Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2020. gada 12. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Priekšnodokļa atskaitīšana – Sākotnēji plānotās darbības izbeigšana – Tiesības uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu – Darbības ar nekustamo īpašumu

Lietā C-734/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunalul Bucureşti* (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija) iesniedza ar 2019. gada 27. septembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 4. oktobrī, tiesvedībā

ITH Comercial Timişoara SRL

pret

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

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 rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Rumānijas valdības vārdā – *E. Gane* un *A. Rotăreanu*, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *A. Armenia*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par 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") 28., 167., 168., 184. un 185. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *ITH Comercial Timişoara SRL* (turpmāk tekstā – "*ITH*") un *Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti* (Valsts nodokļu dienests – Bukarestes Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, Rumānija), *Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti – Administraţia Sector 1 a Finanţelor Publice* (Valsts nodokļu dienests – Bukarestes Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Bukarestes 1. iecirkņa Valsts finanšu administrācija, Rumānija) par tāda pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanu, kas ir samaksāts kā priekšnodoklis par izdevumiem, kuri saistīti ar neīstenotiem nekustamo īpašumu projektiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 9. panta 1. punktā ir paredzēts:

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

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

4 PVN direktīvas 28. pantā ir noteikts:

"Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus."

5 PVN direktīvas 63. pants ir formulēts šādi:

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

6 PVN direktīvas 167. pantā ir teikts:

"Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams."

7 Atbilstoši PVN direktīvas 168. pantam:

"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."

8 PVN direktīvas 184. pantā ir paredzēts:

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

9 PVN 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."

Rumānijas tiesību akti

Nodokļu kodekss

10 Saskaņā ar *Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu; turpmāk tekstā – "Nodokļu kodekss") 125.*bis* panta 1. punkta 28. apakšpunktu iekasētais nodoklis ir "nodoklis par nodokļa maksātāja veiktām preču piegādēm un/vai pakalpojumu sniegšanu, kā arī par darījumiem, par kuriem saņēmējam ir jāmaksā nodoklis saskaņā ar 150.–151.*bis* pantu".

11 Nodokļu kodeksa 126. pants ir izteikts šādā redakcijā:

"1. Rumānijā ar PVN tiek aplikti darījumi, kas kumulatīvi atbilst šādiem nosacījumiem:

a) tie ir atlīdzības darījumi, kas 128.–130. panta izpratnē ir vai tiek pielīdzināti preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai, uz ko attiecas PVN;

b) preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas vieta atrodas Rumānijā saskaņā ar 132. un 133. pantu;

c) preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu veic nodokļa maksātājs, kurš atbilst 127. panta 1. punkta definīcijai un kurš kā tāds rīkojas;

d) preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana izriet no kādas no 127. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām."

12 Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 128. panta 1. punktu "preču piegāde ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam".

13 Nodokļu kodeksa 129. pantā ir noteikts:

"1. Pakalpojumu sniegšana ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde 128. panta izpratnē.

2. Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.

3. Pakalpojumu sniegšana ietver tādus darījumus kā:

a) preču noma vai nodošana lietošanā saskaņā ar izpirkumnomas līgumu;

[..]."

14 Nodokļu kodeksa 145. panta 2. punktā ir paredzēts:

"Ikvienam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt nodokli, kas attiecas uz pirkumiem, ja šie pirkumi tiek izmantoti šādiem darījumiem:

a) ar nodokli apliekamiem darījumiem;

[..]."

15 Nodokļu kodeksa 148. panta 1. punktā ir noteikts:

"Ja netiek piemēroti noteikumi par piegādi savām vajadzībām vai par sniegšanu savām vajadzībām, sākotnējo atskaitījumu koriģē šādos gadījumos:

a) atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam ir bijušas tiesības;

b) ja pēc [PVN] atmaksāšanas mainās faktori, kas ir izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu, tostarp 138. pantā paredzētajos gadījumos;

c) nodokļa maksātājs zaudē tiesības atskaitīt nodokli par nepiegādātām kustamām precēm un pakalpojumiem, kas nav izmantoti, ja ir grozīti tiesību akti, veiktas izmaiņas saimnieciskās darbības priekšmetā, preču vai pakalpojumu sadalē darījumos, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un vēlāk – [ja ir veiktas izmaiņas] to sadalē darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitāms."

