TIESAS RĪKOJUMS (astotā palāta)

2021. gada 18. maijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesas Reglamenta 99. pants – Nodokļu sistēma – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Priekšnodokļa atskaitīšana ēkas celtniecības laikā – Brīvas izvēles nodokļa iekasēšanas režīms – Sākotnēji plānotās darbības izbeigšana – Priekšnodokļa atskaitīšanas koriģēšana – Atbilde uz prejudiciālo jautājumu, kura skaidri izriet no judikatūras

Lietā C-248/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, kuru ar 2020. gada 19. maija lēmumu iesniedza *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 9. jūnijā, tiesvedībā

Skatteverket

pret

Skellefteå Industrihus AB,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs N. Vāls [*N. Wahl*], tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents) un L. S. Rosi [*L. S. Rossi*],

ģenerāladvokāts: H. Saugmandsgors Ē [*H. Saugmandsgaard Øe*],

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

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu saskaņā ar Tiesas Reglamenta 99. pantu lemt, izdodot motivētu rīkojumu,

izdod šo rīkojumu.

Rīkojums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopēju pievienotās vērtības nodokļu sistēmu 137., 168., 184.–187., 189. un 192. pantu (OV 2006, L 347, 1. lpp., turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

* Tiesvedības valoda – zviedru.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar *Skatteverke*t (Ieņēmumu dienests, Zviedrija) un *Skellefteå Industrihus Aktiebolag AB* strīdu par pēdējam minētajam uzlikto pienākumu koriģēt samaksātā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) priekšnodokļa atskaitījumu pēc tam, kad ir izbeigts projekts par ieguldījumu nekustamajā īpašumā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu:

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

4 Šīs direktīvas 135. panta 1. punktā paredzēts:

“Dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

l) nekustama īpašuma nomāšanu vai izīrēšanu.”

5 Minētās direktīvas 137. pantā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis nodokļa maksātājiem var piešķirt tiesības izvēlēties nodokļa režīmu attiecībā uz šādiem darījumiem:

[..]

b) ēkas vai ēkas daļu un zem tās esošās zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēto piegādi;

c) neapbūvētas zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētās apbūves zemes piegādi;

d) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

2. Dalībvalstis pieņem sīki izstrādātus noteikumus 1. punktā minēto izvēles tiesību izmantošanai.

Dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību darbības jomu.”

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 168. pantu:

“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;

b) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

c) PVN, kas maksājams par preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

d) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar 21. un 22. pantu;

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī."

7 PVN direktīvas 184. pantā ir paredzēts:

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

8 Šīs direktīvas 185. pantā ir noteikts:

"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."

9 Minētās direktīvas 186. pantā ir noteikts:

"Dalībvalstis paredz sīki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai."

10 Šīs pašas 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 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."

11 Atbilstoši PVN direktīvas 188. pantam:

"1. Ja kapitālieguldījumu preces piegādā koriģēšanas laikā, uzskata, ka nodokļa maksātājs tās vēl joprojām lieto savas saimnieciskās darbības vajadzībām līdz koriģēšanas laikposma beigām.

Pieņem, ka šai saimnieciskajai darbībai pilnībā uzliek nodokli, ja nodokli uzliek kapitālieguldījumu preču piegādei.

Pieņem, ka šī saimnieciskā darbība ir pilnībā atbrīvota no nodokļa, ja no nodokļa ir atbrīvota kapitālieguldījumu preču piegāde.

2. Šā panta 1. punktā paredzēto koriģēšanu veic tikai vienreiz attiecībā uz visu atlikušo koriģēšanas laiku. Tomēr, ja kapitālieguldījumu preču piegāde ir atbrīvota no nodokļa, dalībvalstis var atcelt prasību veikt koriģēšanu, ja pircējs ir nodokļa maksātājs, kas attiecīgās kapitālieguldījumu preces izmanto vienīgi darījumiem, par kuriem PVN ir atskaitāms."

12 Šīs direktīvas 189. pantā ir noteikts:

"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."

13 Minētās direktīvas 190. pantā ir paredzēts:

"Šīs direktīvas 187., 188., 189. un 191. panta nolūkā dalībvalstis par kapitālieguldījumu precēm var uzskatīt pakalpojumus, kuru iezīmes ir līdzīgas iezīmēm, kādas parasti ir kapitālieguldījumu precēm."

