Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2020. gada 9. jūlijs*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Atskaitījumu koriģēšana – Izmaiņas atskaitīšanas tiesībās – Ražošanas līdzekļa izmantošana gan ar nodokli apliekamiem darījumiem, gan no nodokļa atbrīvotiem darījumiem – Darbības, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, izbeigšana – Parasta un ekskluzīva lietošana no nodokļa atbrīvotiem darījumiem

Lietā C-374/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2019. gada 27. martā un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 13. maijā, tiesvedībā

HF

pret

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja L. S. Rosi [*L. S. Rossi*], trešās palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*] (referente) un tiesnesis N. Vāls [*N. Wahl*],

ģenerāladvokāts: Dž. Hogans [*G. Hogan*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– HF vārdā – *M. S. Thum*, *Steuerberater*,

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *S. Eisenberg*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *J. Jokubauskaitė*, kā arī *R. Pethke*, pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 185. un 187. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp HF un *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler* (Bādneienāras-Ārveileres Finanšu pārvalde, Vācija) (turpmāk tekstā – "nodokļu pārvalde") par pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ko HF ir samaksājusi par kafejnīcas būvniecību, kura ir pievienota pansionātam un kuru tā pārvalda, veicot no PVN atbrīvotus darījumus, atskaitījumu koriģēšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 167. pantā ir noteikts, ka atskaitīšanas tiesības "rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

4 Šīs direktīvas 168. pantā ir noteikts:

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

[..]."

5 Minētās direktīvas 184. pants ir formulēts šādi:

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

6 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 185. pantam:

"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."

7 PVN direktīvas 187. pantā ir paredzēts:

"1. Attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm [ražošanas līdzekļiem] 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 [ražošanas līdzekļu] pirmreizējās lietošanas.

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

2. Ikgadējo koriģēšanu veic tikai par vienu piektdaļu no PVN, kas maksājams par kapitālieguldījumu precēm [ražošanas līdzekļiem], 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."

Vācijas tiesības

8 *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli) redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "*UStG*"), 15.a panta 1. punktā ir noteikts:

"Ja sastāvdaļas, kas ir ņemtas vērā, nosakot sākotnēji veikta atskaitījuma summu, tiek mainītas piecu gadu laikā pēc ražošanas līdzekļa, kas darbību veikšanai ir izmantots tikai vienu reizi, pirmās izmantošanas, katrā kalendārajā gadā ir jāmaksā kompensācija atbilstoši šīm izmaiņām, koriģējot ar iegādes un ražošanas izmaksām saistīto nodokļa atskaitījuma summu. Attiecībā uz nekustamo īpašumu, tostarp tā būtiskām sastāvdaļām, korekcijām, kam ir piemērojami civiltiesību noteikumi par ēkām, un būvniecību uz citam piederoša zemesgabala, piecu gadu termiņu aizstāj ar desmit gadu termiņu."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

9 Prasītāja pamatlietā ir galvenais uzņēmums sabiedrībā ar ierobežotu atbildību, kuras darbība ir pansionāta uzturēšana no PVN atbrīvotiem darījumiem. 2003. gadā šī sabiedrība uzbūvēja šim pansionātam pievienotu kafejnīcu, kas apmeklētājiem bija pieejama, izmantojot āra ieeju, un minētā pansionāta iemītniekiem – šķērsojot tā ēdamtelpu.

10 Prasītāja pamatlietā sākotnēji paziņoja, ka tā attiecīgo kafejnīcu izmantos tikai ar nodokli apliekamiem darījumiem, jo šī kafejnīca ir paredzēta apmeklētājiem no ārpuses, nevis pansionāta iemītniekiem, jo viņiem ir jāpaliek ēdamtelpā. Pēc pirmās pārbaudes, kas tika veikta 2006. gadā, nodokļu pārvalde, kas būtībā piekrita šai deklarācijai, tomēr uzskatīja par mazticamu, ka pilnīgi neviens pansionāta iemītnieks neapmeklēs un neizmantos minēto kafejnīcu kopā ar personām, kas viņu apmeklē. Tādējādi pamatlietas dalībnieki vienojās atļaut attiecīgās kafejnīcas izmantošanu no PVN atbrīvotiem darījumiem 10 % apmērā. Tā rezultātā atbilstoši *UStG* 15.a pantam tika veikta koriģēšana par gadiem kopš 2003. gada.

