



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2020. gada 17. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Nekustamais īpašums kā kapitālieguldījumu prece – Priekšnodokļa atskaitīšana – Sākotnējā atskaitījuma koriģēšana – Visa šī atskaitījuma koriģēšana vienā reizē pēc attiecīgās preces pirmreizējās izmantošanas – Koriģēšanas laikposms

Lietā C-791/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 14. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 17. decembrī, tiesvedībā

Stichting Schoonzicht

pret

Staatssecretaris van Financiën,

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], Tiesas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], kas pilda otrās palātas tiesneša pienākumus, tiesneši P. Dž. Švirebs [*P. G. Xuereb*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un A. Kumins [*A. Kumin*] (referents),

ģenerālvokāts: M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Stichting Schoonzicht* vārdā – *B. G. van Zadelhoff*, padomdevējs,
- Nīderlandes valdības vārdā – *M. K. Bulterman* un *M. A. M. de Ree*, pārstāves,
- Zviedrijas valdības vārdā – sākotnēji *A. Falk* un *J. Lundberg*, kā arī *C. Meyer-Seitz*, *H. Shev* un *H. Eklinder*, pēc tam pēdējās trīs minētās, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *N. Gossement*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdē 2020. gada 3. martā,

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

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.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 184.–187. un 189. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Stichting Schoonzicht* un *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās, Nīderlande) par visa pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas sākotnēji bija samaksāts par nekustamā īpašuma kompleksa būvniecību, atskaitījuma koriģēšanu vienā reizē sakarā ar nekustamā īpašuma kompleksa daļas izmantošanu darbībai, kas ir atbrīvota no nodokļa.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 3. punktu dalībvalstis var uzskatīt konkrētu būvdarbu nodošanu par preču piegādi.
- 4 Šīs direktīvas 167. pantā ir noteikts, ka atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.
- 5 Minētās direktīvas 168. panta a) punktā ir noteikts:

“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;”.

- 6 Šīs pašas direktīvas 184. pantā ir paredzēts:

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

- 7 PVN direktīvas 185. pantā ir noteikts šādi:

“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, nekorģē 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.”

- 8 Šīs direktīvas 186. pantā ir noteikts, ka dalībvalstīm ir jāparedz sīki izstrādāti noteikumi tās 184. un 185. panta piemērošanai.

9 Minētās 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.

Attiecībā uz nekustamu īpašumu periodu, kas kalpo par pamatu koriģēšanas aprēķinam, var pagarināt līdz 20 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.”

10 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 189. pantam:

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

- a) definēt kapitālieguldījumu preču jēdzienu;
- b) norādīt PVN summu, kas ņemama vērā koriģēšanai;
- c) veikt jebkādus nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu, ka koriģēšana neizraisa nekādas nepamatotas priekšrocības;
- d) atļaut administratīvus vienkāršojumus.”

Nīderlandes tiesības

11 1968. gada 28. jūnija *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (Likums par pastāvošā apgrozījuma nodokļa aizstāšanu ar apgrozījuma nodokli atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa sistēmai) (*Stb.* 1968, Nr. 329) redakcijā, kas piemērojama pamatlīstas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 15. panta 4. punktā ir paredzēts:

“Nodokļa atskaitīšana notiek atbilstoši preču un pakalpojumu izmantojumam dienā, kad šis nodoklis tiek ieskaitīts uzņēmēja rēķinā, vai dienā, kad minētais nodoklis ir maksājams. Ja tad, kad uzņēmējs sāk izmantot šīs preces un pakalpojumus, izrādās, ka tas to pašu nodokli ir atskaitījis pārmērīgi vai nepietiekami salīdzinājumā ar tiesībām, ko rada attiecīgā izmantošana, tad, sākot ar šo datumu, viņš ir atbildīgs par pārmērīgi vai nepietiekami atskaitīto nodokli. Nodoklis, par kuru viņš ir atbildīgs, tiek iekasēts saskaņā ar 14. pantu. Nodoklis, saistībā ar kuru ir noticis nepietiekams atskaitījums, tam tiek atlīdzināts pēc tā lūguma.”

