



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2018. gada 28. februārī *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis – PVN direktīva – Nekustamā īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas darījumu atbrīvošana – Tiesības izvēlēties par labu nodokļa maksātājiem – Ieviešana dalībvalstīs – Priekšnodokļa atskaitīšana – Izmantošana nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamiem darījumiem – Sākotnējā atskaitījuma koriģēšana – Nepieļaujamība

Lietā C-672/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs), Portugāle) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 16. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 29. decembrī, tiesvedībā

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*] (referents), tiesneši K. Toadere [*C. Toader*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

ģenerālvokāts: P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA* vārdā – *S. Neto, advogada*, kā arī *J. Magalhães Ramalho, advogado*,
- Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes, M. Figueiredo* un *R. Campos Laires*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *F. Clotuche-Duvieusart* kā arī *B. Rechena*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklausišanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

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”) 137., 167., 168., 184., 185. un 187. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA* (turpmāk tekstā – “*Imofloresmira*”) vērsās pret *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumu korekciju, ko *Imofloresmira* veica saistībā ar savu saimniecisko darbību nekustamā īpašuma pirkšanas, pārdošanas, iznomāšanas, izīrēšanas un apsaimniekošanas jomā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas IV sadaļas “Darījumi, par kuriem uzliek nodokli” 1. nodaļas “Preču piegāde” 18. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis var uzskatīt katru no šādiem darījumiem par preču piegādi par atlīdzību:

- a) to, ka nodokļa maksātājs savas saimnieciskās darbības vajadzībām izmanto savas saimnieciskās darbības gaitā saražotas, uzbūvētas, iegūtas, apstrādātas, iepirkas vai importētas preces, ja PVN par šīm precēm nebūtu pilnīgi atskaitāms, gadījumos, kad tās būtu iegūtas no cita nodokļa maksātāja;

[..].”

- 4 Šis direktīvas tās pašas IV sadaļas 3. nodaļas “Pakalpojumu sniegšana” 27. pantā ir paredzēts:

“Lai nepieļautu konkurences izkropļojumus un apspriedušās ar PVN komiteju, dalībvalstis kā pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību var uzskatīt to, ka nodokļa maksātājs sniedz pakalpojumu savas saimnieciskās darbības vajadzībām, ja PVN par šādu pakalpojumu nebūtu pilnīgi atskaitāms gadījumos, kad tos būtu sniedzis cits nodokļa maksātājs.”

- 5 Atbilstoši PVN direktīvas IX sadaļas “Atbrīvojumi” 3. nodaļas “Atbrīvojumi citām darbībām” 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam dalībvalstis atbrīvo no PVN “nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu”.
- 6 Šis direktīvas tās pašas nodaļas 137. panta 1. punktā ir paredzēts, ka dalībvalstis nodokļa maksātājiem var piešķirt tiesības izvēlēties nodokļa režīmu attiecībā uz virkni darījumu, kuru skaitā ir šīs direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktā minētie darījumi. Tās pašas direktīvas 137. panta 2. punktā ir precizēts, ka dalībvalstis pieņem sīki izstrādātus noteikumus 1. punktā minēto izvēles tiesību izmantošanai un ka tās var ierobežot šo izvēles tiesību darbības jomu.
- 7 Atbilstoši PVN direktīvas X sadaļas “Atskaitīšana” 1. nodaļas “Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma” 167. pantam “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams”.

8 Šīs direktīvas tās pašas nodaļas 168. pantā 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 kur[a] 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;
- b) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

[..].”

9 Minētās direktīvas X sadaļas 3. nodaļas “Atskaitīšanas tiesību ierobežojumi” 176. pantā ir noteikts:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana. Jebkurā gadījumā PVN nekādi nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

[..].”

10 PVN direktīvas tās pašas sadaļas 5. nodaļas “Atskaitīšanas koriģēšana” 184. pantā ir noteikts, ka “sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.”

11 Minētās direktīvas 5. nodaļas 185. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“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.”

12 Šīs pašas direktīvas iepriekš minētās nodaļas 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 laikposmu var pagarināt līdz pat 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.”