16 Nodokļu kodeksa 150. panta 1. punkts ir izteikts šādā redakcijā:

"Ja [PVN] ir jāmaksā saskaņā ar šīs sadaļas noteikumiem, apmaksu veic nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, izņemot gadījumus, kad saņēmējs ir atbildīgs par nodokļa nomaksu saskaņā ar 2.–6. punktu un 160. pantu."

Nodokļu kodeksa piemērošanas kārtība

17 2016. gada 6. janvāra *Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal* (Likuma Nr. 227/2015 par Nodokļu kodeksu piemērošanas kārtība) 30. punktā ir noteikts:

"Ja līgumi tiek izbeigti pirms termiņa, izpildes laikā nepabeigto un no uzskaites izslēgto un izdevumos iegrāmatoto materiālo vai nemateriālo pamatlīdzekļu vērtība atbilstoši apstiprināšanai vai lēmumam par izbeigšanu, kā arī atlikusī vērtība ieguldījumiem, kas veikti, izmantojot koncesijā, iznomāšanā vai pārvaldībā piešķirtos fiksētos līdzekļus, ir neatskaitāmi izdevumi, ja tie nav izmantoti, tos pārdodot vai iznīcinot."

18 Saskaņā ar grozītās 2004. gada 22. janvāra Nodokļu kodeksa piemērošanas kārtības, ar kuru tiek īstenots šī kodeksa 145. panta 2. punkts, 45. punkta 6. apakšpunktu:

"Atbilstoši lēmumam par atteikšanos no ieguldījumu veikšanas attiecībā uz nepabeigtiem materiāliem vai nemateriāliem aktīviem, kuri ir izslēgti no uzskaites un iegrāmatoti izdevumos, nodokļa maksātājs var saglabāt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, kas tiek īstenotas, pamatojoties uz Nodokļu kodeksa 145. panta 2. punktu – neatkarīgi no tā, vai šie pamatlīdzekļi ir vai nav nodoti vai iznīcināti –, ja no nodokļa maksātāja gribas neatkarīgu apstākļu dēļ tas nav varējis izmantot preces/pakalpojumus savā saimnieciskajā darbībā, kā tas izriet no 1998. gada 15. janvāra sprieduma *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, EU:C:1998:1). Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var tikt saglabātas arī citās situācijās, kad iegādātās preces/pakalpojumi, par kuriem šīs tiesības ir izmantotas atbilstoši Nodokļu kodeksa 145. panta 2. punktam, netiek izmantoti nodokļa maksātāja saimnieciskajai darbībai objektīvu, no viņa gribas neatkarīgu iemeslu dēļ, kā tas izriet no 1996. gada 29. februāra sprieduma *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67). Ja zemesgabals tiek nopirkts kopā ar ēkām, kas uzbūvētas uz šī zemesgabala, nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt [PVN] par šo pirkumu, tostarp ēkām, kas tiks nojauktas, ja viņš objektīvi pierāda savu nodomu turpināt izmantot platību, uz kuras tika uzbūvētas ēkas, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, piemēram, citu tādu ēku būvniecībai, kuras paredzētas ar nodokli apliekamiem darījumiem, kā tas izriet no 2012. gada 29. novembra sprieduma *Gran Via Moineşti* (C-257/11, EU:C:2012:759)."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

19 2006. un 2007. gadā *ITH* noslēdza nekustamā īpašuma pirkuma līgumus un vienošanos ar trešām personām un sāka divus investīciju projektus, kas ietvēra vairāku ēku būvniecību, par ko bija nepieciešams saņemt noteiktas atļaujas.

20 Konkrētāk, 2006. gadā *ITH* iegādājās zemesgabalu un vairākas vecas ēkas no liftu ražotāja. *ITH* šo pirkumu veica, lai īstenotu biroju un tirdzniecības centru ēkas būvniecības projektu (turpmāk tekstā – "pirmais projekts"), kuru *ITH* pēc tam plānoja nodot nomā. *ITH* vienojās ar liftu ražotāju, ka *ITH* tam sameklēs un iekārtos ražošanas telpu, kuru *ITH* šim ražotājam iznomās vismaz uz desmit gadiem. Tādējādi 2007. gadā *ITH*, pirmkārt, sāka darbības saistībā ar šo projektu, lai saņemtu gan esošo ēku nojaukšanas atļauju, gan biroju un tirdzniecības centru ēkas būvatļauju, un, otrkārt, sāka projektu *Dragomireşti Vale* (turpmāk tekstā – "otrais projekts") saistībā ar liftu ražotājam paredzētās ražošanas telpas būvniecību; attiecībā uz šo telpu nomu *ITH* izvēlējas samaksāt nodokli, vienlaikus noslēdzot konsultācijas līgumus, lai saņemtu būvatļauju, un jau veicot sagatavošanas darbus.