12 1968. gada 12. augusta *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting* (Lēmums par Likuma par PVN izpildi) (*Stb.* 1968, Nr. 423) redakcijā, kas piemērojama pamatlīstas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – “īstenošanas lēmums”), 12. panta 2. un 3. punktā ir paredzēts:

“2. Likuma [par PVN] 15. panta 4. punktā paredzētā koriģēšana tiek veikta, pamatojoties uz informāciju par taksācijas periodu, kurā uzņēmējs ir sācis izmantot preces vai pakalpojumus.

3. Deklarācijā par pēdējo taksācijas periodu pārskata gadā atskaitījuma koriģēšana tiek veikta, pamatojoties uz informāciju par finanšu gadu.”

13 Saskaņā ar īstenošanas lēmuma 13. pantu:

“1. Atkāpjoties no 11. panta, atskaitīšanas nolūkā ņem vērā atsevišķi:

a. nekustamus īpašumus un tiesības uz šādu īpašumu;

b. kustamu īpašumu, kura nolietojumu uzņēmējs atskaita no ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa vai kura nolietojumu tas varētu atskaitīt, ja tam tiktu piemērots viens no šiem nodokļiem.

2. Attiecībā uz nekustamo īpašumu un tiesībām uz šādu īpašumu ir jāveic atskaitījumu koriģēšana katrā no deviņiem finanšu gadiem, kas seko gadam, kad uzņēmējs ir sācis izmantot attiecīgo īpašumu. Katru reizi koriģēšana attiecas uz vienu desmito daļu no priekšnodokļa, ņemot vērā deklarācijā norādīto informāciju par atsauces gadu, kas attiecas uz pēdējo taksācijas periodu šajā taksācijas gadā.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 Prasītāja pamatlietā uz tai piederoša zemesgabala uzbūvēja nekustamo īpašumu kompleksu, ko veido septiņi dzīvokļi dzīvošanai. Būvdarbi tika sākti 2013. gadā, un kompleksu tā pieņēma nākamā gada jūlijā.

15 Prasītāja pamatlietā tieši un pilnībā atskaitīja PVN, kas tai bija piemērots 2013. finanšu gadā minētā kompleksa būvniecībai, jo tajā laikā šis komplekss bija paredzēts ar nodokli apliekamiem mērķiem.

16 No 2014. gada 1. augusta prasītāja pamatlietā izirēja četrus no septiņiem attiecīgā nekustamā īpašuma kompleksa dzīvokļiem, un šis darījums bija atbrīvots no PVN, savukārt pārējie trīs dzīvokļi 2014. gadā palika tukši.

17 Šī atbrīvojuma dēļ prasītājai pamatlietā bija jāveic PVN koriģēšana un līdz ar to saskaņā ar Likuma par PVN 15. panta 4. punkta otro un trešo teikumu, iesniedzot deklarāciju, vienā reizē bija jāsamaksā visa šī nodokļa daļa, kas attiecas uz šiem četriem dzīvokļiem laikposmā, kad tie tika izmantoti, par kopējo summu 79 587 EUR.

18 Tomēr, uzskatot, ka PVN direktīvas 187. pantam ir pretrunā Likuma par PVN 15. panta 4. punkts, ciktāl tajā ir paredzēts, ka kapitālieguldījumu preces izmantošanas sākumā ir jākoriģē viss sākotnējais atskaitījums, prasītāja pamatlietā iesniedza sūdzību par korekciju, kas tai tādējādi bija jāveic.

19 Tā kā šī sūdzība tika noraidīta, prasītāja pamatlietā cēla prasību *rechtbank Noord-Holland* (Ziemeļholandes tiesa, Nīderlande) par lēmumu noraidīt minēto sūdzību, bet arī šī prasība tika noraidīta kā nepamatota. Tāpēc tā iesniedza apelācijas sūdzību par šīs tiesas spriedumu *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa, Nīderlande).

