums, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas* (C-532/16, EU:C:2018:228, 26. punkts).

¹⁰ Kapitālieguldījumu preču jēdzienu definē dalībvalstis. Skat. PVN direktīvas 189. panta a) punktu. Saskaņā ar PVN direktīvas 190. pantu “187., 188., 189. un 191. panta nolūkā dalībvalstis par kapitālieguldījumu precēm var uzskatīt pakalpojumus, kuru iezīmes ir līdzīgas iezīmēm, kādas parasti ir kapitālieguldījumu precēm”.

39. Nīderlandes un Zviedrijas valdības, kā arī Komisija secina pretējo. To ieskatā, prasība par “pirmās izmantošanas uzreiz veicamo koriģēšanu” ietilpst PVN direktīvas vispārējā koriģēšanas tiesiskā regulējuma piemērojamā jomā un tādējādi ir tai atbilstoša.

40. Šim viedoklim piekritu.

41. Patiešām, PVN direktīvas 187. pantā ir noteikts, ka “koriģēšana ilgst piecus [vai vairāk] gadus, *ieskaitot* gadu, kurā tās ir iegādātas vai ražotas [vai izmantotas]”¹¹. Taisnība ir arī tas, ka dalībvalstīm ir pienākums noteikt koriģēšanas regulējumu kapitālieguldījumu precēm¹², kā to norādījusi 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 istenot nekavējoties un pilnā apmērā arī tad, ja attiecīgās preces netiek uzreiz izmantotas uzņēmuma saimnieciskās darbības mērķiem¹³, atskaitīšanas tiesības pastāv, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem¹⁴. Kā to formulējusi ģenerāladvokāte 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 preci lieto ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai. Atbilstoši judikatūrai koriģēšanas noteikumiem jāpalielina priekšnodokļa atskaitījumu precizitāte, pēc preces iegādes brīža uzraugot, kādā mērā nodokļa maksātājs to arī *faktiski* lieto mērķiem, kuri dod tiesības atskaitīt priekšnodokli”¹⁵.

44. Izskatāmajā lietā un saskaņā ar lēmumu lūgt prejudiciālu nolēmumu atskaitīšanas tiesības radās, kad attiecīgais PVN priekšnodoklis kļuva iekasējams, pamatojoties uz *Stichting Schoonzicht* (2013. gadā) deklarēto nolūku. Tomēr, manuprāt, atskaitīšanas tiesību apmērs attiecībā uz četriem izīrētajiem dzīvokļiem saruka līdz nullei, ņemot vērā izmaiņas izmantošanā, ar kurām *Stichting Schoonzicht* darījums no paredzētā ar nodokli apliekamā darījuma pārvērtās par tādu, kuru neapliek ar nodokli *pirms* šo preču *pirmās izmantošanas*.

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

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

11 Mans izcēlums.

12 Šajā nozīmē skat. rikojumu, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, 24. un 27. punkts un tajos minētā judikatūra).

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 tajā minētā judikatūra). Tomēr specifisku situāciju risinājumam, piemēram, skat. spriedumus, 2000. gada 8. jūnijs, *Schloßstraße* (C-396/98, EU:C:2000:303, 42. punkts un tajā minētā judikatūra), 2000. gada 8. jūnijs, *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304, 41. punkts), vai 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira - Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 42. punkts). Pēdējā minētā spriedumā Tiesa nolēma, ka nodokļa maksātājs saglabā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu no šo tiesību rašanās brīža, pat ja šis nodokļa maksātājs ar savu gribu nesaistītu apstākļu dēļ nav varējis izmantot preces vai pakalpojumus, kuri ir pamatā atskaitījumam ar nodokli apliekamos darījumos.

15 Secinājumi lietā *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:138, 24. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumus lietā *TETS Haskovo* (C-234/11, EU:C:2012:352, 27. un 28. punkts un tajos minētā judikatūra).

16 Spriedums, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 25. punkts), kas attiecas uz līdzvērtīgu normu – 20. pantu Sestajā direktīvā.

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 uzsākta faktiskā izmantošana, ir kas pavisam cits.