21 Ar veiktajām darbībām saistītie izdevumi tika iegrāmatoti kā "turpināts ieguldījums", un *ITH* izmantoja tiesības atskaitīt attiecīgo PVN. Pēc tam, it īpaši saistībā ar ekonomikas krīzi 2008. gadā, abi projekti sākotnēji tika apturēti, bet vēlāk attiecīgie ieguldījumi tika dzēsti un iegrāmatoti 2015. finanšu gada izdevumos.

22 Divās nodokļu pārbaudēs, kas tika veiktas 2009. un 2013. gadā un kas attiecās uz laikposmu no 2006. gada marta līdz 2012. gada jūnijam, nodokļu administrācija konstatēja, ka par attiecīgo periodu PVN bija atskaitīts un iekasēts pareizi un ka ekonomiskā un finansiālā situācija nebija ļāvusi turpināt *ITH* paredzēto investīciju projektu.

23 2016. gadā veiktajā nodokļu pārbaudē, kas attiecās uz laikposmu no 2012. gada jūlija līdz 2016. gada jūnijam, nodokļu administrācija uzskatīja, ka *ITH* nebija nedz pareizi atskaitījusi, nedz iekasējusi PVN saistībā ar abiem projektiem, un šai sabiedrībai tika piemērots PVN uzrēķins 239 734 Rumānijas lejas (RON) (aptuveni 49 316 EUR).

24 Nodokļu administrācija it īpaši uzskatīja, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu ir jānoraida, jo kopš pirmā projekta sākšanas *ITH* bija zināms par apstākļiem, kas varētu traucēt tā pabeigšanu, ņemot vērā, ka vietējais pilsētbūvniecības plāns jau bija apstiprināts un *ITH* bija uzņēmusies riskus, kas izriet no tā, ka tās projekts neatbilst šim pilsētbūvniecības plānam.

25 Attiecībā uz otro projektu nodokļu administrācija uzskatīja, ka *ITH* ir iegādājusies šos pakalpojumus liftu ražotāja vārdā, pārkvalificēdama darījumu tā, lai būtu piemērojams komisionāra institūta mehānisms. Tādējādi *ITH* esot bijis jāizdod atkārtoti rēķini liftu ražotājam un jāsaņem ar to saistītais PVN.

26 Administratīvā sūdzība par lēmumu par nodokļa uzlikšanu, kas izdots, pamatojoties uz pārbaudes ziņojumu, tika noraidīta, tādēļ *ITH* vērsās *Tribunalul Bucureşti* (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija), apgalvojot, ka paziņojums par nodokli ir pretrunā PVN direktīvai.

27 Atbildētājas pamatlietā savukārt apgalvo, ka *ITH* bija zināmi elementi, kā ietekmē projekti varētu netikt pabeigti, un tā bija uzņēmusies ar tiem saistītos riskus, un, konkrētāk, attiecībā uz otro projektu – PVN esot bijis jāiekasē no līgumslēdzēja, kura vārdā iegāde tika veikta.

28 Šādos apstākļos *Tribunalul Bucureşti* (Bukarestes apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) a) Vai [PVN direktīvas] noteikumi un it īpaši tās 167. un 168. pants, tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principi, nediskriminācijas princips un nodokļu neitralitātes princips atļauj vai aizliedz to, ka tiesības atskaitīt PVN par atsevišķiem ieguldījuma izdevumiem, ko nodokļa maksātājs veicis nolūkā izmantot tos ar nodokli apliekama darījuma veikšanai, paredzētā ieguldījuma vēlākas pamešanas gadījumā tam tiek atņemtas?

b) Vai tie paši noteikumi un tie paši principi atļauj vai aizliedz to, ka ieguldījuma pamešanas gadījumā atskaitīšanas tiesības tiek apšaubītas arī tādos apstākļos, kas nav apstākļi, kuros nodokļa maksātājs būtu veicis ļaunprātīgu izmantošanu vai apiešanu?