20 Tā kā *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa) ar 2017. gada 11. janvāra spriedumu noraidīja prasītājas pamatlietā iesniegto apelācijas sūdzību, pēdējā minētā par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa), atkārtojot argumentāciju, saskaņā ar kuru visa sākotnējā atskaitījuma koriģēšana vienā reizē pēc kapitālieguldījuma preces pirmreizējās izmantošanas esot pretrunā PVN direktīvas 187. pantam un ka tai piemērotā korekcija tādējādi esot bijusi jāsadala uz vairākiem gadiem.

21 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus 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 – tiek koriģēts viss sākotnējais atskaitījums attiecībā uz šo kapitālieguldījumu precī uzreiz, ja, to izmantojot pirmo reizi, izrādās, ka šis sākotnējais 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] minētajā pirmajā koriģēšanas perioda gadā uzreiz veiktā sākotnējā priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšana ir pasākums, kuru Nīderlande[s Karaliste] var veikt [PVN direktīvas] 187. panta piemērošanas nolūkā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 22 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 184.–187. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir ietverts koriģēšanas režīms, kurš ir piemērojams kapitālieguldījuma precēm un kurā ir paredzēts veikt koriģēšanu vairāku gadu garumā, saskaņā ar kuru attiecīgā īpašuma pirmreizējās izmantošanas gadā, kas arī atbilst pirmajam koriģēšanas gadam, viss sākotnēji attiecībā uz šo precī veiktais atskaitījums tiek koriģēts viena reizē, ja šis pirmreizējās izmantošanas laikā izrādās, ka šis atskaitījums neatbilst tam, ko nodokļa maksātājs bija tiesīgs veikt, pamatojoties uz minētās preces faktisko izmantošanu.
- 23 Vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši ar PVN direktīvu izveidotās sistēmas loģikai priekšnodokļi, kas tiek piemēroti precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto ar nodokļiem apliekamos darījumos, var tikt atskaitīti. Priekšnodokļu atskaitīšana ir saistīta ar nodokļu vēlāku iekasēšanu. Ja nodokļa maksātāja iegādātās preces vai saņemtie pakalpojumi tiek izmantoti darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai neietilpst PVN piemērošanas jomā, netiek veikta ne nodokļa vēlāka iekasēšana, ne šī priekšnodokļa atskaitīšana (spriedumi, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts, un 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 30. punkts).
- 24 No PVN direktīvas 168. panta formulējuma izriet, ka, lai ieinteresētā persona varētu iegūt tiesības uz atskaitījumu, pirmkārt, tai ir jābūt “nodokļa maksātājai” šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, attiecīgās preces un pakalpojumi jāizmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem (spriedumi, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 52. punkts, un 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 33. punkts).
- 25 Preču vai pakalpojumu izmantošana vai tām paredzētā izmantošana nosaka sākotnējā atskaitījuma apmēru, uz kuru nodokļa maksātājam ir tiesības, un iespējamo korekciju apmēru nākamajos laikposmos (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 54. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 29. punkts).

