TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2020. gada 26. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Valsts tiesību akti, kuros ir paredzēta pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumu korekcija, ko veic nodokļa maksātājs, kurš nav tas, kas sākotnēji ir veicis atskaitījumu – Fakts, ka sabiedrība privātpersonām pārdod nekustamo īpašumu, kuru minētā sabiedrība, kā arī iepriekšējā īpašniece sabiedrība ir izīrējusi – PVN piemērošanas izbeigšanās, nekustamo īpašumu pārdodot privātpersonām

Lietā C-787/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 3. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 17. decembrī, tiesvedībā

Skatteverket

pret

Sögård Fastigheter AB,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Kumins [*A. Kumin*] (referents), tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un P. Dž. Švīrebs [*P. G. Xuereb*],

ģenerāladvokāts: Dž. Pitrucella [*G. Pitruzzella*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Skatteverket* vārdā – *T. Johansson*, pārstāvis,

– *Sögård Fastigheter AB* vārdā – *C. Rosén*, ģenerāldirektors,

– Somijas valdības vārdā – *S. Hartikainen*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *K. Simonsson*, kā arī *L. Lozano Palacios*, *E. Ljung Rasmussen* un *G. Tolstoy*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – zviedru.

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

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., kā arī labojumi – OV 2007, L 335, 60. lpp., un OV 2015, L 323, 31. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 19., 188. un 189. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Skatteverket* (Ieņēmumu dienests, Zviedrija) un *Sögård Fastigheter AB* par to pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumu korekciju, ko iepriekš ir veicis kāds cits nodokļa maksātājs.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar PVN direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu:

"Dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic [..]

a) ēkas vai ēkas daļas un zem ēkas esošās zemes piegādi pirms šīs ēkas pirmreizējas izmantošanas."

4 Šīs direktīvas 19. panta pirmajā daļa ir noteikts, ka tad, "ja visus aktīvus vai to daļu nodod par atlīdzību vai bez tās, vai kā ieguldījumu uzņēmējsabiedrībā, dalībvalstis var uzskatīt, ka nav notikusi preču piegāde, un saņēmēju uzskata par tās personas tiesību pārņēmēju, kas preces nodevusi".

5 Minētās direktīvas 135. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

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

[..]

l) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu."

6 Saskaņā ar PVN direktīvas 137. pantu:

"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;

[..]

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."

7 Šīs direktīvas 168. panta a) punktā ir noteikts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs."

8 Minētās direktīvas 184. pants ir formulēts šādi:

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

9 Saskaņā ar PVN direktīvas 185. panta 1. punktu:

"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."

10 Šīs direktīvas 186. pantā ir paredzēts, ka "dalībvalstis paredz sīki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai".

11 Minētās direktīvas 187. pants ir formulēts šādi:

"1. Attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tās ir iegādātas vai ražotas.

Tomēr dalībvalstis koriģēšanu var attiecināt uz pilnu piecu gadu laikposmu no šo kapitālieguldījumu preču pirmreizējās lietošanas.

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."

12 PVN direktīvas 188. pantā ir paredzēts:

"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."

13 Saskaņā ar PVN direktīvas 189. pantu:

"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."

14 Minētās direktīvas 193. pantā ir noteikts:

"PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona."

Zviedrijas tiesības

Noteikumi par obligātu nodokļa maksāšanas pienākumu un brīvu izvēli maksāt nodokli

15 Saskaņā ar *mervärdesskattelagen (1994:200)* (Likums 1994:200 par pievienotās vērtības nodokli) 3. nodaļas 2. pantu, redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – "PVN likums"), nekustamo īpašumu atsavināšanas un izīrēšanas darījumi ar dažiem ierobežojumiem ir atbrīvoti no PVN.

16 Nekustamā īpašuma īpašnieks, kas pastāvīgas lietošanas nolūkā ar nodokli apliktas darbības ietvaros izīrē visu nekustamo īpašumu veidojošo ēku vai tās daļu, tomēr var izvēlēties maksāt PVN par izīrēšanu saskaņā ar minētā likuma 3. nodaļas 3. pantu un 9. nodaļas 1. pantu.

17 Minētā nekustamā īpašuma atsavināšanas gadījumā PVN likuma 9. nodaļas 5. pantā ir paredzēts, ka brīva izvēle maksāt nodokli joprojām ir arī pircējam, sākot no īpašuma pārņemšanas dienas, un ka pēdējais minētais aizstāj agrāko īpašnieku saistībā ar visām tā likumiskajām tiesībām un pienākumiem.