c) Vai tie paši noteikumi un tie paši principi atļauj vai aizliedz tādu interpretāciju, ka apstākļi, kuros ieguldījuma pamešanas gadījumā var tikt apšaubītas atskaitīšanas tiesības, ietver:

– ieguldījuma neīstenošanās riska, ko nodokļa maksātājs zināja ieguldījuma izdevumu veikšanas brīdī, kāds esot fakts, ka valsts varas iestāde [var neapstiprināt] konkrētā ieguldījuma īstenošanai nepieciešamo pilsētbūvniecības plānu, vēlāka konkrēta iestāšanās;

– ekonomisko apstākļu izmaiņas laika gaitā, tā ka paredzētais ieguldījums zaudē rentabilitāti, kāda tam bija projekta uzsākšanas dienā?

d) Vai [PVN direktīva] un Savienības tiesību vispārējie principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ieguldījuma pamešanas gadījumā:

– ļaunprātīga izmantošana vai apiešana, kas pamato atskaitīšanas tiesību apšaubīšanu, tiek prezumētas, vai tomēr nodokļu iestādēm tās ir jāpierāda;

– ļaunprātīgas izmantošanas vai apiešanas pierādījums var tikt prezumēts, vai tomēr ir nepieciešami objektīvi pierādījumi?

e) Vai [PVN direktīva] un Savienības tiesību vispārējie principi atļauj vai aizliedz to, ka ieguldījuma pamešanas gadījumā ļaunprātīga izmantošana vai apiešana, kas pamato atskaitīšanas tiesību apšaubīšanu, tiek ņemtas vērā, kad nodokļa maksātājs preces un pakalpojumus, par kuriem tas atskaitījis PVN, nevar izmantot nekādiem mērķiem, attiecīgi pat ne privātiem mērķiem?

f) Vai [PVN direktīva] un Savienības tiesību vispārējie principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ieguldījuma pamešanas gadījumā apstākļi, kas iestājušies pēc nodokļa maksātāja izdevumu rašanās, kā, piemēram, i) ekonomiskas krīzes pārvarēšana vai ii) ieguldījuma neīstenošanās riska, kas pastāvēja ieguldījuma izdevumu veikšanas brīdī, konkrēta iestāšanās (piemēram, tas, ka valsts varas iestāde neapstiprināja konkrētā ieguldījuma īstenošanai nepieciešamo pilsētbūvniecības plānu), vai iii) aplēšu grozījumi attiecībā uz ieguldījuma rentabilitāti, ir no nodokļa maksātāja gribas neatkarīgi ekonomiskie apstākļi, ko var ņemt vērā nodokļa maksātāja labticības konstatēšanai?

g) Vai [PVN direktīvas] noteikumi un it īpaši tās 184. pants un 185. pants, tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principi, nediskriminācijas princips un nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ieguldījuma pamešana ir PVN koriģēšanas gadījums?

Citiem vārdiem, vai tiesību atskaitīt PVN par atsevišķiem ieguldījuma izdevumiem, ko nodokļa maksātājs veicis nolūkā izmantot tos ar nodokli apliekama darījuma veikšanai, ja ieguldījums vēlāk tiek pamests, apšaubīšanas fakts īstenojas, izmantojot PVN koriģēšanas mehānismu?

h) Vai [PVN direktīva] atļauj vai aizliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā ir ierobežojoši paredzēts saglabāt tiesības atskaitīt PVN par neīstenotiem ieguldījumiem tikai divos gadījumos, kas identificēti, īsumā atgādinot divus Tiesas spriedumus: i) kad no nodokļa maksātāja gribas neatkarīgu apstākļu dēļ tas nekad neizmanto šīs preces vai pakalpojumus savā saimnieciskajā darbībā, kā ir atzīts 1998. gada 15. janvāra spriedumā *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, EU:C:1998:1), kā arī ii) citos gadījumos, kad preču vai pakalpojumu iegādes, par kurām ir izmantotas atskaitīšanas tiesības, no nodokļa maksātāja gribas neatkarīgu objektīvu iemeslu dēļ nav izmantotas tā saimnieciskajai darbībai, kā ir atzīts 1996. gada 29. februāra spriedumā *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67)?

i) Vai [PVN direktīva] un tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principi atļauj vai aizliedz to, ka nodokļu iestādes atsauc atzinumus, kas ietverti agrākos nodokļu pārbaudes ziņojumos vai agrākos lēmumos par administratīvām pārsūdzībām:

– par to, ka privātpersona ir iegādājusies preces un pakalpojumus nolūkā izmantot tos ar nodokli apliekama darījuma īstenošanai;

– par to, ka ieguldījuma projekta apturēšanu vai pamešanu ir izraisījis kāds noteikts, no nodokļa maksātāja gribas neatkarīgs apstāklis?