14 PVN direktīvas 191. pantā noteikts:

"Ja kādā dalībvalstī 187. un 188. panta piemērošanas praktiskais iespaids ir niecīgs, šī dalībvalsts pēc konsultācijām ar PVN komiteju var atturēties no šo nosacījumu piemērošanas, ņemot vērā kopīgo PVN iespaidu attiecīgajā dalībvalstī un nepieciešamību pēc administratīvas vienkāršošanas, un ar noteikumu, ka tas nerada konkurences izkropļojumus."

15 Saskaņā ar šīs direktīvas 192. pantu:

"Ja nodokļa maksātājs pāriet no nodokļa uzlikšanas parastā veidā uz īpašu režīmu vai otrādi, dalībvalstis var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka šis nodokļa maksātājs nepamatoti negūst priekšrocības, nedz arī tam nav nodarīts nepamatots kaitējums."

Zviedrijas tiesības

16 Saskaņā ar 1994. gada 30. marta *mervärdesskattelag (1994:200)* (Likums par pievienotās vērtības nodokli (1994:200), (*SFS* 1994, Nr. 200)) 3. nodaļas 2. pantu, redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – "PVN likums"), nekustamā īpašuma izīrēšana principā ir atbrīvota no PVN nodokļa. Tomēr nekustamā īpašuma īpašnieks, kas to visu vai tā daļu izīrē īrniekam, lai pastāvīgi izmantotu šo īpašumu ar nodokli apliekamai darbībai, var izvēlēties piemērot nodokļu režīmu saskaņā ar PVN likuma 3. nodaļas 3. pantu un 9. nodaļas 1. pantu.

17 Lai gan principā izvēlēties nodokļa režīma piemērošanu ir iespējams tikai pēc ēkas pabeigšanas un izīrēšanas sākuma, no PVN likuma 3. nodaļas 3. panta 3. punkta 3. apakšpunkta un 9. nodaļas 2. panta tomēr izriet, ka ēkas īpašnieks var izvēlēties piemērot nodokļa režīmu ēkas celtniecības fāzē, it īpaši ar nosacījumu, ka viņam ir nodoms ēku iznomāt, tiklīdz tā būs pabeigta.

18 Atbilstīgi šā likuma 9. nodaļas 6. panta 2. punktam Ieņēmumu dienests var ēkas celtniecības laikā pat pirms iznomāšanas sākuma izbeigt izvēles režīma piemērošanu, ja izrādās, ka ar šo režīmu saistītie nosacījumi vairs netiek ievēroti.

19 PVN likuma 8. nodaļā un 8.a nodaļā ir ietvertas normas, kas saistītas attiecīgi ar tiesībām atskaitīt PVN, kas uzlikts pirms darījumiem, un koriģēšanu.

20 Atbilstīgi šā likuma 8. nodaļas 3. pantam un 9. nodaļas 8. pantam ēkas īpašniekam, kurš ir izvēlējies aplikšanu ar nodokli, ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas attiecas uz ieguvumiem saistībā ar viņa darbību. Atskaitījumu var veikt, izmantojot brīvu izvēli maksāt nodokli celtniecības stadijā vai atskaitīšanu ar atpakaļejošu spēku vai koriģēšanu.

21 No minētā likuma 8. nodaļas 4. panta izriet, ka atskaitīšanas koriģēšana principā jāveic, ja ir izmaiņas kapitālieguldījuma preces izmantošanā, kuras iegūšanas rezultātā ir radušās tiesības daļēji vai pilnīgi atskaitīt priekšnodokli, tādā veidā samazinot tiesības uz atskaitījumu. Tāpat arī jāveic atskaitīšanas koriģēšana pretējā situācijā, proti, ja iegāde nerada tiesības uz atskaitījumu vai rada tikai daļējas šīs tiesības un ja izmantošanas izmaiņu gadījumā tiesības uz atskaitīšanu tiek konstatētas vai arī paplašinās.

22 Atbilstīgi tā paša likuma 8.a nodaļas 6. pantam veikt koriģēšanu var tikai tad, ja mainās kapitālieguldījuma preces izmantošana vai šī prece zināmā laikposmā (koriģēšanas laikposmā) tiek nodota. Attiecībā uz ēkām ir noteikts desmit gadu laikposms.