- 26 Koriģēšanas mehānisms ir ar PVN direktīvu ieviestās atskaitīšanas sistēmas neatņemama sastāvdaļa, un tā mērķis ir palielināt PVN atskaitījumu precizitāti, lai nodrošinātu nodokļu neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas, kuru šajā jomā ir ieviesis Savienības likumdevējs, pamatprincips (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 92. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 37. punkts). Atbilstoši šim principam tiesības uz atskaitījumu par agrāk veiktām darbībām saglabājas tikai, ciktāl tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksājams šāds nodoklis. Tādējādi PVN direktīvas mērķis ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitījumu un attiecīgo preču vai pakalpojumu vēlāku izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 30. un 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 27 Šajā ziņā jānorāda, ka PVN direktīvas 184. un 185. pantā vispārīgi ir noteikti nosacījumi, ar kādiem valsts nodokļu administrācijai ir jāpieprasa sākotnēji atskaitītā PVN koriģēšana, tomēr neparedzot, kādā veidā šī korekcija ir jāveic (spriedums, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 26. punkts).
- 28 Savukārt PVN direktīvas 186. pantā dalībvalstīm ir skaidri uzlikts pienākums definēt minētās koriģēšanas nosacījumus, paredzot, ka tās nosaka PVN direktīvas 184. un 185. panta piemērošanas kārtību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 27. punkts).
- 29 PVN direktīvas 187.–192. pantā paredzētie atsevišķi PVN atskaitījumu koriģēšanas noteikumi attiecas tikai uz kapitālieguldījumu precēm (spriedums, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 27. punkts).
- 30 Pirmkārt, attiecībā uz korekcijas pienākuma rašanos ir jānorāda, ka tas PVN direktīvas 184. pantā ir ļoti plaši definēts, ciktāl “sākotnējo atskaitījumu] koriģē, ja [tas] ir lielāk[s] vai mazāk[s] par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības” (spriedums, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 32. punkts).
- 31 Šis formulējums *a priori* neizslēdz iespējamu nepamatota atskaitījuma gadījumu. Korekcijas pienākuma vispārējo tvērumu apstiprina PVN direktīvas 185. panta 2. punktā skaidri uzskaitītie izņēmumi (spriedums, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 33. punkts).
- 32 Atbilstoši šīs direktīvas 185. panta 1. punktam šāda koriģēšana ir jāveic it īpaši tad, ja pēc PVN deklarācijas iesniegšanas mainās sastāvdaļas, kas tiek ņemtas vērā, lai noteiktu šī atskaitījuma apmēru (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 32. punkts).
- 33 Šie noteikumi nosaka režīmu, kāds ir piemērojams tad, kad rodas nodokļu iestāžu iespējamās tiesības prasīt nodokļa maksātājam koriģēt PVN, tostarp koriģēt atskaitījumus par kapitālieguldījumu precēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 26. punkts).
- 34 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka nodokļa maksātājs ir uzbūvējis nekustamā īpašuma kompleksu, kas sastāv no septiņiem dzīvokļiem, un ka tas ir atskaitījis PVN par šī kompleksa būvniecību, jo tas tika izmantots ar nodokli apliekamiem darījumiem. Pēc minētā kompleksa saņemšanas, kas PVN iekasēšanas nolūkā bija preču piegāde valsts tiesību aktu, ar kuriem tiek īstenota PVN direktīvas 14. panta 3. punktā paredzētā iespēja, izpratnē, nodokļa maksātājs izīrēja četrus no šiem dzīvokļiem, un šis darījums bija atbrīvots no PVN.