2) a) Vai [PVN direktīva] un it īpaši tās 28. pants atļauj vai aizliedz piemērot komisionāra institūta mehānismu arī ārpus pilnvarojuma līguma bez pārstāvības?

b) Vai [PVN direktīva] un it īpaši tās 28. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka komisionāra institūts ir piemērojams tad, kad nodokļa maksātājs uzbūvē ēku atbilstoši kādas citas juridiskās personas prasībām un vajadzībām ar mērķi saglabāt ēkas īpašumtiesības un pēc būvniecības pabeigšanas tikai iznomāt minēto ēku šai citai juridiskajai personai?

c) Vai tie paši noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka iepriekš aprakstītajā situācijā būvniekam ir jāizraksta rēķins par ieguldījuma izdevumiem, kas tam radušies saistībā ar ēkas būvniecību, juridiskajai personai, kurai tas vēlāk pēc būvniecības pabeigšanas iznomās šo ēku, un jāiekasē atbilstošais PVN no šīs pēdējās minētās juridiskās personas?

d) Vai tie paši noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka iepriekš aprakstītajā situācijā būvniekam ir pienākums izrakstīt rēķinu par ieguldījuma izdevumiem un iekasēt atbilstošo PVN, kad būvdarbi ir galīgi pārtraukti personas, kurai minētā ēka vēlāk būtu bijusi iznomāta, saimnieciskās darbības strauja sarukuma dēļ, ja šo sarukumu ir izraisījusi nenovēršama šīs pēdējās minētās personas maksātnespēja?

e) Vai [PVN direktīva] un Savienības tiesību vispārējie principi ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu iestādes var pārkvalificēt nodokļa maksātāja veiktos darījumus, neņemot vērā tā noslēgtajos līgumos ietvertos noteikumus, kaut arī konkrētie līgumi nav fiktīvi?

f) Vai [PVN direktīva] un it īpaši tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principi atļauj vai aizliedz to, ka nodokļu iestādes atsauc nodokļa maksātāja tiesību uz PVN atskaitīšanu atzinumus, kas ietverti agrākos nodokļu pārbaudes ziņojumos vai agrākos lēmumos par administratīvām pārsūdzībām?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmā jautājuma a)–i) daļu

29 Ar pirmā jautājuma a)–i) daļu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 167., 168., 184. un 185. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par precēm, šajā gadījumā – par nekustamajiem īpašumiem, un par pakalpojumiem, kas iegādāti, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, tiek saglabātas, ja sākotnēji paredzētie ieguldījumu projekti nav īstenoti, vai arī šādā gadījumā šis PVN ir jākoriģē.

30 Vispirms ir jāatgādina, ka, lai ieinteresētā persona varētu iegūt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, tai, pirmkārt, ir jābūt "nodokļa maksātājai" PVN direktīvas nozīmē un, otrkārt, attiecīgās preces un pakalpojumi jāizmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem (spriedums, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 33. punkts un tajā minētā judikatūra). Ir jākonstatē, ka pamatlietā nešķiet apstrīdēts *ITH* nodokļa maksātāja statuss.

31 Turklāt saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. Līdz ar to vienīgi pēc statusa, kāds personai ir tajā brīdī, var noteikt, vai pastāv tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Saskaņā ar Tiesas judikatūru – no brīža, kad nodokļu administrācija, balstoties uz uzņēmuma sniegto informāciju, tam ir piešķīrusi nodokļa maksātāja statusu, šo statusu pēc tam ar atpakaļejošu spēku principā nevar atņemt, pamatojoties uz notikušiem vai nenotikušiem notikumiem (spriedums, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Tādējādi PVN sistēmas un līdz ar to atskaitīšanas mehānisma piemērošanu nosaka preču vai pakalpojumu iegāde, ko veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas šādā statusā. 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 (spriedums, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Šajā ziņā Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu 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 (spriedums, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Attiecībā uz apstākļiem, kas nav saistīti ar nodokļa maksātāja gribu, no Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļu administrācijai nav jāizvērtē to iemeslu pamatotība, kuru dēļ nodokļa maksātājs ir atteicies no sākotnēji paredzētās saimnieciskās darbības, jo kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (skat. it īpaši spriedumus, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts, un 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 23. punkts).