18 Saskaņā ar PVN likuma 9. nodaļas 6. pantu Ieņēmumu dienestam ir jāizbeidz brīva izvēle maksāt nodokli par izīrēšanas darījumiem īpašuma pārņemšanas brīdī, ja agrākais un jaunais īpašnieks to iepriekš kopīgi ir lūguši. Turklāt brīva izvēle maksāt nodokli tiek izbeigta, ja nekustamā īpašnieka

īpašnieks maina tā izmantošanu mērķim, kas nav ar nodokli apliktā izīrēšanas darbība, vai ja minētais īpašums vairs nevar tikt izīrēts ugunsgrēka dēļ vai cita no tā gribas neatkarīga iemesla dēļ, vai arī nojaukšanas gadījumā.

Noteikumi par PVN atskaitīšanu un koriģēšanu

19 Saskaņā ar PVN likuma 8. nodaļas 6. pantu koriģēšanas laikposms attiecībā uz nekustamo īpašumu kā kapitālieguldījumu preci ir 10 gadi.

20 PVN likuma 8. nodaļas 7. un 8. pantā ir noteikts, ka kapitālieguldījumu preču atsavināšanas gadījumā priekšnodokļa atskaitījums tiek koriģēts vienu reizi. Koriģētā apmēra aprēķinā koriģējamais atskaitījums tiek sadalīts uz visu koriģēšanas laikposmu, un koriģējums attiecas uz daļu, kas atbilst atlikušajam laikposmam.

21 Ja kapitālieguldījumu preces atsavināšana notiek uzņēmējdarbības nodošanas ietvaros, kapitālieguldījumu preču pircējam nodokļa maksātājam ir jāpārņem pārdevēja tiesības un pienākumi koriģēšanas jomā, kā tas ir paredzēts PVN likuma 8. nodaļas 11. pantā.

22 Saskaņā ar PVN likuma 8. nodaļas 12. pantu pircējs pārņem atsavinātāja tiesības un pienākumus koriģēšanas jomā arī tad, ja tiek atsavināts nekustamais īpašums, par kura izīrēšanu ir izvēlēts nodokli maksāt, taču tikai ar nosacījumu, ka pārvedējs un pircējs nav vienojušies, ka pārvedējs veic koriģēšanu un ka koriģēšana nav pamatota ar izmaiņām, kas ir veiktas laikā, kad pārdevējs vēl bija īpašnieks.

23 Atsavinot kapitālieguldījumu preci, attiecībā uz kuru pircējam ir jāpārņem pārdevēja tiesības un pienākumi, pārdevējam saskaņā ar minētā likuma 8. nodaļas 15. un 17. pantu ir jāizdod īpašs dokuments. Šajā dokumentā it īpaši precizē priekšnodokli, kas ir saistīts ar pārdevēja īstenoto kapitālieguldījumu preces iegādi vai jaunbūves, piebūves vai pārbūves darbiem, šī nodokļa daļu, kas ir atskaitīta pēc atbilstošas koriģēšanas, iegādes un atskaitīšanas datumus, kā arī visu citu informāciju, kas var būt noderīga, vērtējot pircēja nodokļa maksāšanas pienākumus un tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

Noteikumi par uzņēmējdarbības nodošanu

24 PVN likuma 3. nodaļas 25. pantā bija paredzēts, ka darījumi, kas attiecas uz uzņēmējdarbības aktīvu atsavināšanu, ir atbrīvoti no nodokļa, ja šī atsavināšana notiek uzņēmējdarbības nodošanas ietvaros, ar nosacījumu, ka pircējam ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu vai tiesības pieprasīt to atmaksāt. Šo noteikumu atbilstoši PVN direktīvas 19. pantam interpretēja *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija), kas nosprieda, ka uzņēmējdarbības nodošana nav preču piegāde PVN piemērošanas nolūkā.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

25 *Sögård Fastigheter* 2012. gadā iegādājās nekustamo īpašumu, ko tā izīrēja, izvēloties maksāt nodokli.

26 Iepriekšējais šī īpašuma īpašnieks arī bija izvelējies maksāt PVN un bija atskaitījis priekšnodokli, kas bija samaksāts saistībā ar ēkas pārbūves darījumiem un ko tas bija norādījis kādā dokumentā.

27 Īstenojot pārdošanas darījumu, puses nevienojās, ka iepriekšējais īpašnieks koriģēs veiktos PVN atskaitījumus, un nelūdza Ieņēmumu dienestu nenodot nodokļa maksāšanas izvēles tiesības. *Sögård Fastigheter* nekustamo īpašumu izīrēja, tādējādi turpinot to izmantot ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai.

28 2013. gadā *Sögård Fastigheter* šo nekustamo īpašumu pārdeva divām privātpersonām, kas neplānoja to izmantot ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai. Līdz ar to PVN maksāšanas izvēles tiesības beidzās. Tad Ieņēmumu dienests lūdza *Sögård Fastigheter* koriģēt priekšnodokļa atskaitījumus, ko bija veicis iepriekšējais īpašnieks, un atmaksāt PVN par atlikušo koriģēšanas laikposmu.