Portugāles tiesības

- 13 *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss, turpmāk tekstā – “CIVA”) 12. panta “Atteikšanās no atbrīvojuma” 4., 6. un 7. punktā ir noteikts:

“4 – Nodokļa maksātāji, kas iznomā nekustamo īpašumu vai tā daļas citiem nodokļa maksātājiem, kuri to pilnībā vai galvenokārt izmanto darbībām, kas rada tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, var atteikties no 9. panta 29. punktā paredzētā atbrīvojuma.

[..]

6 – Noteikumi un nosacījumi par 4. un 5. punktā paredzēto atteikšanos no atbrīvojuma tiek reglamentēti atsevišķā tiesību aktā.

7 – Šādos gadījumos tiesības uz nodokļa atskaitīšanu reglamentē 19. un turpmāko pantu noteikumi, ievērojot noteikumus, kas ir paredzēti speciālajā regulējumā, ja tāds ir.”

- 14 CIVA 24. panta “Ar pamatlīdzekļiem saistītu atskaitījumu korekcija” 2., 3., 5. un 6. punktā ir paredzēts:

“2 – Ik gadus tiek arī koriģēti atskaitījumi par nekustamo īpašumu ieguldījumu izdevumiem, ja starpība – pozitīva vai negatīva – starp iepriekšējā pantā minēto galīgo proporciju, ko piemēro īpašuma izmantošanas gadā un katrā no 19 turpmākajiem kalendārajiem gadiem, un proporciju, kura ir noteikta [īpašuma] iegādes vai būvdarbu pabeigšanas gadā, ir vienāda vai lielāka par pieciem procentu punktiem.

3 – Attiecībā uz iepriekšējos punktos minētajiem pamatlīdzekļiem atskaitījumus koriģē šādi:

- a) tā gada beigās, kurā īpašumu ir sāks izmantot vai aizņemt, un turpmāk katrus nākamos 4 vai attiecīgi 19 kalendāros gadus, nosaka atskaitījuma apmēru, ko piemēro tad, ja attiecīgajā gadā nekustamie īpašumi ir iegādāti vai būvdarbi tajos ir pabeigti, ievērojot tā paša gada galīgo proporciju;
- b) šādi iegūto summu atņem no iegādes gadā atskaitītā priekšnodokļa, vai arī no visu to atskaitīto priekšnodokļu kopsummas, kas ir veikti līdz gadam, kad būvdarbi nekustamajā īpašumā ir pabeigti;
- c) pozitīvo vai negatīvo starpību daļa vai nu ar 5, vai 20, un iegūtā summa attiecīgajā gadā ir vai nu papildus jāmaksā vai jāatskaita.

[..]

5 – Ja pamatlīdzekļus nodod koriģēšanas laikposmā, veic vienreizēju koriģēšanu par minēto atlikušo laikposmu, uzskatot, ka īpašums tā nodošanas gadā un atlikušajā laikā līdz koriģēšanas laikposma beigām ir izmantots tikai pilnībā ar nodokli apliekamai darbībai. Tomēr, ja nodošana ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar 9. panta 30. vai 32. punktu, tiek uzskatīts, ka īpašums ir izmantots ar nodokli neapliekamai darbībai un pirmajā minētajā gadījumā veic attiecīgu korekciju.

6 – Iepriekšējā punktā paredzētā korekcija, uzskatot, ka īpašums tiek izmantots ar nodokli neapliekamam darījumam, tiek veikta arī attiecībā uz nekustamo īpašumu, kuram sākotnēji ir daļēji vai pilnīgi atskaitīts nodoklis, ar ko bijusi apliekama attiecīgā būvniecība, iegāde un citi ar to saistīti ieguldījumu izdevumi, ja

- a) nodokļa maksātājs, mainot savu darbības veidu vai, pamatojoties uz tiesību aktos paredzētu pienākumu, ir sācis veikt tikai ar nodokli neapliekamas darbības bez tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu;