23 PVN likuma 9. nodaļas 11. pantā ir iekļautas īpašas tiesību normas attiecībā uz koriģēšanu gadījumā, kad beidzas izvēlētais nodokļu režīms celtniecības stadijā pirms ar nodokli apliekamas izīrēšanas/iznomāšanas. Tad koriģēšana jāveic vienu reizi par visu atlikušo koriģēšanas laikposmu. Turklāt priekšnodoklis, kurš attiecas uz laikposmu starp lēmumu, kas piešķir brīvu izvēli maksāt nodokli, un šīs izvēles beigām, jāatmaksā valstij, pieskaitot procentus. Šo tiesību normu rezultātā visi priekšnodokļi, kuri tika atskaitīti, nekavējoties jāatmaksā, pieskaitot procentus.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

24 Plānojot būvēt ēku iznomāšanai biroja vajadzībām uz uzņēmumam piederošā īpašuma Zviedrijas uzņēmums *Skellefteå Industrihus* būvniecības laikā lūdza un no 2012. gada novembra var izmantot izvēlēto nodokļa režīmu. Pēc tam tas atskaitīja priekšnodokli 966 508 Zviedrijas kronu (SEK) (aptuveni 95 400 EUR) apmērā par veiktajiem pirkumiem, galvenokārt arhitekta pakalpojumu iegādi, kuri saistīti ar plānoto ēku. Pēc tam, kad viens no iespējamajiem nomniekiem paziņoja, ka viņam vairs nav intereses nomāt telpas šajā ēkā, izmaksu pārskatīšanas rezultātā kļuva acīmredzams, ka projekts nav finansiāli rentabls. Atbildētājs pamatlietā tādējādi 2013. gada septembrī nolēma atteikties no projekta, tādējādi izbeidzot izvēlēto nodokļa režīmu.

25 *Skellefteå Industrihus* 2013. gada decembrī atmaksāja visu PVN, kas tika atskaitīts laikposmā, kurā uzņēmumam bija piešķirts izvēlētais nodokļa režīms. Tomēr pēc trim gadiem, uzskatot, ka pienākums veikt priekšnodokļa atmaksu nav saderīgs ar PVN direktīvu, tas lūdza no jauna akceptēt priekšnodokļa atskaitīšanu.

26 Tā kā Ieņēmumu dienests šo lūgumu noraidīja, *Skellefteå Industrihus* cēla prasību *Förvaltningsrätten i Umeå* (Ūmeo Administratīvā tiesa, Zviedrija), kas apmierināja tās prasību, pamatojot, ka piemērojamie valsts tiesību akti neesot saderīgi ar Savienības tiesībām. Tādēļ Ieņēmumu dienests atskaitīja *Skellefteå Industrihus* to PVN summu, kuru tas iesākumā bija atmaksājis.

27 Tā kā Ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzība tika noraidīta, tas iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā, prasot, lai tā pasludina *Skellefteå Industrihus* pienākumu atmaksāt attiecīgo priekšnodokli.

28 Iesniedzējtiesa vispirms norāda, ka šajā konkrētajā gadījumā nav bijusi ļaunprātīga rīcība vai krāpšana un ka iegādes nav izmantotas no nodokļa atbrīvotu darījumu veikšanai. Tādējādi pamatlieta attiecoties tikai uz jautājumu par to, vai PVN likuma 9. nodaļas 11. pants ir saderīgs ar PVN direktīvu, kad nodokļu maksāšanas pienākums beidzas tāpēc, ka ēkas būvniecības projekts vēl pirms ēkas būvniecības pabeigšanas netiek turpināts un ka nav noslēgts neviens īres darījums.

29 Turpinājumā tā norāda, ka PVN likuma 9. nodaļas 11. panta noteikumiem nav tieša ekvivalenta PVN direktīvā un ka tāpēc jānosaka, kā to norāda Ieņēmumu dienests, vai šie noteikumi tiešām atbilst katras dalībvalsts rīcības brīvībai, kas dalībvalstīm ir piešķirta saskaņā ar minētās direktīvas 137. pantu, lai precizētu izvēlēto nodokļu režīmu attiecībā uz nekustamā īpašuma izīrēšanu. Atbildi uz šādu jautājumu nevar izsecināt no Tiesas judikatūras, un it īpaši to nevar izsecināt no spriedumiem, 2006. gada 12. janvāris, *Turn-und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22), 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214), un 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Visbeidzot tā precizē, ka, pieņemot, ka Tiesa uzskatītu, ka uz attiecīgo regulējumu, kas aplūkots pamatlietā, neattiecas dalībvalstīm piešķirtā rīcības brīvība, būtu vēl jāpārbauda, vai šie noteikumi tomēr ir pieļaujami, ņemot vērā PNV direktīvas noteikumus par atskaitījumu koriģēšanu. Iesniedzējtiesa uzskata, ka arī šajā punktā Tiesas judikatūra, konkrēti, tās 1996. gada 29. februāra spriedums *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67), neļaujot atbildēt uz šo jautājumu.