29 *Sögård Fastigheter*, uzskatot, ka no 2013. gada 10. oktobra sprieduma *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649) izriet, ka tai nav jāmaksā iepriekšējā īpašnieka atskaitītais PVN, vērsās *Förvaltningsrätten* (Administratīvā tiesa, Zviedrija) ar prasību atcelt Ieņēmumu dienesta lēmumu.

30 *Förvaltningsrätten* (Administratīvā tiesa), uzskatīdama, ka pamatlietā aplūkojamā situācija atšķiras no tās, saistībā ar kuru ir taisīts 2013. gada 10. oktobra spriedums *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649), ar ko Tiesa atzina, ka noteikumi par PVN koriģēšanu ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj, ka summas, kas ir jāmaksā pēc PVN atskaitījuma koriģēšanas, ir atgūstamas no nodokļa maksātāja, kurš nav tas, kas ir veicis šo atskaitīšanu, šo prasību noraidīja.

31 Tā kā *Kammarrätten* (Administratīvā apelācijas tiesa, Zviedrija) apmierināja *Sögård Fastigheter* iesniegto apelācijas sūdzību, Ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par šīs tiesas spriedumu *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) un lūdza to atzīt, ka *Sögård Fastigheter* ir pienākums koriģēšanas rezultātā atmaksāt iepriekšējā īpašnieka atskaitīto PVN.

32 Iesniedzējtiesa jautā, vai 2013. gada 10. oktobra spriedumā *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649) rasto risinājumu var attiecināt uz situāciju, kad pircējs tūlīt pēc nekustamā īpašuma iegādes to izmanto tikai darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitījumu, un pēc tam to pārdod tālāk trešai personai, kura to neizmanto šādiem darījumiem.

33 Iesniedzējtiesa arī norāda, ka gadījumā, ja Tiesa atzītu, ka PVN direktīvas 188. un 189. pants nepieļauj nodot pircējam pienākumu koriģēt PVN atskaitījumu, kas bija jādara pārdevējam, tai būs jālemj par Ieņēmumu dienesta argumentāciju un jānoskaidro, vai nekustamā īpašuma iegāde, kuru veica *Sögård Fastigheter*, ir visu aktīvu vai to daļas nodošana PVN direktīvas 19. panta izpratnē.

34 Iesniedzējtiesa precizē, ka tas, vai noteikumi par visu aktīvu vai to daļas nodošanu faktiski ir piemērojami tādā strīdā kā pamatlietā izskatāmais, ir atkarīgs no strīda apstākļiem un nav šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets. Tā norāda, ka tā par to lems, kad šajā lietā taisīs galīgo spriedumu. Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka tad, ja šī nodošana būtu kvalificējama kā visu aktīvu vai to daļas nodošana, rastos jautājums, vai fakts, ka *Sögård Fastigheter* tiek prasīts, lai tā koriģē iepriekšējā īpašnieka veiktos PVN atskaitījumus, ir saderīgs ar PVN direktīvas 19. pantu.

35 Šādos apstākļos *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Ja nekustamā īpašuma pārdevējs, pamatojoties uz tiesību normām, kuras dalībvalsts ir ieviesusi saskaņā ar [PVN direktīvas] 188. panta 2. punktu, nekoriģē priekšnodokļa atskaitījumu, jo pircējs šo nekustamo īpašumu plāno izmantot tikai darījumiem, kuri dod tiesības uz atskaitījumu, vai tad, ja koriģēšanas laikposms turpinās, pircējam nedrīkst uzlikt pienākumu atskaitījumu koriģēt vēlāk, proti, tad, kad viņš nekustamo īpašumu atsavina trešai personai, kura neplāno to izmantot šādiem darījumiem?

2) Vai atbilde uz pirmo jautājumu mainās, ja tajā minētā nekustamā īpašuma pirmā atsavināšana ir aktīvu nodošana [PVN direktīvas] 19. panta izpratnē?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

36 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj valsts tiesību aktus, ar kuriem, atbilstoši šīs direktīvas 188. panta 2. punktam tomēr paredzot, ka nekustamā īpašuma pārdevējam nav pienākuma koriģēt iepriekš veikto PVN atskaitījumu, ja pircējs šo īpašumu izmantos tikai tādu darījumu veikšanai, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, arī ir noteikts, ka pircējam ir jākoriģē šis atskaitījums attiecībā uz atlikušo koriģēšanas laikposmu, ja tas savukārt atsavina nekustamo īpašumu trešai personai, kura to neizmantos šādiem darījumiem.