- b) nodokļa maksātājs ir sācis veikt tikai ar nodokli neapliekamas darbības bez tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar 12. panta 3. punkta vai 55. panta 3. un 4. punkta noteikumiem;
- c) nekustamo īpašumu iznomā bez aplikšanas ar nodokli saskaņā ar 9. panta 29. punktu.”
- 15 CIVA 26. panta “Ar nekustamiem īpašumiem, ko izmanto nekomerciāliem mērķiem, saistītu atskaitījumu korekcija” 1. punktā ir noteikts:
- “Ja nekustamo īpašumu neizmanto saimnieciskai darbībai, kas rada tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, vienu vai vairākus kalendāros gadus pēc 24. panta 2. punktā minētā 19 gadu laikposma sākuma, ir jāveic ikgadēja korigēšana 1/20 apmērā no atskaitījuma, kas ir norādīts deklarācijā par attiecīgā gada pēdējo laikposmu.”
- 16 Noteikumi un nosacījumi attiecībā uz CIVA 12. pantā paredzētajām tiesībām izvēlēties maksāt nodokli ir precizēti Dekrētlukumā Nr. 241/86 (1986. gada 20. augusta *Diário da República*, 1. sērija, Nr. 190), kas ir grozīts ar Dekrētlukumu Nr. 21/2007 (2007. gada 29. janvāra *Diário da República*, 1. sērija, Nr. 20) (turpmāk tekstā – “Noteikumi par atteikšanos no nodokļa atbrīvojuma”).
- 17 Šo noteikuma 10. pantā “Atskaitītā nodokļa korekcija”, redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīdā, ir noteikts:
- “1 – Neskarot [CIVA] 25. panta 1. punktu, nodokļa maksātāji, kuri izmanto nekustamos īpašumus, kas rada tiesības daļēji vai pilnīgi atskaitīt nodokli par pirkumu, saskaņā ar [CIVA] 24. panta 5. punktu veic vienreizēju īstenoto atskaitījumu korekciju, pieņemot, ka īpašumi tiek izmantoti ar nodokli neapliekamai darbībai, ja
- a) nekustamo īpašumu izmanto mērķiem, kas nav saistīti ar nodokļa maksātāja darbību;
- b) lai arī to neizmanto mērķiem, kas nav saistīti ar nodokļa maksātāja darbību, uzņēmums faktiski neizmanto nekustamo īpašumu laikposmā, kas ir ilgāks par diviem secīgiem gadiem.”
- 18 Iepriekš minēto noteikumu par atteikšanos no nodokļa atbrīvojuma 10. pantā ietvertais CIVA 25. panta 1. punkts atbilst CIVA 26. panta 1. punktam redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīdā un kas minēta šā sprieduma 15. punktā.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 19 *Imofloresmira* nodarbojas ar sev vai trešām personām piederoša nekustamā īpašuma pirkšanu, pārdošanu, īri, nomu un apsaimniekošanu dzīvošanai, komercdarbībai vai jaukta tipa izmantošanai.
- 20 Pēc 2015. un 2016. gadā veiktajām pārbaudēm Nodokļu un muitas iestāde konstatēja, ka *Imofloresmira* piederošajos divos nekustamajos īpašumos atsevišķas tā daļas, par kurām uzņēmums bija izvēlējis maksāt nodokli, neesot aizņemtas ilgāk kā divus gadus, un, lai gan telpas netiek izmantotas, *Imofloresmira* neesot korigējusi atskaitīto nodokli atbilstoši CIVA 26. panta 1. punktam un Noteikumu par atteikšanos no nodokļa atbrīvojuma 10. panta 1. punkta b) apakšpunktam.
- 21 Uz šī pamata Nodokļu un muitas iestāde uzskatīja, ka uzņēmēj sabiedrībai attiecībā uz sev piederošā nekustamā īpašuma neaizņemtajām daļām esot bijis jāveic atskaitītā nodokļa vai nu ikgadēja, vai citos gadījumos galīga korigēšana, un tā informēja *Imofloresmira*, ka, tā kā minētā korekcija nav veikta, tai par 2011., 2012. un 2013. gadu tiek piemērotas nesamaksātā nodokļa korekcijas 1 375 954,71 EUR apmērā. No Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem arī izriet, ka par 2013. gadu veiktās korekcijas ir ietekmējušas 2014. gadā atskaitītā nodokļa apmēru.