11 Pēc otrās pārbaudes nodokļu pārvalde konstatēja, ka sabiedrība ar ierobežotu atbildību, par kuru ir runa pamatlietā, laikposmā no 2009. līdz 2012. gadam vairs nav veikusi pārdošanas darījumus attiecīgajā kafejnīcā, turklāt darbība tika izslēgta no komercreģistra 2013. gada februārī. Šis konstatējums lika nodokļu pārvaldei veikt jaunu korekciju par šiem gadiem saskaņā ar *UStG* 15.a pantu, jo vairs nebija ne mazākās šīs kafejnīcas izmantošanas darījumiem, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN.

12 Pēc tam, kad prasītāja pamatlietā bija iesniegusi nesekmīgu sūdzību par nodokļu pārvaldes lēmumu par otrās korekcijas noteikšanu tai, tā vērsās kompetentajā *Finanzgericht* (Finanšu tiesa, Vācija) ar prasību, kuru pēdējā minētā noraidīja. Savā spriedumā šī tiesa norādīja, ka attiecīgās kafejnīcas paredzētā

izmantošana ar nodokli apliekamiem ēdināšanas darījumiem ir zudusi. Tā kā apmeklētāji no ārpuses neesot apmeklējuši telpas, lietošanas ziņojumi esot automātiski attīstījušies, parādot, ka šo kafejnīcu turpmāk izmanto vienīgi pansionāta iemītnieki, un līdz ar to minētās kafejnīcas izmantošana tagad 100 % apmērā ir no PVN atbrīvotiem darījumiem.

13 Prasītāja pamatlietā par šo spriedumu iesniedza revīzijas sūdzību iesniedzējtiesā, apgalvojot, ka tad, ja attiecīgā kafejnīca, kas ir daļa no uzņēmuma īpašuma bez iespējas to izmantot privātām vajadzībām, vairs netiek izmantota ar nodokli apliekamiem mērķiem, tā nav šīs kafejnīcas izmantošanas veida maiņa, saistībā ar kuru būtu jāizdara korekcija saskaņā ar *UStG* 15.a pantu. Šī izmantošanas neesamība esot jāsaprot kā ieguldījuma kļūdas rezultāts. Tas, ka nodokļu pārvalde atteica daļēju minētās kafejnīcas amortizāciju, pierādot, ka joprojām pastāvēja nodoms to izmantot no 2009. līdz 2012. gadam. Piekļuve attiecīgajai kafejnīcai esot tikusi bloķēta vienīgi drošības dēļ. Tās izmantošana no pansionāta iemītnieku puses neesot palielinājusies.

14 Iesniedzējtiesa precizē, atsaucoties it īpaši uz 2018. gada 28. februāra spriedumu lietā *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134), ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tiek saglabātas pat tad, ja no tā gribas neatkarīgu apstākļu dēļ nodokļa maksātājs ar nodokli apliekamiem darījumiem nav varējis izmantot preces vai pakalpojumus, par kuriem ir notikusi atskaitīšana. Šāda situācija, kad, neraugoties uz nodomu preces vai pakalpojumus izmantot ar nodokli apliekamiem mērķiem, tie nav izmantoti, varētu tikt pielīdzināta situācijai, kurā tās netiek izmantotas neatkarīgi no uzņēmēja gribas.

15 Minētā tiesa norāda, ka attiecīgās kafejnīcas izmantošanas izbeigšana izriet no saimnieciskās rentabilitātes neesamības un tādējādi no prasītājas pamatlietā neveiksmes un tas pats par sevi nerada nekādas izmaiņas apstākļos, kas radījuši atskaitīšanas tiesības PVN direktīvas 185. panta 1. punkta izpratnē, jo pansionāta iemītnieku veiktā šīs kafejnīcas izmantošana no PVN atbrīvotiem darījumiem ir palikusi nemainīga. Tādējādi minētās kafejnīcas izmantošana ar PVN apliekamiem darījumiem tika pilnībā izbeigta, nepieaugot izmantošanas apjomam no pansionāta iemītnieku puses šīs līdzšinējās izmantošanas vietā. Tā būtu kļūda tiesību piemērošanā, ja šo aplūkotās kafejnīcas neizmantošanu interpretētu tādējādi, ka tagad tā ekskluzīvi tiek izmantota no nodokļa atbrīvotiem darījumiem.