37 Vispirms ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 184. pantā ir paredzēts pienākums koriģēt sākotnēji veikto PVN atskaitījumu, ja tas ir lielāks vai mazāks nekā tas, ko nodokļa maksātājam bija tiesības veikt.

38 Šī tiesību norma, kā arī PVN direktīvas 185. un 186. pants nosaka režīmu, kas ir piemērojams tad, kad rodas nodokļu iestāžu iespējamās tiesības prasīt nodokļa maksātājam koriģēt PVN, tostarp koriģēt atskaitījumus par kapitālieguldījumu precēm (skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 26. punkts, un 2020. gada 17. septembris, *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 33. punkts).

39 Šādā kontekstā PVN direktīvas 186. pantā dalībvalstīm skaidri ir noteikts pienākums paredzēt sīki izstrādātus noteikumus šīs direktīvas 184. un 185. panta piemērošanai, bet minētās direktīvas 187.–192. pantā ir paredzēti atsevišķi PVN atskaitījumu koriģēšanas noteikumi attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm (skat. it īpaši spriedumus, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 27. punkts, kā arī 2020. gada 17. septembris, *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 28. un 29. punkts).

40 PVN direktīvas 188. pantā ir paredzēts īpašs gadījums, kad kapitālieguldījumu preces piegādā koriģēšanas laikposmā. Šādā gadījumā šīs direktīvas 187. pantā paredzētā ikgadējā koriģēšana tiek aizstāta ar vienu koriģēšanu, kas ir pamatota ar attiecīgās kapitālieguldījumu preces ieplānoto izmantošanu atlikušajā laikposmā. Saskaņā ar šo 188. pantu priekšnodokļa atskaitāmība ir atkarīga no tā, vai veiktā piegāde ir apliekama ar šo nodokli vai ir atbrīvota no tā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 56. punkts).

41 Saskaņā ar minēto 188. pantu, ja nodokļa maksātājs kapitālieguldījumu preci atsavina koriģēšanas laikposmā un ja attiecīgā atsavināšana ir atbrīvota no nodokļa, uzskata, ka nodokļa maksātājs kapitālieguldījumu preci vēl joprojām lieto savas saimnieciskās darbības vajadzībām līdz koriģēšanas laikposma beigām, un tiek prezumēts, ka šī darbība ir pilnībā atbrīvota no nodokļa. Šāda prezumpcija rada pienākumu veikt tikai vienu koriģēšanu attiecībā uz visu atlikušo koriģēšanas laikposmu, izņemot gadījumu, kad dalībvalsts nolemj īstenot PVN direktīvas 188. panta 2. punktā paredzēto iespēju neprasīt minēto koriģēšanu.

42 Minētās direktīvas 188. panta 2. punktā ir noteikts, ka tad, ja kapitālieguldījumu preces piegāde ir atbrīvota no nodokļa, dalībvalstis var neprasīt koriģēšanu, ciktāl pircējs ir nodokļa maksātājs, kas attiecīgo kapitālieguldījumu preci izmanto tikai darījumiem, par kuriem PVN ir atskaitāms.

43 No tā izriet, ka iespēja neprasīt koriģēšanu ir atkarīga, pirmkārt, no attiecīgās kapitālieguldījumu preces pircēja kā nodokļa maksātāja statusa un, otrkārt, no šīs preces izmantošanas rakstura, proti, ka to drīkst izmantot tikai darījumiem, par kuriem PVN ir atskaitāms.

44 Protams, ja kapitālieguldījumu preces pircējs pārtrauc šo preci izmantot tikai darījumiem, par kuriem PVN ir atskaitāms, nosacījumi, kas pamato to, ka koriģēšana netiek prasīta, vairs nav izpildīti.

45 Lai gan PVN direktīvas 188. pantā ir noteikts, ka dalībvalstis var neprasīt veikt koriģēšanu, "ciktāl" ir izpildīti 43. punktā atgādinātie nosacījumi, tajā nav paredzēti noteikumi, kas ir piemērojami situācijai, kad minētie nosacījumi vairs netiek ievēroti.

46 Šajā ziņā saskaņā ar PVN direktīvas 189. pantu, lai piemērotu šīs direktīvas 188. pantu, dalībvalstis var veikt jebkādus nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu, ka koriģēšana neizraisa nekādas nepamatotas priekšrocības, kā arī atļaut administratīvus vienkāršojumus.

47 Šīs valsts tiesību normas tomēr nevar izraisīt to, ka ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu saistīta PVN atskaitījuma koriģēšana ir cita nodokļa maksātāja pienākums, nevis tā, kurš ir veicis minēto atskaitījumu.