- 22 Nepiekrītot Nodokļu un muitas iestādes lēmumam veikt šīs korekcijas, *Imofloresmira* cēla prasību *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs), Portugāle), lūdzot atcelt papildus aprēķināto PVN maksājumu.
- 23 Iesniedzējtiesa norāda, ka *Imofloresmira* esot pastāvīgi reklamējusi šajos nekustamajos īpašumos pieejamās telpas iznomāšanai.
- 24 Šajā ziņā šī tiesa jo īpaši precizē, ka laikposmā no 2011. līdz 2013. gadam šī uzņēmēj sabiedrība šādam mērķim esot nolīgusi nekustamā īpašuma aģentūras un pēc to ieteikuma esot īstenojusi dažādas tirgvedības un tirdzniecības atbalsta pasākumus, tostarp prospekta, elektroniskā pasta adresātu saraksta, kā arī tīmekļvietnes izveidi, preses paziņojumu sagatavošanu un publiskošanu plašai auditorijai un reklāmas izvietojumu pie attiecīgā nekustamā īpašuma. Tā arī norāda, ka *Imofloresmira* esot arī pielāgojusi savu piedāvājumu, piedāvājot, pirmkārt, iznomāt telpas par konkurētspējīgāku cenu un, otrkārt, iespēju nomniekam iekārtošanās posmā vienoties par laikposmiem, kuros nomas maksa nav jāmaksā.
- 25 Atbilstoši iesniedzējtiesas norādītajam izdevumi par *Imofloresmira* piederošo nekustamo īpašumu reklāmas pakalpojumiem esot atspoguļoti gada pārskatos par 2011.–2013. gadu.
- 26 *Imofloresmira* minētajai tiesai norādīja, ka šī sprieduma 21. punktā minētās korekcijas esot prettiesiskas, jo tas, kā Nodokļu un muitas iestāde ir interpretējusi pamatlietā piemērojamās valsts tiesību aktus, esot pretrunā Savienības tiesībām, jo īpaši PVN direktīvai, kā arī CIVA 26. panta 1. punktam un Noteikumu par atteikšanos no nodokļa atbrīvojuma 10. panta 1. punktam.
- 27 Šaubīdamās par to, vai Savienības tiesībām atbilst pamatlietā piemērojamie valsts tiesību akti, proti, CIVA 26. panta 1. punkts un Noteikumu par atteikšanos no nodokļa atbrīvojuma 10. panta 1. punkts Nodokļu un muitas iestādes interpretācijā, iesniedzējtiesa uzskata, ka ir nepieciešama PVN direktīvas 137., 167., 168., 184., 185. un 187. panta interpretācija.
- 28 Šādos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai gadījumā, ja nekustamais īpašums, lai arī tas netiek izmantots vismaz divus gadus, joprojām atrodas tirgū, proti, ir pieejams tirgū iznomāšanai vai “office centre” veida pakalpojumu sniegšanai, un ir pierādīts, ka tā īpašniekam ir nodoms to nodot lietošanā ar PVN apliekamos darījumos un viņš ir pielicis visas nepieciešamās pūles, lai īstenotu šo nodomu, vai PVN direktīvas 167., 168., 184., 185. un 187. pantam atbilst uzskats, ka “nekustamo īpašumu faktiski neizmanto saimnieciskai darbībai” un/vai “nekustamo īpašumu faktiski izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem” CIVA 26. panta 1. punkta un Noteikumu par atteikšanos no nodokļa atbrīvojuma attiecībā uz darījumiem ar nekustamo īpašumu, kas apstiprināts ar Dekrētlukumu Nr. 21/2007, tā iepriekšējās redakcijās, 10. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, un vai tādējādi var uzskatīt, ka sākotnēji veiktais atskaitījums ir jākorrigē gadījumā, ja tas pārsniedz summu, kuru nodokļa maksātājam bija tiesības atskaitīt?
- 2) Ja atbilde ir apstiprinoša, vai atbilstoši PVN direktīvas 137., 167., 168., 184., 185. un 187. panta pareizai interpretācijai var paredzēt vienreizēju koriģēšanu visam atlikušajam koriģēšanas laikposmam, kā tas ir noteikts Portugāles tiesiskajā regulējumā, proti, Noteikumu par atteikšanos no nodokļa atbrīvojuma attiecībā uz darījumiem ar nekustamo īpašumu 10. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā, gadījumā, ja nekustamais īpašums netiek izmantots divus gadus un ilgāk, bet atrodas tirgū iznomāšanai (ar tiesībām izvēlēties maksāt nodokli) un/vai (ar nodokli apliekamu) pakalpojumu sniegšanai, un nākamajos gados to ir paredzēts izmantot ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas rada tiesības uz nodokļa atskaitīšanu?