48. Saskaņā ar īstenošanas lēmuma 12. panta 2. punktu koriģēšanas pienākums attiecas uz pirmo taksācijas periodu, kurā *tika uzsākta* preču *izmantošana*, un ir jāatzīst, ka šajā kontekstā izmantošanas uzsākšana ir daļa no pašas izmantošanas. Tādējādi varētu sacīt, ka pirmās izmantošanas laikposms ietilpst PVN direktīvas 187. panta piemērošanas jomā. Tomēr šķiet 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 uzņēmējs pats to nav izlabojis, kad tas ir iespējams) pārbaude agrīnākā 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 minētā principa aspektam uzņēmējs būtu jāatbrīvo no PVN nastas, “ja pašas uzņēmējdarbības mērķis (principā) ir veikt darījumus, par kuriem uzliek nodokli”¹⁷. Apgrieztā situācijā, manuprāt, ja šķiet, ka uzņēmējs 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 izskatāmajā lietā, šķiet, ka atskaitīšanas 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 kļuva atbrīvots no aplikšanas ar nodokli, vairs nepastāvēja iemesls uzņēmējam būt atbrīvotam no priekšnodokļa atskaitījuma. Atskaitījuma iemesls izzuda, sākoties faktiskajai izmantošanai (vai pat pirms tās¹⁸).

52. Saskaņā ar otro aspektu nodokļu neitralitātes princips “liedz pret saimnieciskās darbības veicējiem, kuri veic vienādus darījumus, iekasējot PVN, piemērot atšķirīgu attieksmi”¹⁹. Nodokļu neitralitātes princips “nepieļauj no pievienotās vērtības nodokļa viedokļa atšķirīgi aplūkot līdzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence”²⁰.

53. Attiecībā uz izskatāmo lietu, manuprāt, pieņemot *Stichting Schoonzicht* argumentu, rezultātā rastos situācija, kas būtu pretrunā iepriekšminētajam nodokļu neitralitātes principa otrajam aspektam.

54. Kā apsvērusi iesniedzējtiesa un norādījušas Zviedrijas un Nīderlandes valdības un Komisija, šāds rezultāts sniegtu nepamatotu finanšu priekšrocību uzņēmējam, kurš deklarē, ka attiecīgās kapitālieguldījumu preces tiks izmantotas ar nodokli apliekamiem darījumiem, tādējādi paturot savā rīcībā līdzekļus sākotnējā atskaitījuma apmērā, kaut arī ne pirmā faktiskā izmantošana, ne turpmāka

17 Ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumi lietā *AGROBET CZ* (C-446/18, EU:C:2019:1137, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 No lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka attiecīgie četri dzīvokļi tika izīrēti no 2014. gada augusta. Lai gan tas ir jāpārbauda valsts tiesai, man ir grūti iztēloties, ka darījuma ar nodokli apliekamā vai neapliekamā būtība kaut kādā veidā izkristalizētos tikai izīrēšanas pirmajā dienā (tas ir, faktiskajā izmantošanā), jo jāpieņem, ka nepieciešamie līgumi, visticamāk, būtu bijuši sagatavoti iepriekš (atklājot darījuma būtību).

19 Ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumi lietā *AGROBET CZ* (C-446/18, EU:C:2019:1137, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 Skat., piemēram, spriedumus, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 30. punkts un tajā minētā judikatūra); 2019. gada 27. jūnijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* u.c. (C-597/17, EU:C:2019:544, 28. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2019. gada 19. decembris *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

izmantošana korigēšanas periodā nedotu viņam šādas atskaitīšanas tiesības. Citiem vārdiem sakot, fiksēt novērtējumu brīdī, kad tiek deklarēta sākotnējā paredze, neatkarīgi no pirmās faktiskās izmantošanas, nozīmētu, ka dalībvalsts būtībā finansētu šādu uzņēmēju, kuram būtu jāsamaksā atpakaļ līdzekļi proporcionālās daļās piemērojamā korigēšanas laikposma vairākos gados²¹.

55. Apgrieztā situācijā uzņēmējs, kurš līdzīgas kapitālieguldījumu preces izmantotu ar nodokli neapliekamam darījumam, šādu finanšu priekšrocību neiegūtu, ja *ab initio* atturētos no priekšnodokļa atskaitījuma, pamatojoties uz *ab initio* nodomu izmantot kapitālieguldījumu preces ar nodokli neapliekamam darījumam.

56. Abos teorētiski aplūkotajos uzņēmēju gadījumos pirmā kapitālieguldījumu preču izmantošana ir vienāda, bet uzņēmēji saņemtu ļoti atšķirīgu PVN atskaitījumu, pamatojoties tikai uz atšķirību viņu deklarētajās (un, jāpieņem, labticīgajās) iecerēs par attiecīgo preču izmantošanu. Visos pārējos aspektos viņi ir vienādā situācijā.