48 Ja PVN direktīvā nav ietverta nekāda skaidra norāde attiecībā uz nodokļa maksātāju, kurš ir atbildīgs par PVN atskaitījuma koriģēšanas rezultātā radušos nodokļu parādu nomaksu, no tā nevar secināt, ka dalībvalstis atbilstoši sīki izstrādātiem noteikumiem, ko tās paredz saskaņā ar šīs direktīvas 137. panta 2. punktu un 186. un 189. pantu, var brīvi lemt, kuram nodokļa maksātājam šādā situācijā ir jāmaksā PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 10. oktobris, *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, 30. un 31. punkts).

49 Tās personas noteikšana, kas ir atbildīga par PVN atskaitījuma koriģēšanas rezultātā radušos summu samaksu, nav "sīki izstrādāts noteikums" šo tiesību normu izpratnē, bet, kā tas izriet no minētās direktīvas 193. panta, ar šo pašu direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas materiālo tiesību norma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 10. oktobris, *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, 32. punkts).

50 Tādējādi no Tiesas judikatūras izriet, ka PVN direktīvas 184. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātāja veikta PVN atskaitījuma koriģēšanas gadījumā šajā ziņā maksājamās summas ir jāmaksā šim nodokļa maksātājam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 10. oktobris, *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, 36. un 37. punkts).

51 Jāatgādina, pirmkārt, ka atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (skat. it īpaši spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

52 Otrkārt, normas par atskaitījumu koriģēšanu ir būtisks ar PVN direktīvu izveidotās sistēmas elements, jo to mērķis ir nodrošināt atskaitījumu precizitāti un līdz ar to – nodokļu sloga neitralitāti. Minēto šīs direktīvas normu mērķis tādējādi ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu un attiecīgo preču vai pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām (skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 29. novembris, *Gran Via Moineşti*, C-257/11, EU:C:2012:759, 38. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2013. gada 10. oktobris, *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, 34. punkts).

53 Šādos apstākļos interpretācija, atbilstoši kurai ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu saistīta PVN atskaitījuma koriģēšana varētu būt cita nodokļa maksātāja pienākums, nevis tā, kurš ir veicis šo atskaitīšanu, būtu nesaderīga ar šī sprieduma 51. un 52. punktā atgādinātajiem mērķiem, ko šajā jomā ir iecerēts sasniegt ar PVN direktīvas noteikumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 10. oktobris, *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, 37. punkts).

54 Proti, ja tiktu prasīts, lai nekustamā īpašuma pārdevēja veikto atskaitījumu koriģētu šī īpašuma pircējs, pēdējam minētajam tiktu uzlikts pienākums maksāt nodokļa parādu, kas ir saistīts ar darījumu, kurā tas nav piedalījies un kurš ir veikts saistībā ar cita nodokļa maksātāja saimniecisko darbību. Savukārt

atskaitījumu veikušais pārdevējs turpinātu saņemt atskaitījumu, kas pārsniedz to, uz kuru tam ir tiesības nekustamā īpašuma faktiskas izmantošanas dēļ, un nodokļu sloga neitralitātes mērķis attiecībā uz to nebūtu sasniegts.

55 Ieņēmumu dienests, kā arī Somijas valdība tomēr norāda, pirmkārt, ka 2013. gada 10. oktobra sprieduma *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649) pamatojumu nevar attiecināt uz šo lietu, ņemot vērā abās lietās aplūkoto situāciju atšķirības, un, otrkārt, ka iemesli, kas ir saistīti ar tiesisko drošību, kā arī ar vajadzību nodrošināt, ka koriģēšana nerada nekādu nepamatotu priekšrocību un nerada slēptu nodokli, pamato summu, kuras ir jāmaksā pēc PVN atskaitījuma koriģēšanas, atgūšanu no cita nodokļa maksātāja, nevis no tā, kas ir veicis šo atskaitījumu.

56 Pirmām kārtām, lai nošķirtu šo lietu no tās, kurā ir taisīts 2013. gada 10. oktobra spriedums *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649), Ieņēmumu dienests un Somijas valdība norāda, ka pamatlietā pircējam bija lūgts koriģēt atskaitījumu tāpēc, ka bija mainījusies attiecīgā nekustamā īpašuma izmantošana pēc šī īpašuma atsavināšanas privātpersonām, un ka nodokļa summa, ko šajā ziņā tika lūgts samaksāt, attiecās tikai uz atlikušo koriģēšanas laikposmu. Tie piebilst, ka tiesību un pienākumu pārņemšana koriģēšanas jomā ir izvēles iespēja un ka pircēja rīcībā ir informācija, kas attiecas uz atskaitījumu, kuru ir lūgts koriģēt.