36 Nevar piekrist pieņēmumam, ka ar nodokļa maksātāja gribu nesaistītu apstākļu esamību nav iespējams pierādīt, ja šis nodokļa maksātājs ir zinājis par risku – kas saistīts ar to, ka valsts iestāde neapstiprina attiecīgā ieguldījuma veikšanai nepieciešamo zemes izmantošanas plānu, vai ar ieguldījumu projekta rentabilitātes zudumu ekonomisko apstākļu dēļ –, ka iecerētā darbība var netikt īstenota, jo no Tiesas judikatūras izriet, ka šāda PVN direktīvas interpretācija būtu pretrunā PVN neitralitātes principam attiecībā uz nodokļa uzlikšanu uzņēmējsabiedrībām. Līdz ar to, apliekot ar nodokli līdzīgus ieguldījumus, var tikt radītas 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 (skat. it īpaši spriedumus, 1996. gada 29. februāris, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 22. punkts; 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 43. punkts, un 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 25. punkts).

37 Tādējādi pietiek ar to, ka nodokļa maksātājam faktiski ir bijis nodoms izmantot attiecīgās preces un/vai pakalpojumus, lai veiktu saimniecisko darbību, saistībā ar kuru tas ir īstenojis savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (skat. it īpaši spriedumus, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 24. punkts; 1996. gada 29. februāris, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 17. punkts; 2000. gada 8. jūnijs, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, 39. punkts, un 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 18. punkts).

38 Protams, nodokļu administrācija var lūgt nodokļa maksātāju pierādīt, ka viņa nodomu apliecina objektīvi apstākļi, un krāpnieciskās vai ļaunprātīgās situācijās, kurās nodokļa maksātājs ir izlicies, ka tam ir griba veikt noteiktu saimniecisku darbību, taču patiesībā tas ir mēģinājis iegūt savā privātīpašumā preces, par ko var veikt atskaitīšanu, nodokļu iestāde var ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atmaksāt atskaitītās summas, jo šie atskaitījumi ir tikuši piešķirti, pamatojoties uz nepatiesu informāciju (skat. it īpaši spriedumus, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 24. punkts; 1996. gada 29. februāris, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 23. un 24. punkts, kā arī 2000. gada 8. jūnijs, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Tomēr, lai gan cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu ir PVN direktīvā atzīts un ar to iedrošināts mērķis (skat. it īpaši spriedumu, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 51. punkts), situācijā, kad ieguldījums netiek īstenots, uz minētā mērķa pamata nodokļu administrācija nevar noteikt tādu pierādīšanas kārtību kā ļaunprātīgas izmantošanas vai krāpšanas prezumpcija, kuras rezultātā nodokļa maksātājiem būtu praktiski neiespējami vai pārmērīgi grūti īstenot tiesības uz PVN atskaitīšanu, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips.

40 Konkrētajā lietā, neskarot pārbaudi, kas jāveic iesniedzējtiesai, kurai vienīgajai ir kompetence izvērtēt pamatlietas faktus, ir jākonstatē, pirmkārt, ka no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu neizriet, ka būtu notikusi krāpnieciska rīcība vai pastāv citas ļaunprātīgas izmantošanas risks. Otrkārt, nešķiet arī, ka tiktu apstrīdēts, ka *ITH* sākotnējais nodoms – pamatlietā aplūkotās preces un pakalpojumus izmantot saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem – ir objektīvi pierādīts.