57. Uzskatu, ka abos gadījumos PVN atskaitījumam būtu jābūt vienādam.

58. No OB 15. panta 4. punkta izriet, ka Nīderlandes tiesību akta mērķis ir novērst iepriekš aprakstīto nevēlamo rezultātu, pieprasot, ka atskaitīšanas tiesības tiek labotas atbilstoši situācijai, kāda pastāv pirmās faktiskās izmantošanas laikā (pēc šī brīža tiek piemērots korigēšanas režīms kapitālieguldījumu precēm). Šādā veidā, manuprāt, tiesību akts veicina nodokļu neitralitātes ievērošanu abos iepriekš izskaidrotajos aspektos. Šķiet, ka tieši šis ir *a fortiori* gadījums, ņemot vērā, ka tiesiskais regulējums darbojas abos virzienos: ne tikai “par sliktu” uzņēmējam, kura iecere mainās no ar nodokli apliekamas izmantošanas uz ar nodokli neapliekamu, bet arī par labu uzņēmējam, kura iecere mainās no ar nodokli neapliekamas izmantošanas uz ar nodokli apliekamu.

59. Minēto iemeslu dēļ uzskatu, ka pamatlietā izskatāmā situācija neietilpst PVN direktīvas 187. un turpmāko pantu piemērošanas jomā (un tādējādi nav tiem neatbilstoša).

60. Šāds secinājums nav pretrunā rīkojumam, ko Tiesa pieņēma lietā *Gmina Międzyzdroje*, kurā Tiesa norādīja, ka PVN direktīvas 187. pants ir piemērojams “tādās atskaitījumu korigēšanas situācijās [...], kurās kapitālieguldījumu preces izmantošanas mērķis, kas nerada tiesības uz atskaitīšanu, vēlāk kļūst par tādu, kas rada šīs tiesības”²². Tiesa piebilda, ka ar PVN direktīvas 187. pantu “tiek liegts režīms, ar ko būtu paredzēts atskaitījumu korigēšanas laika posms, kurš būtu isāks par pieciem gadiem, un tādējādi arī vienreizējas korigēšanas režīms, [...] kas ļautu veikt korigēšanu viena paša taksācijas gada laikā”²³.

61. Minētās lietas apstākļi ir sīkāk aprakstīti rīkojumā, un tie liecina²⁴, ka paziņojumi tika izteikti kontekstā, kurā attiecīgās preces jau bija sākus izmantot. Izmaiņas izmantošanā (vai nodomā attiecībā uz šo izmantošanu) notika tikai pēc tam. Tas tomēr ievērojami atšķiras no situācijas, kāda ir izskatāmajā pamatlietā. Tāpēc uzskatu, ka PVN direktīvas 187. pants izskatāmajā lietā nav piemērojams.

21 Vēlos ļoti skaidri uzsvērt, ka izskatāmajā lietā nav nekādu pierādījumu vai pat aizdomu par jebkādiem pārkāpumiem. Tomēr vispārīgos vilcienos un abstrahējoties no izskatāmās lietas faktiem, nav iespējams nepieminēt iedrošinājumu ļaunprātīgi izmantot situāciju, ko radītu iespēja summu, kura atbilst nepatiesam priekšnodokļa atskaitījumam, atmaksāt pa daļām pēc tam, kad ir bijusi deklarēta (fiktīva) iecere.

22 Rīkojums, 2014. gada 5. jūnijs (C-500/13, EU:C:2014:1750, 23. punkts). Minētā lieta attiecās uz tiesību aktiem, ar kuriem līdzīgi kā izskatāmajā lietā noteica korigēšanas laikposmu 10 gadu garumā nekustamam īpašumam, kas iegūts kā kapitālieguldījumu preces, sākot no brīža, kad preces tiek izmantotas pirmo reizi. *Gmina Międzyzdroje* samaksāja PVN par precēm un pakalpojumiem saistībā ar darbiem tai piederošā sporta hallē. Šo darbu gaitā uzņēmējs apsvēra mainīt minētā īpašuma pārvaldības sistēmu un izīrēt to komercuzņēmumam. Tad tas mēģināja atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli *visu uzreiz*, jo attiecīgās sporta halles izmantošana mainījās no tādas, kas nebija apliekama ar nodokli, uz tādu, kas ir apliekama ar nodokli. Nodokļu iestādes šo noraidīja, jo uzskatīja, ka uz situāciju attiecas tiesiskais regulējums, ar ko īsteno PVN direktīvas 187. pantu.