- 35 Tā kā sākotnējais atskaitījums tika aprēķināts, ņemot vērā šī paša kompleksa izmantošanu ar nodokli apliekamiem darījumiem, četru dzīvokļu izīrēšana, kas ir atbrīvota no PVN, mainīja sastāvdaļas, kas jāņem vērā, lai noteiktu šī atskaitījuma apmēru, un tā rezultātā minētais atskaitījums bija lielāks par to, ko nodokļa maksātājam bija tiesības veikt attiecīgās preces faktiskās izmantošanas dēļ.
- 36 Tāpēc šāda situācija ietilpst PVN direktīvas 184. pantā un 185. panta 1. punktā paredzētajos gadījumos, kuros nodokļu administrācijai ir jāpieprasa nodokļa maksātājam koriģēt sākotnēji atskaitīto PVN.
- 37 Līdz ar to, otrkārt, ir jānosaka, vai uz sākotnējā atskaitījuma koriģēšanu attiecīgās preces pirmreizējās izmantošanas dienā, ja šajā datumā izrādās, ka šis atskaitījums ir bijis lielāks par to, ko nodokļa maksātājam bija tiesības veikt, ņemot vērā šīs preces faktisko izmantošanu, attiecas PVN direktīvas 184. un 185. panta piemērošanas noteikumi, kuri dalībvalstij ir jānosaka saskaņā ar šīs direktīvas 186. pantu, vai arī PVN direktīvas 187. pantā paredzētie noteikumi par kapitālieguldījumu precēm.
- 38 Šajā ziņā PVN direktīvas 187. panta, kas ir formulēts tādējādi, ka nav nekādu šaubu par tā obligāto raksturu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 26. punkts, un rīkojumu, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 24. punkts), 1. punkta pirmajā daļā kapitālieguldījumu precēm ir paredzēts piecu gadu koriģēšanas laikposms, ieskaitot gadu, kurā attiecīgā prece tika iegādāta vai saražota. Tomēr šīs direktīvas 187. panta 1. punkta otrajā daļā dalībvalstīm tiek ļauts arī balstīties uz pilnu piecu gadu koriģēšanas laikposmu, sākot no šīs preces pirmreizējās izmantošanas. 187. panta 1. punkta trešajā daļā ir paredzēts, ka nekustamajam īpašumam, kas iegādāts kā kapitālieguldījumu prece, koriģēšanas laikposmu var pagarināt līdz 20 gadiem.
- 39 Ikgadējo koriģēšanu saskaņā ar PVN direktīvas 187. panta 2. punkta pirmo daļu veic tikai par vienu piektdaļu no PVN, kas maksājams par kapitālieguldījumu precēm vai, ja koriģēšanas laikposms ir bijis pagarināts, par tā attiecīgu daļu. Ar šīs direktīvas 187. panta 2. punkta otro daļu ir precizēts, ka šo koriģēšanu veic, balstoties uz izmaiņām atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados salīdzinājumā ar atskaitīšanas tiesībām tajā gadā, kurā prece ir iegādāta, ražota vai attiecīgā gadījumā pirmoreiz izmantota.
- 40 No minētās direktīvas 187. panta 1. punkta otrās un trešās daļas izriet, ka attiecīgā dalībvalsts var nolemt, ka koriģēšanas laikposma sākumpunkts – kas var ilgt 20 gadus, ja tas ir nekustamais īpašums kā kapitālieguldījumu prece – ir attiecīgās kapitālieguldījumu preces pirmreizējā izmantošana.
- 41 Līdz ar to gadījumā, ja dalībvalsts ir izmantojusi šo iespēju, PVN direktīvas 187. panta 2. punktā ir paredzēts pienākums attiecībā uz katru līdz koriģēšanas laikposma beigām pagājušo gadu pārbaudīt, vai saistībā ar atskaitīšanas tiesībām ir notikušas izmaiņas, kas attiecas uz šīs kapitālieguldījumu preces pirmreizējo izmantošanu, un apstiprinošas atbildes gadījumā – veikt koriģēšanu, kas attiecas uz atbilstošo PVN daļu, kura tiek uzlikta minētajai kapitālieguldījumu precei.
- 42 No tā izriet, ka šādā gadījumā atsauces elementu veido tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, kas attiecas uz gadu, kad ir notikusi attiecīgās kapitālieguldījumu preces pirmreizējā izmantošana, un ka PVN direktīvas 187. pantā paredzētā sadalāmā koriģēšana attiecas uz izmaiņām, kas ir izdarītas pēc šīs pirmreizējās izmantošanas, salīdzinājumā ar tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu par minētās pirmreizējās izmantošanas gadu.
- 43 Tomēr PVN direktīvas 187. pantā nav noteikta koriģēšanas kārtība, kas ir jāpiemēro, ja pirmreizējās izmantošanas brīdī atskaitīšanas tiesības izrādās lielākas vai mazākas par sākotnēji izdarīto atskaitījumu.
- 44 Šādu interpretāciju apstiprina PVN direktīvas 187. un nākamajos pantos paredzētās koriģēšanas mērķis.