31 Šādos apstākļos *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai ar PVN direktīvu, it īpaši tās 137., 168., 184.–187., 189. un 192. pantu, ir saderīgs tas, ka nekustamā īpašuma īpašniekam, kurš izvēlējies aplikt ar nodokļiem ēkas būvniecību un atskaitījis priekšnodokli, kas samaksāts par iegādēm būvniecības projekta ietvaros, ir nekavējoties jāatmaksā priekšnodokļa kopsumma kopā ar procentiem, pamatojoties uz to, ka nodokļu saistības vairs nepastāv tāpēc, ka būvniecības projekts tika izbeigts pirms ēkas izbūves pabeigšanas, un līdz ar to izīrēšanas nav?"

Par prejudiciālo jautājumu

32 Atbilstīgi Tiesas Reglamenta 99. punktam, ja atbilde uz šādu jautājumu skaidri izriet no judikatūras vai ja atbilde uz uzdoto prejudiciālo jautājumu nerada nekādas pamatotas šaubas, Tiesa pēc tiesneša referenta priekšlikuma un pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas jebkurā brīdī var lemt, izdodot motivētu rīkojumu.

33 Šajā lietā nepieciešams piemērot šo noteikumu.

34 Iesniedzējtiesa ar šo prejudiciālo jautājumu būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 137., 168., 184.–187., 189. un 192. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts nekustamā īpašuma īpašnieka – kuram piešķirts izvēlētais nodokļu režīms izīrēšanai paredzētas ēkas būvniecības laikā un kurš atskaitījis priekšnodokli, kas uzlikts iepirkumiem, kuri paredzēti šim nekustamā īpašuma projektam, – pienākums nekavējoties atmaksāt visu šo PVN, pieskaitot procentus, pamatojot ar to, ka paredzētais projekts, kurš dod tiesības uz atskaitīšanu, ir izbeigts, neveicot ar nodokli apliekamu darbību, vai kas šādā situācijā paredz pienākumu koriģēt samaksāto priekšnodokli.

35 Lai atbildētu uz šo jautājumu, jākonstatē, ka fakti, kuri ir pamatlietas pamatā, attiecas nevis uz situāciju pēc aplikšanas ar nodokli, bet gan uz situāciju, kad ar nodokli apliktu darījumu nav. Tik tiešām, tā kā atbilstīgi PVN direktīvas 9. panta 1. punktam "nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta (šajā nozīmē skat. 2016. gada 12. oktobra spriedumu *Nigl* u.c., C-340/15, EU:C:2016:764, 26. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra), PVN piemērošana automātiski nebeidzas brīdī, kad nodokļu maksātājs nolemj izbeigt sākotnēji plānotu darbību.