- 3) Vai ar PVN direktīvas 137., 167., 168. un 184. pantu ir saderīgs Noteikumu par atteikšanos no nodokļa atbrīvojuma attiecībā uz darījumiem ar nekustamo īpašumu 2. panta 2. punkta c) apakšpunkts kopā ar 10. panta 1. punkta b) apakšpunktu, kurā ir noteikts, ka PVN maksātājs nevar atteikties no atbrīvojuma no PVN, noslēdzot jaunus nomas līgumus, ja ir veikta vienreizēja PVN koriģēšana, un ka tādējādi tiek pārkāpts atskaitīšanas režīms koriģēšanas laikposmā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 29 Uzdodama pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 167., 168., 184., 185. un 187. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts koriģēt sākotnējo PVN atskaitījumu tādēļ, ka nekustamais īpašums, attiecībā uz kuru ir īstenotas tiesības izvēlēties maksāt nodokli, tiek uzskatīts par tādu, kuru nodokļa maksātājs vairs neizmanto savu ar nodokli apliekamo darbību veikšanai, jo šis nekustamais īpašums netiek aizņemts ilgāk kā divus gadus, pat ja ir pierādīts, ka nodokļa maksātājs šajā laikposmā ir mēģinājis šo nekustamo īpašumu iznomāt.
- 30 Vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši ar PVN direktīvu izveidotās sistēmas loģikai priekšnodokļi, kuri piemērojami 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 iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, nenotiek nedz nodokļa par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem iekasēšana, nedz priekšnodokļa atskaitīšana (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts).
- 31 Iznomāšanas un izīrēšanas darījumu taksācija ir iespēja, kuru Savienības likumdevējs ir piešķīris dalībvalstīm, atkāpjoties no PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētā vispārīgā noteikuma, saskaņā ar kuru iznomāšanas un izīrēšanas darījumi principā ir atbrīvoti no PVN nomaksas. Ar šo taksāciju saistītās tiesības uz nodokļa atskaitījumu tādējādi nav īstenojamas automātiski, bet vienīgi tad, ja dalībvalstis izmanto PVN direktīvas 137. panta 1. punkta d) apakšpunktā minēto iespēju, un ar nosacījumu, ka nodokļa maksātāji izmanto tiem piešķirtās izvēles tiesības (spriedums, 2006. gada 12. janvāris, *Turn-und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 32 Nav strīda par to, ka Portugāles Republika ir izmantojusi šo iespēju. Turklāt no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pirms nekustamo īpašumu dīkstāves perioda slēgtajos līgumos par pamatlietā aplūkoto nekustamo īpašumu iznomāšanu *Imofloresmira* izvēlējās par šo īpašumu iznomāšanu maksāt nodokļus.
- 33 Turklāt no PVN direktīvas 168. panta izriet – lai ieinteresētā persona varētu iegūt tiesības uz atskaitījumu, pirmkārt, tai ir jābūt “nodokļa maksātājai” šīs direktīvas nozīmē un, otrkārt, attiecīgās preces un pakalpojumi jāizmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem (spriedums, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 52. punkts).
- 34 Šajā gadījumā netiek apstrīdēts, ka *Imofloresmira* ir nodokļa maksātāja statuss. Tomēr Nodokļu un muitas iestāde tai uzdeva koriģēt PVN atskaitījumus, jo attiecīgais nekustamais īpašums netiekot aizņemts ilgāk kā divus gadus un tādēļ nevarot uzskatīt, ka tas tiek izmantots, lai veiktu uzņēmējdarbības ar nodokli apliekamās darbības, lai gan ir pierādīts, ka šai uzņēmējdarbībai šajā laikposmā ir bijis nodoms šos nekustamos īpašumus nodot lietošanā ar PVN apliekamos darījumos un tā ir pielikusi visas nepieciešamās pūles, lai īstenotu šo nodomu.