- 45 PVN direktīvas 187. pantā paredzētais koriģēšanas laikposms un dalītā koriģēšana attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm ir izskaidrojama un pamatojama it īpaši ar šo preču izmantošanu vairāku gadu garumā, kuru gaitā to izmantošana var mainīties (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 55. punkts, un 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 25. punkts, kā arī rīkojumu, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 20. punkts).
- 46 Tādējādi PVN direktīvas 187. pantā paredzētais atskaitījumu koriģēšanas laikposms ļauj novērst neprecizitātes atskaitījumu aprēķinā un nepamatotas priekšrocības vai neizdevīgu situāciju nodokļa maksātājam, it īpaši, ja sastāvdaļas, kas sākotnēji ir ņemtas vērā, nosakot atskaitījumu apmēru, ir mainījušās pēc deklarācijas iesniegšanas vai – attiecīgā gadījumā – pēc pirmreizējās izmantošanas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 25. punkts, un rīkojumu, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 20. punkts).
- 47 Kā ģenerāladvokāts būtībā ir norādījis secinājumu 47. punktā, tās koriģēšanas pamatā esošā loģika, kura ir jāveic, ja to elementu grozījumi, kas sākotnēji ņemti vērā, lai noteiktu atskaitāmo summu, ir radušies attiecīgās kapitālieguldījumu preces izmantošanas laikā, atšķiras no tās koriģēšanas loģikas, kas ir jāveic, ja sākotnējais atskaitījums ir mazāks vai lielāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam ir tiesības šīs preces pirmreizējās izmantošanas brīdī, ņemot vērā minētās preces faktisko izmantošanu.
- 48 Līdz ar to uz kārtību sākotnējā atskaitījuma koriģēšanai datumā, kad ir notikusi kapitālieguldījumu preces pirmreizējā izmantošana, ja izrādās, ka šajā datumā minētais atskaitījums bija lielāks par to, ko nodokļa maksātājam bija tiesības veikt, ņemot vērā šīs preces faktisko izmantošanu, attiecas nevis PVN direktīvas 187. pants, bet gan šīs direktīvas 184. un 185. panta piemērošanas noteikumi, kas dalībvalstīm ir jādefinē saskaņā ar minētās direktīvas 186. pantu.
- 49 Šajā ziņā ir jāatgādina, treškārt, ka, istenojot savu novērtējuma brīvību, pieņemot PVN direktīvas 184. un 185. panta piemērošanas noteikumus, dalībvalstīm ir jāņem vērā šīs direktīvas mērķis un sistēma, it īpaši nodokļu neitralitātes princips, uz kuru ir balstīta kopējā PVN sistēma (pēc analogijas skat. spriedumus, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 35. un 36. punkts, kā arī 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 50 Ir jānorāda, pirmām kārtām, ka valsts tiesiskais regulējums, kurš – tāpat kā pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums – ir balstīts uz kapitālieguldījumu preces izmantošanas sākuma datumu kā atsaucē datumu, lai novērtētu, vai sākotnēji veiktais PVN atskaitījums atbilst tam, ko nodokļa maksātājs ir tiesīgs veikt, ņemot vērā šīs lietas faktisko izmantošanu, un kurā ir paredzēts, ka tam šajā datumā ir jāsamaksā viss pārmaksātais atskaitītais nodoklis, ja sākotnējais atskaitījums ir bijis lielāks par to, kādu tam bija tiesības izdarīt, atbilst nodokļu neitralitātes principam, kas ir atgādināts šī sprieduma 26. punktā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 38. punkts).
- 51 Otrām kārtām, šis valsts tiesiskais regulējums nav šķērslis, lai attiecībā uz izmaiņām, kas notikušas pēc minētās preces pirmreizējās izmantošanas, korekcijas izdarītu pa daļām, kā tas ir paredzēts PVN direktīvas 187. pantā.
- 52 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka saskaņā ar Īstenošanas lēmuma 13. pantu pēc pirmās koriģēšanas uzņēmējam pēc katra no deviņiem vēlākajiem finanšu gadiem, pamatojoties uz informāciju par šo vēlāko finanšu gadu, ir jāpārbauda, vai attiecīgās kapitālieguldījumu preces izmantošanā ir notikušas izmaiņas salīdzinājumā ar pirmo koriģēšanas gadu, un, ja tas tā ir, vai šī koriģēšana katrā no šiem deviņiem finanšu gadiem ir tikusi veikta par desmito daļu no PVN, kurš attiecas uz šīs kapitālieguldījumu preces iegādi, kas ir notikusi uz šī uzņēmēja rēķina.