23 Rīkojums, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, 27. punkts).

24 Skat. faktu izklāstu rīkojumā, 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 darbībām, kas nerada tiesības uz atskaitīšanu”).

62. Pēc tam rodas jautājums, vai attiecīgā situācija ietilpst minētās direktīvas 184. un nākamo pantu piemērošanas jomā.

63. Manuprāt, atbilde ir apstiprinoša.

64. Lietā *SEB bankas* Tiesa samērā plaši interpretēja PVN direktīvas vispārējo koriģēšanas tiesisko regulējumu. Tā norādīja, ka 184. panta formulējums “*a priori* neizslēdz iespējamu nepamatota atskaitījuma gadījumu”²⁵. Tā interpretēja minēto normu kā tādu, kas attiecas “it īpaši uz gadījumu, kad ir veikts atskaitījums, lai gan tiesības uz atskaitījumu nav bijušas”, jo šai situācijai atbilda “PVN direktīvas 184. pantā paredzētā pirmā situācija, proti, sākotnējais atskaitījums ir lielāks par to, kādu nodokļa maksātājam bija tiesības veikt”²⁶.

65. Izskatāmā lieta nepārprotami ir “nepamatota atskaitījuma gadījums” izpratnē, kādu uzsvērusi Tiesa lietā *SEB bankas*. Taisnība, ka minētā lieta attiecās uz situāciju, kurā atskaitījums bija veikts, neraugoties uz to, ka *ab initio* nepastāvēja nekādas atskaitīšanas tiesības. Izskatāmajā lietā atskaitīšanas tiesības attiecībā uz četriem dzīvokļiem radās, bet iepriekš minēto iemeslu dēļ tās vēlāk izzuda. Ņemt vērā iepriekšminēto, ja piekrītam, ka PVN direktīvas 184.–186. pants attiecas uz situācijām, kurās ir nepieciešams labot nepamatoti veiktu atskaitījumu, kā Tiesa izdarīja lietā *SEB bankas*, tad tāds pats secinājums ir jāpiemēro situācijām, kurās tiesības veikt atskaitījumu, kas pastāvēja iepriekš, rezultātā samazinās līdz nullei, pirms attiecīgās preces tika izmantotas pirmo reizi.

66. Uzskatu, ka situācijas lietā *SEB bankas* un izskatāmajā lietā ir vienas un tās pašas problēmas divi varianti: kā koriģēt atskaitījumu, kas piešķirts situācijā, kurā tam nekad nevajadzēja tikt piešķirtam (*SEB bankas*) vai arī vairs nevajadzētu (*in casu*) tikt piešķirtam. Tāpēc uzskatu, ka izskatāmajā lietā būtu jāpiemēro risinājums, kuru tiesa pieņēma lietā *SEB bankas*, lai secinātu, ka izskatāmā situācija ietilpst PVN direktīvas 184.–186. pantā noteiktā vispārējā koriģēšanas tiesiskā regulējuma piemērošanas jomā un ir tam atbilstoša.

67. Iepriekš minēto iemeslu dēļ arī secinu, ka prasība par “pirmās izmantošanas uzreiz veicamo koriģēšanu”, kas ietverta attiecīgajā valsts tiesiskajā regulējumā, neietilpst PVN direktīvas 187. un nākamo pantu piemērošanas jomā, bet ietilpst minētās direktīvas 184.–186. panta piemērošanas jomā un ir tiem atbilstoša.

C. Par otro prejudiciālo jautājumu

68. Tā kā uzskatu, ka attiecīgajām PVN direktīvas normām pretrunā nav apskatītais valsts koriģēšanas tiesiskais regulējums, uz valsts tiesas uzdoto otro jautājumu nav jāatbild.

V. Secinājumi

69. Ņemot vērā iepriekš minēto, iesaku Tiesai atbildēt *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) šādi:

Valsts koriģēšanas tiesiskais regulējums saistībā ar kapitālieguldījumu precēm, kurā noteikts, ka preču pirmajā izmantošanas gadā sākotnējo atskaitījuma kopsommu var koriģēt uzreiz, ja, to izmantojot pirmo reizi, izrādās, ka sākotnējais atskaitījums atšķiras no atskaitījuma, kuru nodokļa maksātājs, pamatojoties uz faktisko kapitālieguldījumu preces izmantošanu, ir tiesīgs veikt, neietilpst Padomes

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).

Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 187. un nākamo pantu piemērošanas jomā, bet ietilpst minētās direktīvas 184.–186. panta piemērošanas jomā. Valsts koriģēšanas tiesiskais regulējums nav pretrunā šīm normām.