36 Attiecībā uz to, vai dalībvalstis, īstenojot savu rīcības brīvību, kas tām piešķirta PVN direktīvas 137. pantā, var paredzēt noteikumu, atbilstīgi kuram tiesības atskaitīt, kas piešķirtas saistībā ar šajā pantā paredzētajām izvēles tiesībām, var ar atpakaļejošu spēku tikt atsauktas, ja paredzētā saimnieciskā darbība tiek izbeigta, ir jāatgādina, ka atbilstīgi Tiesas judikatūrai tieši preču vai pakalpojumu iegāde, ko veic nodokļu maksātājs, kas rīkojas šādā statusā, nosaka PVN sistēmas piemērošanu un līdz ar to atskaitīšanas mehānisma 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 (2020. gada 12. novembra spriedums *ITH Comercial Timişoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Tiesa arī vairākkārt ir nospriedusi, ka vienreiz iegūtas tiesības principā saglabājas pat tad, ja vēlāk paredzētā saimnieciskā darbība nav veikta un ar nodokli apliekamie darījumi nav notikuši (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1996. gada 29. februāris, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 20. punkts, un 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 25. punkts) vai ja nodokļa maksātājs ar savu gribu nesaistītu apstākļu dēļ neizmanto preces un pakalpojumus, par kuriem ar nodokli apliekamos darījumos ir veikts atskaitījums (spriedums, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timişoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Jebkāda cita PVN direktīvas interpretācija būtu pretrunā PVN neitralitātes principam attiecībā uz nodokļu piemērošanu uzņēmumiem. Tik tiešām, tā, no nodokļu aspekta vērtējot vienas un tās pašas ar ieguldījumiem saistītas darbības, varētu radīt nepamatotas atšķirības starp uzņēmumiem, kuri jau veic ar nodokli apliekamus darījumus, un citiem uzņēmumiem, kuri ar ieguldījumu palīdzību vēlas sākt 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 ar nodokli apliekami darījumi (2020. gada 12. novembra spriedums *ITH Comercial Timişoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Turklāt no judikatūras izriet, ka 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 šo tiesību dzēšanu, dalībvalstis nav tiesīgas šīs pilnvaras izmantot tā, ka, atceļot jau iegūtas tiesības uz atskaitīšanu, tiek pārkāpts šīs direktīvas 167. un 168. pants (spriedums, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 48. punkts un tajā minētā judikatūra). Tik tiešām, 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 (spriedums, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Tādējādi, ja dalībvalstis ir tiesīgas noteikt procesuālus nosacījumus un kārtību, ļaujot izmantot izvēles tiesības, šādi noteikumi nevar skart tiesības veikt atskaitījumus un tajos jāievēro PVN direktīvas mērķi un vispārējie principi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2004. gada 9. septembris, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03, EU:C:2004:512, 24. punkts; 2006. gada 12. janvāris, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, 31. punkts, kā arī 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 45. un 46. punkts).

41 No tā izriet, ka PVN direktīvas 137. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā netiek pieļauta tāda valsts tiesību norma, kāds ir PVN likuma 9. nodaļas 11. pants, kurā faktiski paredzēts tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu atsaukums, lai gan nodokļu maksātājam šīs tiesības ir piešķirtas saistībā ar viņa izvēles tiesību īstenošanu.

42 Attiecībā uz jautājumu par to, kā 1996. gada 29. februāra spriedumā *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67) uzsvērtais princips, atbilstīgi kuram atskaitīšanas tiesības ir iegūtas pat tad, ja darbība ir izbeigta, pirms tiek veikti ar nodokli apliekami darījumi, jāsaista ar PVN direktīvu par atskaitīšanas koriģēšanu un it īpaši, ja tāda norma kā PVN likuma 9. nodaļas 11. pants tomēr var tikt pieļauta šo noteikumu kontekstā, jāatgādina, ka Tiesa, no vienas puses, ir lēmusi, ka PVN direktīvas 184.–187. pantā paredzētais koriģēšanas mehānisms ir ar šo direktīvu noteiktās PVN atskaitīšanas sistēmas neatņemama sastāvdaļa un tā mērķis ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām un priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitījumu un attiecīgo preču vai pakalpojumu vēlāku izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2020. gada

9. jūlijs, *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C-374/19, EU:C:2020:546, 20. punkts, un 2020. gada 17. septembris, *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 26. punkts). No otras puses, Tiesa precizēja, ka, ja nodokļa maksātāja iegādātās preces vai saņemtie pakalpojumi tiek izmantoti darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai neietilpst PVN piemērošanas jomā, netiek veikta ne nodokļu vēlāka iekasēšana, ne šī priekšnodokļa atskaitīšana (spriedums, 2020. gada 9. jūlijs, *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C-374/19, EU:C:2020:546, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Turklāt PVN direktīvas 184. pantā iespējami plaši ir noteikta koriģēšanas pienākuma rašanās, ciktāl "sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības". Šis formulējums *a priori* neizslēdz nekādu iespējamu nepamatota atskaitījuma gadījumu. Korekcijas pienākuma vispārējo tvērumu apstiprina skaidri šīs direktīvas 185. panta 2. punktā uzskaitītie izņēmumi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 17. septembris, *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 30. un 31. punkts).