- 53 Ceturtkārt un visbeidzot, ir jānorāda, ka secinājums, saskaņā ar kuru noteikumi par sākotnējā atskaitījuma kapitālieguldījumu preces pirmreizējās izmantošanas dienā, ja šajā datumā izrādās, ka šis sākotnējais atskaitījums ir bijis lielāks par to, ko nodokļa maksātājam bija tiesības veikt, ņemot vērā šīs preces faktisko izmantošanu, neietilpst PVN direktīvas 187. panta piemērošanas jomā, nav atspēkots ar 2014. gada 5. jūnija rīkojumā *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750) izklāstītajiem apsvērumiem.
- 54 Protams, šajā rīkojumā Tiesa uzskatīja, ka PVN direktīvas 187. pantam ir pretrunā režīms, kas ļauj veikt atskaitījumu korigēšanu laikposmā, kas ir īsāks par pieciem gadiem, un tādējādi arī vienotas korigēšanas režīms, uz kuru atsaucas prasītāja lietā, kurā tika pieņemts minētais rīkojums (rīkojums, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 27. punkts).
- 55 Tomēr, kā ģenerālvokāts ir norādījis secinājumu 61. punktā, Tiesa ir nonākusi pie šī secinājuma tiesiskajā un faktiskajā kontekstā, kas atšķiras no tā, kurš izriet no pamatlietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma piemērošanas. Lietā, kurā tika izdots 2014. gada 5. jūnija rīkojums *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), pirmkārt, attiecīgā kapitālieguldījumu prece sākotnēji tika izmantota tādas darbības veikšanai, kas nedod tiesības uz PVN atskaitīšanu, un pēc tam darbības veikšanai, kas dod tiesības to atskaitīt. Otrkārt, šīs preces izmantošanas grozīšana notika, lai gan tā jau tika izmantota darbībām, kas nesniedz atskaitīšanas tiesības (rīkojums, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje* C-500/13, EU:C:2014:1750, 12. un 13. punkts).
- 56 Tā tas nav pamatlietā, kurā attiecīgā nekustamā īpašuma izmantošanas izmaiņas ir notikušas saistībā ar šīs preces pirmreizējo izmantošanu.
- 57 Turklāt, kā izriet no šī sprieduma 51. un 52. punkta, pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums nav šķērslis, lai pa daļām korigētu izmaiņas, kas ir notikušas pēc minētās preces pirmreizējās izmantošanas, kā tas ir paredzēts PVN direktīvas 187. pantā.
- 58 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo uzdoto jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 184.–187. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir ietverts korigēšanas režīms, kurš ir piemērojams kapitālieguldījuma precēm un kurā ir paredzēts veikt korigēšanu vairāku gadu garumā, un saskaņā ar kuru attiecīgā īpašuma pirmreizējās izmantošanas gadā, kas arī atbilst pirmajam korigēšanas gadam, viss sākotnēji attiecībā uz šo precī veiktais atskaitījums ir ticis korigēts vienā reizē, ja šīs pirmreizējās izmantošanas laikā izrādās, ka šis atskaitījums neatbilst tam, ko nodokļa maksātājs bija tiesīgs veikt, pamatojoties uz minētās preces faktisko izmantošanu.

Par otro jautājumu

- 59 Ņemot vērā uz pirmo prejudiciālo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 60 Attiecībā uz pamatlīetas 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 184.–187. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir ietverts korigēšanas režīms, kurš ir piemērojams kapitālieguldījuma

precēm un kurā ir paredzēts veikt koriģēšanu vairāku gadu garumā, un saskaņā ar kuru attiecīgā īpašuma pirmreizējās izmantošanas gadā, kas arī atbilst pirmajam koriģēšanas gadam, viss sākotnēji attiecībā uz šo precī veiktais atskaitījums ir ticis koriģēts vienā reizē, ja šīs pirmreizējās izmantošanas laikā izrādās, ka šis atskaitījums neatbilst tam, ko nodokļa maksātājs bija tiesīgs veikt, pamatojoties uz minētās preces faktisko izmantošanu.

[Paraksti]