41 Attiecībā uz jautājumu, vai tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, ir jāveic priekšnodoklī atskaitītā PVN koriģēšana, ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 184.–187. pantā paredzētais koriģēšanas mehānisms ir ar šo direktīvu ieviestās PVN atskaitīšanas sistēmas neatņemama sastāvdaļa. Tā mērķis ir palielināt atskaitījumu precizitāti, tādējādi nodrošinot PVN neitralitāti, lai tiesības uz atskaitījumu par vēlāk veiktiem darījumiem saglabātos tikai tad, ja tie kalpo tādu pakalpojumu sniegšanai, par kuriem ir maksājams šāds nodoklis. Šī mehānisma mērķis tādējādi ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz PVN atskaitījumu un attiecīgo preču un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām (spriedums, 2020. gada 9. jūlijs, *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C-374/19, EU:C:2020:546, 20. punkts).

42 Būtībā kopējā PVN sistēmā var atskaitīt tikai tos nodokļus, kas iepriekš samaksāti par precēm vai pakalpojumiem, kurus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem. 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 kam netiek piemērots PVN, nodoklis netiek iekasēts un priekšnodoklis netiek atskaitīts (spriedums, 2020. gada 9. jūlijs, *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C-374/19, EU:C:2020:546, 21. punkts).

43 Turklāt saskaņā ar Tiesas precizēto, ja šādos apstākļos – proti, kad ar savu gribu nesaistītu apstākļu dēļ nodokļa maksātājs neizmanto minētās preces un pakalpojumus, par kuriem ir atskaitīts priekšnodoklis ar nodokli apliekamu darījumu ietvaros, – piekristu uzskatam, ka izmaiņu minētās 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 tiek 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 (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 47. punkts).

44 Tikai tādā gadījumā, 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, tiktu pārtraukta cieša un tieša saikne šā sprieduma 41. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē, kurai ir jāpastāv starp tiesībām uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu un paredzētajiem darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli.

45 No tā izriet, ka gadījumā – kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu –, ja nodokļa maksātājam joprojām ir nodoms iegādātās preces un pakalpojumus izmantot ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai – un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, nevar uzskatīt, ka vēlāk ir mainījušās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmā PVN summu PVN direktīvas 185. panta izpratnē. Tādējādi uz tādu situāciju kā pamatlietā aplūkotā nevar attiekties šīs direktīvas 184. un 185. pants par priekšnodoklī atskaitītā PVN koriģēšanu.

46 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmā jautājuma a)–i) daļu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 167., 168., 184. un 185. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par precēm, šajā gadījumā – par nekustamajiem īpašumiem, un par pakalpojumiem, kas iegādāti, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, tiek saglabātas, ja sākotnēji paredzētie ieguldījumu projekti nav īstenoti ar nodokļa maksātāja gribu nesaistītu apstākļu dēļ, un šis PVN nav jākoriģē, ja nodokļa maksātājam joprojām ir nodoms minētās preces izmantot kādai ar nodokli apliekamai darbībai.

Par otrā jautājuma a)–f) daļu

47 Ar otrā jautājuma a)–f) daļu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīva, it īpaši tās 28. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka, trūkstot pilnvarojuma līgumam bez pārstāvības, komisionāra institūta mehānisms ir piemērojams situācijā, kad nodokļa maksātājs īsteno būvniecību atbilstoši citas personas, kura ir paredzējusi minēto būvi nomāt, vajadzībām un prasībām.

48 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ekonomiskās un komerciālās realitātes ņemšana vērā ir kopējās PVN sistēmas piemērošanas pamatkritērijs (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Turpinot – saskaņā ar PVN direktīvas 28. pantā noteikto – proti, ja nodokļa maksātājs, kurš, rīkodamies savā vārdā, bet citas personas interesēs, piedalās pakalpojumu sniegšanā, tiek uzskatīts, ka tas pats ir saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus, – tiek radīta juridiska fikcija par diviem identiskiem un secīgi sniegtiem pakalpojumiem. Saskaņā ar šo fikciju tiek uzskatīts, ka saimnieciskās darbības subjekts, kurš piedalās pakalpojumu sniegšanā un kurš ir komisionārs, pirmkārt, vispirms ir saņēmis minētos pakalpojumus no saimnieciskās darbības veicēja, kura interesēs viņš darbojas un kurš ir komitents, un pēc tam, otrkārt, šos pakalpojumus ir sniedzis klientam (spriedums, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga, C-274/15, EU:C:2017:333, 85. un 86. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

50 Visbeidzot – Tiesa ir nospriedusi, ka tāds pats pamatojums attiecas uz preču iegādi saskaņā ar komerciālās komisijas līgumu PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē, kas ir ietverts arī šīs direktīvas IV sadaļā "Darījumi, par kuriem uzliek nodokli". Tādējādi šis noteikums veido divu identisku preču piegāžu, kuras veiktas secīgi, fikciju, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā (spriedums, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga, C-274/15, EU:C:2017:333, 88. punkts).