44 Turklāt, ja šādos apstākļos, kad ar savu gribu nesaistītu apstākļu dēļ nodokļa maksātājs neizmanto preces un pakalpojumus, par kuriem ir atskaitīts priekšnodoklis ar nodokli apliekamu darījumu ietvaros, lai konstatētu "izmaiņas" PVN direktīvas 185. panta izpratnē, nepietiek ar to vien, ka nekustamais īpašums pēc tā nomas līguma izbeigšanas tik un tā nav aizņemts, pat ja tiek pierādīts, ka īpašniekam 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 (spriedums, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timişoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Tādējādi, ja nodokļa maksātājs vairs neplāno izmantot attiecīgās preces un pakalpojumus, lai veiktu ar priekšnodokli apliekamus darījumus, vai arī plāno tos izmantot ar nodokli neapliekamiem darījumiem, tiek pārtraukta cieša un tieša saikne šā rīkojuma 42. punktā minētās judikatūras izpratnē, kurai ir jāpastāv starp tiesībām uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu un paredzētajiem apliekamajiem darījumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timişoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 44. punkts).

46 Tāpēc, ja – kā izriet no lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu – situācija pamatlietā atbilst tai, kas aprakstīta iepriekšējā punktā, un tas iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, tai jāpiemēro koriģēšanas mehānisms, kas paredzēts PVN direktīvas 184.–187. pantā.

47 Precīzāk, attiecībā uz PVN direktīvas 187. pantu Tiesa ir lēmusi, ka šajā noteikumā nav noteikta koriģēšanas kārtība, kas ir jāpiemēro, ja pirmreizējās izmantošanas brīdī izrādās, ka atskaitīšanas tiesības pārsniedz vai nesasniedz sākotnēji izdarīto atskaitījumu (spriedums, 2020. gada 17. septembris, *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 43. punkts). Turklāt 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 (spriedums, 2020. gada 17. septembris, *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 48. punkts).

48 Šajā konkrētajā gadījumā, tā kā nav notikusi iegūtās preces vai saņemtā pakalpojuma "pirmreizēja izmantošana" vai "faktiska izmantošana", jāsecina, ka Zviedrijas tiesību aktos paredzētā sākotnējās PVN atskaitīšanas kārtība neizriet no PVN direktīvas 187. panta un pretēji iesniedzējtiesas viedoklim nav pretrunā šai tiesību normai.

49 Tas pats secinājums ir izdarāms attiecībā uz PVN direktīvas 192. pantu, jo no tā formulējuma skaidri izriet, ka ar to dalībvalstīm ir ļauts izvēlēties veikt vai neveikt "vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka nodokļu maksātājs nepamatoti negūst priekšrocības, nedz arī tam nav nodarīts nepamatots kaitējums".

50 Ņemot vērā visus šos apsvērumus, uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 137., 168., 184.–187., 189. un 192. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka nekustamā īpašuma īpašniekam – kuram ir piešķirtas tiesības izvēlēties nodokļu režīmu tādas ēkas celtniecības laikā, kas tam jāizīrē, un kurš atskaitījis priekšnodoklī samaksāto PVN, kas uzlikts pirkumiem, kuri domāti šim nekustamā īpašuma projektam, – ir pienākums nekavējoties atmaksāt visu šo nodokli ar iespējamiem procentiem, pamatojot, ka – tā kā paredzētais projekts ir devis tiesības uz atskaitījumu – nav bijis pamata nekādai ar nodokli apliekamai darbībai, taču pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas šādā situācijā paredz pienākumu koriģēt priekšnodoklī samaksāto PVN.

Par tiesāšanas izdevumiem

51 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmu 137., 168., 184.–187., 189. un 192. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka nekustamā īpašuma īpašniekam – kuram ir piešķirtas tiesības izvēlēties nodokļu režīmu tādas ēkas celtniecības laikā, kas tam jāizīrē, un kurš atskaitījis priekšnodoklī samaksāto PVN, kas uzlikts pirkumiem, kuri domāti šim nekustamā īpašuma projektam, – ir pienākums nekavējoties atmaksāt visu šo nodokli ar iespējamiem procentiem, pamatojot, ka – tā kā paredzētais projekts ir devis tiesības uz atskaitījumu – nav bijis pamata nekādai ar nodokli apliekamai darbībai, taču pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas šādā situācijā paredz pienākumu koriģēt priekšnodoklī samaksāto PVN.

[Paraksti]