57 Tomēr ir jākonstatē, ka minētie apstākļi nevar atspēkot to apsvērumu atbilstību šajā lietā, ko Tiesa ir paudusi lietā, kurā ir taisīts 2013. gada 10. oktobra spriedums *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649).

58 Vispirms lietā, kurā ir taisīts 2013. gada 10. oktobra spriedums *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649), Tiesa pārbaudīja, vai PVN atskaitījuma koriģēšanu var veikt cits nodokļa maksātājs, nevis tas, kas ir veicis šo atskaitījumu, ja pirmais minētais nodokļa maksātājs nav ievērojis procedūru, kura pamato tā veikto atskaitījumu. Tiesa uz šo jautājumu atbildēja noliedzoši, minētā sprieduma 40. un 41. punktā būtībā uzskatīdama, ka šādā situācijā tas, ka tiek prasīts, lai PVN atskaitījuma koriģēšanu veiktu cits nodokļa maksātājs, nevis tas, kurš ir veicis minēto atskaitīšanu, apdraudētu atskaitījumu precizitāti un PVN neitralitāti, ko ir paredzēts nodrošināt ar noteikumiem par atskaitījumu koriģēšanu.

59 Pamatlietā rodas jautājums, vai summas, kas ir jāmaksā pēc PVN atskaitījuma koriģēšanas, var atgūt no nodokļa maksātāja, kurš nav veicis šo atskaitījumu, ja tāpēc, ka šis nodokļa maksātājs nekustamo īpašumu atsavina privātpersonām, kas vairs to neizmantos ar nodokli apliekamiem darījumiem, noteikumi, kuri pamato to, ka koriģēšana netiek prasīta, vairs nav izpildīti. Šis jautājums ir līdzīgs tam, kāds bija uzdots lietā, kurā ir taisīts 2013. gada 10. oktobra spriedums *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649), ciktāl abās šajās lietās nodokļa maksātāja rīcības rezultāts ir tāds, ka Ieņēmumu dienests prasa, lai pēdējais minētais koriģētu PVN atskaitījumu, ko ir veicis cits nodokļa maksātājs.

60 Šajā ziņā arī nav nozīmes tam, ka šajā lietā prasītā koriģēšana attiecas tikai uz summu, kas atbilst atlikušajam koriģēšanas laikposmam, jo atskaitījumu, kuru ir lūgts koriģēt, ir veicis cits nodokļa maksātājs.

61 No rakstveida atbildēm, ko uz Tiesas jautājumiem ir sniedzis Ieņēmumu dienests, izriet – tas, ka pircējs pārņem pārdevēja tiesības un pienākumus koriģēšanas jomā, kā tas ir paredzēts pamatlietā aplūkotajos Zviedrijas tiesību aktos, nozīmē, ka tiek pārņemts priekšnodoklis, kurš ir saistīts ar kapitālieguldījumu preci un attiecībā uz kuru pārdevējs nav veicis nekādu pilnīgu vai daļēju atskaitījumu. No tā izriet – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa veic vajadzīgās pārbaudes –, ka tad, ja pārdevējs ir veicis pilnīgu vai daļēju PVN atskaitījumu, pircējam nevar būt tiesību atskaitīt šo nodokli.

62 Visbeidzot, dalībvalsts nevar nodokļa maksātājam noteikt pienākumus, kuri pārsniedz to, kas ir atļauts Savienības tiesībās PVN jomā, pat ja minētais nodokļa maksātājs iepriekš tiek informēts par šo pienākumu apmēru vai ja šādu pienākumu piemērošana ir fakultatīva (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2010. gada 18. marts, *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

63 Līdz ar to Ieņēmumu dienests, kā arī Somijas valdība nepareizi apgalvo, ka 2013. gada 10. oktobra spriedumā *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649) rastais risinājums nav attiecināms uz šo lietu.

64 Otrām kārtām, ir jānorāda, ka pretēji tam, ko apgalvo Ieņēmumu dienests, kā arī Somijas valdība, argumenti, kuri attiecas uz tiesisko drošību un vajadzību nodrošināt, ka koriģēšana nerada nekādu priekšrocību vai nerada slēptu nodokli, nevar pamatot to, ka summas, kas ir jāmaksā pēc PVN atskaitījuma koriģēšanas, tiek atgūtas no cita nodokļa maksātāja, nevis no tā, kurš ir veicis šo atskaitījumu.

65 Vispirms – nevar piekrist argumentam, ka esot pretrunā tiesiskajai drošībai prasīt, lai atskaitījuma koriģēšanu veiktu nodokļa maksātājs, kas ir veicis PVN atskaitījumu, šajā gadījumā nekustamā īpašuma pārdevējs, ja pircējs ir mainījis minētā īpašuma izmantošanas veidu un ja pārdevējam nav nekādas ietekmes uz minēto izmantošanu.