16 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai nodokļa maksātājam, kurš rada ražošanas līdzekli nolūkā to izmantot ar nodokli apliekamiem darījumiem ar tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu (šajā gadījumā – ēkas būvniecība kafejnīcas darbībai), ir jāveic atskaitījuma koriģēšana saskaņā ar [PVN direktīvas] 185. panta 1. punktu un 187. pantu, ja tas pārtrauc veikt darbību, kura sniedz tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu (šajā gadījumā – kafejnīcas darbību), un ražošanas līdzeklis turpmāk paliek nelietots tādā apmērā, kādā tas iepriekš tika izmantots ar nodokli apliekamiem darījumiem?"

Par prejudiciālo jautājumu

17 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 184., 185. un 187. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kurš ir ieguvis tiesības proporcionāli atskaitīt PVN par pansionātam, kuru tas izmanto no PVN atbrīvotiem darījumiem, pievienotas kafejnīcas būvniecību, kas paredzēta izmantošanai gan ar nodokli apliekamiem darījumiem, gan no nodokļa atbrīvotiem darījumiem, ir pienākums sākotnējo PVN atskaitījumu koriģēt, ja šis nodokļa maksātājs šīs kafejnīcas telpās ir izbeidzis jebkādus ar nodokli apliekamus darījumus.

18 Šajā ziņā jāatgādina, ka atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļu maksātāju no visas saimnieciskās darbības ietvaros maksājamā vai samaksātā PVN. 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 (spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 29. punkts).

19 Lai ieinteresētā persona varētu piekļūt atskaitīšanas tiesībām, pirmkārt, ir nepieciešams, lai tā būtu "nodokļa maksātājs" PVN direktīvas izpratnē un, otrkārt, lai attiecīgās preces un pakalpojumi tiktu izmantoti tās ar nodokli apliekamajiem darījumiem, ņemot vērā, ka preču vai pakalpojumu izmantošana vai tā, kas ir paredzēta šīm precēm vai pakalpojumiem, nosaka tikai sākotnējā atskaitījuma apmēru, uz kuru nodokļa maksātājam ir tiesības, un iespējamo korekciju apmēru sekojošajos laikposmos, bet neattiecas uz atskaitījuma tiesību rašanos (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 33. un 39. punkts).

20 PVN direktīvas 184.–187. pantā paredzētais koriģēšanas mehānisms ir ar šo direktīvu noteiktās PVN atskaitīšanas sistēmas neatņemama sastāvdaļa. Tā mērķis ir palielināt atskaitījumu precizitāti, tādējādi nodrošinot PVN neitralitāti, lai tiesības uz atskaitījumu par agrākā stadijā veiktām darbībām saglabātos tikai tad, ja tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksājams šis nodoklis. Tādējādi šī mehānisma mērķis ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitījumu un attiecīgo preču vai pakalpojumu vēlāku izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 27. marts, *Mydibel*, C-201/18, EU:C:2019:254, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

21 Būtībā kopējā PVN sistēmā var tikt atskaitīti vienīgi priekšnodokļi, kuri kā priekšnodoklis piemēroti precēm vai pakalpojumiem, ko nodokļa maksātāji izmanto ar nodokļiem apliekamos darījumos. Priekšnodokļu atskaitīšana ir saistīta ar nodokļu vēlāku iekasēšanu. Ja nodokļa maksātāja iegādātās preces vai saņemtie pakalpojumi tiek izmantoti darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai neietilpst PVN piemērošanas jomā, netiek veikta ne nodokļa vēlāka iekasēšana, ne šī priekšnodokļa atskaitīšana (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 38. punkts).