- 35 Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. Līdz ar to vienīgi personas pašreizējais statuss nosaka, vai ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 8. punkts, un 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 38. punkts).
- 36 No brīža, kad nodokļu iestāde, balstoties uz uzņēmuma sniegto informāciju, tam ir piešķirusi nodokļa maksātāja statusu, šo statusu pēc tam ar atpakaļejošu spēku principā nevar atņemt, pamatojoties uz to, ka ir iestājušies vai nav iestājušies kādi notikumi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1996. gada 29. februāris, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 21. punkts), izņemot krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumus.
- 37 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN direktīvas 167.–172. pantā paredzētās atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemērojami darījumiem, kuri saistīti ar izmaksām (spriedums, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 Šīs atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmējam visas saimnieciskās darbības laikā ar maksājamo vai samaksāto PVN uzlikto nastu. Kopējā PVN sistēma tādējādi nodrošina saimniecisko darbību apliekšanas ar nodokļiem pilnīgu neitralitāti neatkarīgi no to mērķiem vai rezultātiem, ja minētās darbības ir arī apliktas ar PVN (spriedums, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 39 Ir jānorāda arī, ka preču vai pakalpojumu iegāde, ko nodokļa maksātājs veic šajā statusā, ir tā, kas nosaka PVN sistēmas un tādējādi atskaitīšanas sistēmas piemērošanu. No tā, kādam mērķim preces vai pakalpojumi ir izmantoti vai tos ir paredzēts izmantot, ir atkarīgs tikai sākotnējā atskaitījuma apmērs, uz kuru nodokļa maksātājam ir tiesības saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu, un iespējamo korekciju apmērs turpmākajos laikposmos, bet tas neietekmē tiesību uz atskaitījumu rašanos (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 15. punkts).
- 40 No tā izriet, ka tiesības uz atskaitījumu principā saglabājas pat tādā gadījumā, ja nodokļa maksātājs vēlāk ar savu gribu nesaistītu apstākļu dēļ neizmanto minētās preces un pakalpojumus, par kuriem ar nodokli apliekamos darījumos ir veikts atskaitījums (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1996. gada 29. februāris, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 20. punkts, un 1998. gada 15. janvāris, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, 19. un 20. punkts).
- 41 Šajā gadījumā atbilstoši Nodokļu un muitas iestādes interpretācijai līdz ar to, ka nekustamais īpašums zināmu laiku netiek aizņemts, tiek pārtraukta nekustamā īpašuma izmantošana saimnieciskajā darbībā un nodokļa maksātājam rodas pienākums koriģēt atskaitīto nodokli pat tad, ja ir pierādīts, ka tam joprojām ir nodoms turpināt veikt ar nodokli apliekamu darbību.
- 42 Tomēr no šā sprieduma 39. un 40. punktā minētās judikatūras izriet, 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.
- 43 Ja PVN direktīvu interpretētu citādi, tas būtu pretrunā PVN neitralitātes principam attiecībā uz uzņēmuma nodokļu nastu. Citādi traktējot nodokļu režīmu attiecībā uz vienādām ieguldījumu darbībām, var tikt radītas nepamatotas atšķirības starp uzņēmumiem, kuri jau īsteno ar nodokli apliekamus darījumus, un uzņēmumiem, kuri ar ieguldījumu palīdzību mēģina uzsākt darbības, kas turpmāk radīs ar nodokli apliekamus darījumus. Tāpat attiecībā uz pēdējiem minētajiem uzņēmumiem

tiktu radītas nepamatotas atšķirības, jo galīgais lēmums par atskaitījumiem būtu atkarīgs no tā, vai šo ieguldījumu rezultātā tiek vai netiek veikti darījumi, kas apliekami ar nodokli (spriedums, 1996. gada 29. februāris, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 22. punkts).