66 Kā tas izriet no šī sprieduma 45. un 46. punkta, lai piemērotu PVN direktīvas 188. pantu atbilstoši šīs direktīvas 189. pantā paredzētajiem nosacījumiem, dalībvalstis veic jebkādus nepieciešamos pasākumus, ievērojot visus šīs direktīvas noteikumus, kā arī vispārējos principus, piemēram, tiesiskās drošības principu.

67 Turpinot – Ieņēmumu dienests, kā arī Somijas valdība uzskata, ka nekustamā īpašuma pircējam ir nepamatota priekšrocība, ja pēc tā īstenotas minētā īpašuma izmantošanas veida maiņas tam netiktu prasīts koriģēt īpašuma pārdevēja veikto atskaitījumu. Tādējādi pircējs būtu ieguvis nekustamo īpašumu, kas nav pakļauts nekādam nodoklim.

68 Pirmkārt, šāda situācija izriet no Zviedrijas tiesību normām, saskaņā ar kurām no PVN ir atbrīvoti nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumi, neļaujot nodokļa maksātājiem izvelēties nodokļa režīmu attiecībā uz tiem, lai gan PVN direktīvas 137. panta 1. punkta b) apakšpunktā dalībvalstīm ir piešķirta iespēja saviem nodokļa maksātājiem piešķirt tiesības izvēlēties nodokļa režīmu attiecībā uz ēku piegādi.

69 Otrkārt, kā norādīts šī sprieduma 61. punktā, ja pārdevējs ir pilnībā vai daļēji atskaitījis PVN, pircējs – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, – nevar saņemt tiesības atskaitīt šo nodokli. Līdz ar to pircējam nav "nepamatotas priekšrocības" atskaitījuma formā, uz ko tam nav tiesību nekustamā īpašuma izmantojuma dēļ.

70 Treškārt, tādas nekustamā īpašuma iegādes cenas noteikšana, kas ir zemāka par tirgus cenu, kādai pārdevējs būtu piekritis, ja pircējam, iespējams, būtu jākoriģē atskaitījums, kas ir veikts iepriekš, izriet no pušu līgumu slēgšanas brīvības un nevar arī tikt kvalificēta kā "nepamatota priekšrocība" PVN direktīvas izpratnē.

71 Visbeidzot, Ieņēmumu dienests un Somijas valdība uzskata, ka – nepastāvot iespējai, ka koriģēšanu veic pircējs, – PVN sistēmas nepārtrauktība būtu apdraudēta, jo nekustamā īpašuma pārdošanas cena tiktu aprēķināta tādējādi, lai segtu iespējamu PVN atskaitījuma koriģēšanu un tādējādi izraisītu slēptu nodokli, ko pircējs savukārt nevarētu atskaitīt, ja tas šo īpašumu izmantotu darījumiem, kuri dod tiesības uz PVN atskaitīšanu.

72 Šajā ziņā ir jānorāda, pirmām kārtām, ka tādas pašas sekas, ja pieņem, ka tās ir pierādītas, var rasties arī situācijā, kad dalībvalsts nolemj neīstenot PVN direktīvas 188. panta 2. punktā paredzēto iespēju neprasīt koriģēšanu. Otrām kārtām, kā tas ir atgādināts šī sprieduma 68. punktā, šīs direktīvas

137. panta 1. punkta b) apakšpunktā dalībvalstīm ir piešķirta iespēja saviem nodokļa maksātājiem piešķirt tiesības izvelēties nodokļa režīmu attiecībā uz ēku piegādi, kas ļauj novērst šī sprieduma iepriekšējā punktā minētās sekas.

73 Šādos apstākļos uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj valsts tiesību aktus, kuros, saskaņā ar šīs direktīvas 188. panta 2. punktu paredzot, ka nekustamā īpašuma pārdevējam nav jāveic iepriekš veiktā PVN atskaitījuma koriģēšana, ja pircējs šo nekustamo īpašumu izmantos tikai darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitījumu, ir arī noteikts, ka pircējam ir jāveic šī atskaitījuma koriģēšana attiecībā uz atlikušo koriģēšanas laikposmu, ja tas savukārt atsavina attiecīgo nekustamo īpašumu trešai personai, kura to neizmantos šādiem darījumiem.

Par otro jautājumu

74 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai atbilde uz pirmo jautājumu atšķirtos, ja tajā paredzētā pirmā atsavināšana būtu aktīvu nodošana PVN direktīvas 19. panta izpratnē.