22 Šajā gadījumā nav strīda par to, ka prasītāja pamatlietā ir ieguvusi tiesības atskaitīt PVN, ko tā bija samaksājusi par pamatlietā aplūkotās kafejnīcas būvniecību. Šīs tiesības pirmo reizi tika koriģētas 2006. gadā, nodokļu pārvaldei nosakot tiesības uz atskaitījumu 90 % apmērā no PVN par šīs kafejnīcas būvniecību, pamatojoties uz savu vērtējumu, kuru prasītāja pamatlietā nav apstrīdējusi un saskaņā ar kuru minētā kafejnīca 10 % apmērā tiks izmantota no nodokļa atbrīvotiem darījumiem.

23 Attiecībā uz koriģēšanu par 2009.–2012. gadu, kas ir pamatlietas priekšmets, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka nodokļu pārvalde to ir veikusi, pamatojoties uz konstatējumu, ka šajā laikposmā pamatlietā aplūkotajā kafejnīcā vairs netika veikts neviens ar nodokli apliekams darījums, līdz ar to tā turpmāk tika izmantota tikai no nodokļa atbrīvotiem darījumiem. Minētā pārvalde uzskata, ka šis apstāklis ir izmaiņas PVN direktīvas 185. panta izpratnē, saistībā ar ko attiecībā uz šiem gadiem ir jākoriģē atskaitījums.

24 Iesniedzējtiesai tomēr ir šaubas par šādu izmaiņu esamību šajā lietā, jo tā uzskata, ka vienkārša ar nodokli apliekamās darbības izbeigšana ir saistīta ar apstākli, ka minētās kafejnīcas ar nodokli apliekamā izmantošana ir izrādījusies ekonomiski nerentabla, un šajā gadījumā nav izraisījusi nekādas no nodokļa atbrīvotās darbības izmaiņas vai pieaugumu.

25 Šajā ziņā jāatgādina, pirmkārt, ka no šī sprieduma 20. punktā minētās judikatūras izriet, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu principā var tikt īstenotas tikai tad, ja pastāv cieša un tieša saikne starp tiesībām uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu un attiecīgo preču vai pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekamiem vēlākiem darījumiem. Līdz ar to un attiecībā uz tādiem ražošanas līdzekļiem kā pamatlietā aplūkotā kafejnīca, lai gan atbilstoši PVN direktīvas 187. panta 1. punktam noteiktajā

koriģēšanas laikposmā ir konstatēts, ka šīs attiecības, lai gan tās ir pastāvējušas agrākā stadijā, pēc tam ir zudušas, principā ir notikušas izmaiņas šīs direktīvas 185. panta izpratnē, kas padara obligātu atskaitījuma koriģēšanu.

26 Otrkārt, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu principā ir iegūtas it īpaši pat tad, ja vēlāk ar savu gribu nesaistītu apstākļu dēļ nodokļa maksātājs minētās preces un pakalpojumus, saistībā ar kuriem atskaitāms nodoklis, neizmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem (spriedums, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 40. punkts un tajā minētā judikatūra). Šajā ziņā Tiesa ir precizējusi, ka šādos apstākļos, ja 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 ir pierādīts, ka tam joprojām ir nodoms šo īpašumu izmantot ar nodokli apliekamas darbības veikšanai un tas šajā saistībā īsteno nepieciešamos pasākumus, tādā gadījumā ar koriģēšanu regulējošām normām tiktu ierobežotas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (spriedums, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliário*s, C-672/16, EU:C:2018:134, 47. punkts).

27 Šajā gadījumā šķiet, ka pamatlietā aplūkotā situācija, kā to ir izklāstījusi iesniedzējtiesa, būtiski atšķiras no tām, kas ir šīs judikatūras pamatā.

28 Šajā ziņā jānorāda, ka minētā judikatūra attiecas uz situācijām, kurās, lai gan attiecīgie izdevumi bija veikti, lai īstenotu ar nodokli apliekamus darījumus, tie konkrēti nav materializējušies, jo nav veikts neviens darījums. Šādā gadījumā tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kas samaksāts par šiem izdevumiem, ir cieša un tieša saikne ar paredzēto ar nodokli apliekamo darījumu īstenošanu atbilstoši šī sprieduma 20. punktā atgādinātajai judikatūrai.