- 44 Līdz ar to nodokļu neitralitātes princips nepieļauj tādus valsts tiesību aktus, kuros ir noteikts, ka galīgais lēmums par PVN atskaitījumiem ir atkarīgs no nodokļa maksātāja veiktās saimnieciskās darbības rezultātiem, un ar kuriem attiecībā uz identiskiem kapitālieguldījumiem piemērojamo nodokļu režīmu ar šādiem tiesību aktiem tiek radītas nepamatotas atšķirības starp vienāda profila uzņēmumiem, kas veic vienādas darbības.
- 45 Šo secinājumu nevar atspēkot Portugāles valdības izvirzītais arguments, atbilstoši kuram iepriekš noslēgto nomas līgumu izbeigšana esot apstāklis, kuru dēļ “mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu” PVN direktīvas 185. panta 1. punkta izpratnē, tāpēc rodoties pienākums proporcionāli koriģēt atskaitīto nodokli.
- 46 Pirmkārt, lai gan pienākums koriģēt atskaitīto nodokli var rasties arī apstākļos, kas nav saistīti ar nodokļa maksātāju gribu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Gemeente Leusden un Holin Groep*, C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263, 55. punkts), tomēr šāds noteikums nedrīkst būt pretrunā ar PVN direktīvu ieviestās sistēmas pamatprincipiem, un jo īpaši nodokļu neitralitātes principam.
- 47 Tomēr pretēji Portugāles valdības apgalvotajam, ja piekristu uzskatam, ka jēdziena “izmaiņas” PVN direktīvas 185. panta izpratnē konstatēšanai pietiek vien ar to, ka nekustamais īpašums pēc tā nomas līguma izbeigšanas paliek neaizņemts ar tā īpašnieka gribu nesaistītu apstākļu dēļ, pat ja ir pierādīts, ka tam joprojām ir nodoms šo īpašumu izmantot ar nodokli apliekamas darbības veikšanai un tas šajā saistībā īsteno nepieciešamos pasākumus, tādā gadījumā ar koriģēšanu regulējošām normām tiktu ierobežotas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.
- 48 Otrkārt, pat ja ar PVN direktīvas 137. panta 2. punktu dalībvalstīm ir piešķirta plaša rīcības brīvība, kas tām ļauj izstrādāt noteikumus par izvēles tiesību izmantošanu un pat par šo tiesību dzēšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 12. janvāris, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, 27.–30. punkts), dalībvalstis nav tiesīgas šīs pilnvaras izmantot tā, ka, atceļot jau iegūtas tiesības uz atskaitīšanu, tiek pārkāpts šīs direktīvas 167. un 168. pants.
- 49 PVN atskaitījumu ierobežošana ar nodokli apliekamos darījumos pēc tam, kad ir īstenotas izvēles tiesības, skar nevis izvēles tiesību “darbības jomu”, ko dalībvalstis var ierobežot saskaņā ar PVN direktīvas 137. panta 2. punktu, bet šo tiesību izmantošanas sekas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 46. punkts).
- 50 Visbeidzot ir jāuzsver, ka persona galīgi iegūst nodokļa maksātāja statusu tikai tad, kad tā ir apliecinājusi savu nodomu sākt paredzētās saimnieciskās darbības labticīgi. Krāpnieciskās vai ļaunprātīgās situācijās, kurās nodokļa maksātājs ir izlicies, ka tam ir griba veikt noteiktu saimniecisku darbību, taču patiesībā tas ir mēģinājis iekļaut savā privātajā mantā preces, par ko var veikt atskaitīšanu, nodokļu iestāde var ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atmaksāt atskaitītās summas, jo šīs atskaitīšanas tikušas atļautas, pamatojoties uz nepatiesu informāciju (spriedums, 2000. gada 21. marts, *Gabalfriša* u.c., no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 46. punkts).
- 51 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu ir mērķis, kas PVN direktīvā ir atzīts un tiek ar to veicināts, kā atgādināts tās 131. pantā (spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, *Gemeente Leusden et Holin Groep*, C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263, 76. punkts).

- 52 Līdz ar to gadījumā, ja nodokļu iestāde konstatētu, ka tiesības uz atskaitīšanu ir tikušas īstenotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi – kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, tā būtu tiesīga ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atmaksāt atskaitītās summas (spriedums, 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 53 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild šādi – PVN direktīvas 167., 168., 184., 185. un 187. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts koriģēt sākotnējo PVN atskaitījumu tādēļ, ka nekustamais īpašums, attiecībā uz kuru ir īstenotas tiesības izvēlēties maksāt nodokli, tiek uzskatīts par tādu, ko nodokļa maksātājs vairs neizmanto savu ar nodokli apliekamo darbību veikšanai, jo šis nekustamais īpašums netiek aizņemts ilgāk kā divus gadus, pat ja ir pierādīts, ka nodokļa maksātājs šajā laikposmā ir mēģinājis šo nekustamo īpašumu iznomāt.

Par otro un trešo jautājumu

- 54 Ņemot vērā atbildi uz pirmo jautājumu, atbilde uz otro un trešo jautājumu nav jāsniedz.