75 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, Tiesai un valstu tiesām sadarbojoties atbilstoši EKL 267. pantam, tikai valsts tiesai, kas izskata lietu un kas ir atbildīga par pieņemamo tiesas nolēmumu, ņemot vērā lietas īpatnības, ir jānovērtē gan tas, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir nepieciešams sprieduma taisīšanai, gan arī Tiesai uzdoto jautājumu atbilstība. Līdz ar to, tā kā uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt lēmumu (skat. it īpaši spriedumu, 2012. gada 24. aprīlis, *Kamberaj*, C-571/10, EU:C:2012:233, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

76 Tomēr Tiesai ir jāpārbauda apstākļi, kādos valsts tiesa ir uzdevusi jautājumu, lai noskaidrotu, vai tai ir atbilstoša kompetence. Ņemot vērā, ka prejudiciālā jautājuma tiesvedībā būtiskākā nozīme ir sadarbībai, valsts tiesai no savas puses būtu jāņem vērā Tiesai uzticētais uzdevums, proti, sniegt palīdzību dalībvalstu tieslietu sistēmai, nevis sniegt konsultatīvus atzinumus par vispārīgiem vai hipotētiskiem jautājumiem (spriedums, 2012. gada 24. aprīlis, *Kamberaj*, C-571/10, EU:C:2012:233, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

77 Faktiski pamats prejudiciāla jautājuma uzdošanai ir nevis iespēja sniegt šādus atzinumus, bet vajadzība efektīvi iztiesāt lietu (skat. it īpaši spriedumus, 2010. gada 8. septembris, *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, 38. punkts, un 2016. gada 16. jūnijs, *Rodríguez Sánchez*, C-351/14, EU:C:2016:447, 56. punkts).

78 Protams, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ņemot vērā valsts tiesu un Tiesas kompetenču sadalījumu, nevar prasīt, lai pirms vēršanās Tiesā iesniedzējtiesa veiktu visus faktu konstatējumus un juridiskos vērtējumus, kas tai ir jāveic tās kā tiesas uzdevumu ietvaros. Faktiski pietiek, ja no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu skaidri izriet pamatlietas strīdus priekšmets, kā arī tā galvenās sekas uz Savienības tiesību sistēmu, lai dalībvalstis un citas ieinteresētās personas varētu iesniegt savus apsvērumus atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantam un efektīvi piedalīties tajā notiekošajā tiesvedībā (skat. spriedumu, 2010. gada 8. septembris, *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, 39. punkts).

79 Tomēr šajā lietā iesniedzējtiesa skaidri precizē, ka noteikumu par uzņēmējdarbības nodošanu piemērojamība pamatlietā ir jānosaka atkarībā no pamatlietas apstākļiem un tā nav šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets, un ka iesniedzējtiesa šo jautājumu atrisinās, kad tā pieņems galīgo nolēmumu pamatlietā. Tikai tad, ja tai būtu jākonstatē, ka *Sögård Fastigheter* veiktā nekustamā īpašuma iegāde ir jākvalificē kā "uzņēmējdarbības nodošana", rastos jautājums, vai ir saderīgi ar PVN direktīvas 19. pantu prasīt, lai tā koriģētu atskaitījumus, ko ir veicis iepriekšējais īpašnieks.

80 Šādos apstākļos jautājums par PVN direktīvas 19. panta interpretāciju šajā pamatlietas stadijā ir hipotētisks, un atbildes uz šo jautājumu vajadzība strīda atrisināšanai nav konstatēta.

81 Tādējādi Tiesai nav jāatbild uz otro jautājumu, paužot konsultatīvu viedokli par problēmu, kas šajā stadijā ir hipotētiska (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 10. novembris, *Private Equity Insurance Group*, C-156/15, EU:C:2016:851, 56. punkts; 2017. gada 28. marts, *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236, 194. punkts, kā arī 2018. gada 11. decembris, *Weiss* u.c., C-493/17, EU:C:2018:1000, 166. punkts). Tam, ka šis jautājums varētu būt atbilstošs, ja valsts tiesa nospriestu, ka noteikumi par uzņēmējdarbības nodošanu ir jāpiemēro pamatlietā aplūkojamajā situācijā, šajā ziņā nav nozīmes.

82 No tā izriet, ka otrais jautājums nav pieņemams.

Par tiesāšanās izdevumiem

83 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 Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj valsts tiesību aktus, kuros, saskaņā ar šīs direktīvas 188. panta 2. punktu paredzot, ka nekustamā īpašuma pārdevējam nav jāveic iepriekš veiktā pievienotās vērtības nodokļa atskaitījuma koriģēšana, ja pircējs šo īpašumu izmantos tikai darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitījumu, ir arī noteikts, ka pircējam ir jāveic šī atskaitījuma koriģēšana attiecībā uz atlikušo koriģēšanas laikposmu, ja tas savukārt atsavina attiecīgo nekustamo īpašumu trešai personai, kura to neizmantos šādiem darījumiem.

[Paraksti]