51 No tā izriet, ka, lai šīs tiesību normas varētu tikt piemērotas, ir jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem, proti, pirmkārt, ir jābūt pilnvarojumam, kuru izpildot komisionārs komitenta vārdā iesaistās preču piegādē un/vai pakalpojumu sniegšanā, kā arī, otrkārt, komisionāram piegādātās preces un/vai sniegtie pakalpojumi ir identiski komitentam pārdotajām vai nodotajām precēm un/vai sniegtajiem pakalpojumiem.

52 Attiecībā uz pirmo no šiem nosacījumiem, uz kuru iesniedzējtiesa ir tieši norādījusi, ir jākonstatē, ka PVN direktīvā, protams, nav paredzēts, kādā veidā – rakstveidā vai mutvārdos – attiecīgais pilnvarojums būtu bijis jāsniedz. Tomēr, tā kā šīs direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktā ir skaidri lietots jēdziens "līgums" un minētās direktīvas 28. pantā ir precizēts, ka nodokļa maksātājam ir jārīkojas "kādas citas personas interesēs", ir jāsecina, ka starp komisionāru un komitentu ir jābūt noslēgtam līgumam, kura priekšmets ir attiecīgās pilnvaras piešķiršana.

53 Taču no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem neizriet, ka pamatlietā šāds līgums būtu bijis noslēgts. Tomēr galu galā iesniedzējtiesai, kurai vienīgajai ir kompetence izvērtēt tajā izskatāmās lietas faktus, ir jāpārbauda, vai tas tā patiešām ir.

54 Attiecībā uz otro nosacījumu par attiecīgo darījumu identiskumu pietiek konstatēt, ka gan PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktā, gan 28. pantā ir paredzēts, ka komisionāra saņemtās preces un/vai tam sniegtie pakalpojumi tiek nodoti komitentam. Tas nozīmē ne vien to, ka attiecīgie darījumi ir identiski (kā tas izriet no Tiesas judikatūras), bet arī to, ka attiecīgā gadījumā ir notikusi ar to saistīto īpašumtiesību nodošana.

55 Taču tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, kurā nodokļa maksātājs iegādājas preces un pakalpojumus savā vārdā, kā arī savās, nevis citas personas interesēs, lai nodokļa maksātājs varētu sniegt pakalpojumus, kas ir pielāgoti attiecīgā klienta konkrētajām vajadzībām, šā sprieduma 48. punktā minētais otrais nosacījums acīmredzami netiek izpildīts, jo starp potenciālo komisionāru un potenciālo komitentu nenotiek īpašumtiesību nodošana.

56 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz otrā jautājuma a)–f) daļu ir jāatbild šādi: PVN direktīva, it īpaši tās 28. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka, trūkstot pilnvarojuma līgumam bez pārstāvības, komisionāra institūta mehānisms nav piemērojams situācijā, kad nodokļa maksātājs īsteno būvniecību atbilstoši citas personas, kura ir paredzējusi minēto būvi nomāt, vajadzībām un prasībām.

Par tiesāšanās izdevumiem

57 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 (astotā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167., 168., 184. un 185. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par precēm, šajā gadījumā – par nekustamajiem īpašumiem, un par pakalpojumiem, kas iegādāti, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, tiek saglabātas, ja sākotnēji paredzētie ieguldījumu projekti nav īstenoti ar nodokļa maksātāja gribu nesaistītu apstākļu dēļ, un šis PVN nav jākoriģē, ja nodokļa maksātājam joprojām ir nodoms minētās preces izmantot kādai ar nodokli apliekamai darbībai.**

2) **Direktīva 2006/112, it īpaši tās 28. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka, trūkstot pilnvarojuma līgumam bez pārstāvības, komisionāra institūta mehānisms nav piemērojams situācijā, kad nodokļa maksātājs īsteno būvniecību atbilstoši citas personas, kura ir paredzējusi minēto būvi nomāt, vajadzībām un prasībām.**

[Paraksti]