Par šī sprieduma iedarbības laikā ierobežošanu

- 55 Gadījumā, ja Tiesa lemj, ka Savienības tiesības nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, Portugāles valdība lūdz Tiesu ierobežot šā sprieduma iedarbību laikā.
- 56 Lai pamatotu savu lūgumu, Portugāles valdība uzskata, pirmkārt, ka visu tiesisko attiecību pārbaude katrā atsevišķā gadījumā ar mērķi noskaidrot, vai nodokļa maksātāji, kuri iznomā īpašumu, ir pareizi aprēķinājuši un samaksājuši attiecīgajai dalībvalstij PVN korekcijas summas, pati par sevi esot uzskatāma par pienākumu, kas prasa pārmērīgus administratīvos un tiesu resursus, kuri nav pieejami, un šo pienākumu neizpilde izraisīšot ļaunprātīgas izmantošanas gadījumus un vēl lielākus nodokļu ieņēmumu zaudējumus.
- 57 Otrkārt, Portugāles valdība uzsver, ka šādā situācijā zaudējumi, kas radīsies no starplaikā koriģētā vai jau samaksātā nodokļa, veidošot ievērojamas summas un izraisīšot nepanesamu budžeta nelīdzsvarotību.
- 58 Treškārt, Portugāles valdība uzskata, ka ar pamatlietā aplūkotajiem valsts tiesību aktiem tiekot garantēts, ka atskaitāmā priekšnodokļa apmērs ir tieši un samērīgi saistīts ar vēlāk faktiski iekasēto nodokli, kas tādējādi liecinot par Portugāles valsts un tās nodokļu iestāžu labticību.
- 59 Šai ziņā ir jāatgādina, ka sprieduma iedarbības laikā ierobežošana ir izņēmuma pasākums, kura priekšnoteikums ir pastāvošs risks, ka varētu iestāties smagas ekonomiskas sekas, it īpaši saistībā ar tādu tiesisko attiecību lielo skaitu, kas nodibinātas labticīgi, pamatojoties uz regulējumu, kurš tika uzskatīts par spēkā esošu, un izrādījās, ka privātpersonas un valsts iestādes ir bijušas iesaistītas rīcībā, kas neatbilda Savienības tiesībām saistībā ar objektīvu un būtisku nenoteiktību attiecībā uz Savienības tiesību normu tvērumu, un šo nenoteiktību varēja veicināt citu dalībvalstu vai Komisijas rīcība (skat. it īpaši spriedumu, 2013. gada 19. decembris, *Endress*, C-209/12, EU:C:2013:864, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 60 Tomēr ir jāatgādina, ka nodokļa maksātāju tiesību uz PVN atskaitīšanu ierobežošana ir uzskatāma par izņēmumu no kopējās PVN sistēmas pamatprincipa, un saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šis izņēmums ir atzīstams par likumīgu tikai ārkārtas apstākļos (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 67. punkts).

- 61 No Tiesas judikatūras izriet, ka nav objektīvas un būtiskas nenoteiktības attiecībā uz Savienības tiesību darbības jomu, jo īpaši attiecībā uz PVN direktīvas noteikumiem, kas saistās ar tiesību uz nodokļa atskaitīšanu tvērumu un to nozīmi ar šo direktīvu izveidotajā sistēmā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 68. punkts).
- 62 Portugāles iestādes tādējādi nevar balstīties uz objektīvu un būtisku nenoteiktību attiecībā uz Savienības tiesību normu tvērumu. Tā kā šis kritērijs nav izpildīts, nav pamata pārbaudīt, vai ir izpildīts kritērijs saistībā ar nelabvēlīgu ekonomisko seku smagumu.
- 63 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka šī sprieduma iedarbība laikā nav jāierobežo.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 64 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 (septītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167., 168., 184., 185. un 187. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts koriģēt sākotnējo pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu tādēļ, ka nekustamais īpašums, attiecībā uz kuru ir īstenotas tiesības izvēlēties maksāt nodokli, tiek uzskatīts par tādu, ko nodokļa maksātājs vairs neizmanto savu ar nodokli apliekamo darbību veikšanai, jo šis nekustamais īpašums netiek aizņemts ilgāk kā divus gadus, pat ja ir pierādīts, ka nodokļa maksātājs šajā laikposmā ir mēģinājis šo nekustamo īpašumu iznomāt.

[Paraksti]