29 Savukārt pamatlietā aplūkotajā situācijā no iesniedzējtiesas sniegtās informācijas izriet, ka pirmajā laikposmā no 2003. līdz 2008. gadam pamatlietā aplūkotā kafejnīca faktiski tika nodota ekspluatācijā, lai veiktu gan ar nodokli apliekamus darījumus, gan no nodokļa atbrīvotus darījumus, tāpēc vismaz šajos gados, ņemot vērā nodokļu pārvaldes noteikto 90 % proporcionālo daļu, pastāvēja cieša un tieša saikne starp tiesībām uz PVN atskaitīšanu par šīs kafejnīcas būvniecības izdevumiem un faktiskajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, kam tā tika paredzēta.

30 Tomēr no šīs informācijas izriet arī, ka otrajā laikposmā no 2009. līdz 2012. gadam, kuri vienīgie tiek aplūkoti pamatlietā, ar nodokli apliekamie darījumi bija izbeigti, lai kāds arī būtu iemesls, bet no nodokļa atbrīvotie darījumi turpinājās. Tā sekas noteikti ir tādas, ka pretēji apstākļiem lietā, kurā tika pasludināts 2018. gada 28. februāra spriedums *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134), minētās kafejnīcas telpas, kas turklāt ir pansionāta, kurš tiek izmantots no PVN atbrīvotiem darījumiem, neatņemama sastāvdaļa, nepalika tukšas, bet turpmāk tiek izmantotas tikai no nodokļa atbrīvotiem darījumiem.

31 Citādi būtu tikai tad, ja, kā to pamatoti apgalvo Vācijas valdība un Eiropas Komisija, prasītāja pamatlietā šajā laikposmā būtu atradusi minētajām telpām citus izmantošanas veidus, veicot darījumus, kas dod tiesības uz PVN atskaitīšanu. Ja, ņemot vērā Tiesas rīcībā esošos lietas materiālus, nešķiet, ka tas tā būtu, iesniedzējtiesai vajadzības gadījumā būtu jāveic šajā ziņā nepieciešamās pārbaudes.

32 Līdz ar to saskaņā ar šī sprieduma 20. un 21. punktā minēto judikatūru, tā kā preces vai pakalpojumi, ko prasītāja pamatlietā iegādājās pamatlietā aplūkotās kafejnīcas būvniecībai, 2009.–2012. gadā tika izmantotas vienīgi šo no nodokļa atbrīvoto darījumu vajadzībām, un tas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, iepriekšējā posmā veiktie darījumi vairs netiek izmantoti, lai sniegtu ar nodokli apliekamus pakalpojumus, un tādējādi uz tiem attiecas atskaitījumu koriģēšanas mehānisms. Šādos

apstākļos ciešā un tiešā saikne starp tiesībām atskaitīt PVN, kas samaksāts par izdevumiem, kuri radušies iepriekš, un nodokļa maksātāja vēlāk veiktajām ar nodokli apliekamajām darbībām, lai gan tā pastāvēja agrākā stadijā, turpmāk tiktu pārtraukta.

33 No tā izriet, kā tas ir norādīts šī sprieduma 25. punktā, ka šādos apstākļos principā ir notikušas izmaiņas PVN direktīvas 185. panta izpratnē, kuru dēļ ir jāveic atskaitījuma koriģēšana. Tas, ka tas izriet no apstākļiem, kas nav atkarīgi no nodokļu maksātāju gribas, pats par sevi neliek apšaubīt šo nepieciešamību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263, 55. punkts).

34 Visbeidzot jānorāda, ka nodokļu neitralitātes princips neizslēdz šādu secinājumu. Tāda uzņēmuma situācija, kurš veic ieguldījumus saimnieciskai darbībai, kurā tiek veikti gan ar nodokli apliekami darījumi, gan no nodokļa atbrīvoti darījumi, atšķiras no tāda uzņēmuma situācijas, kurš veic ieguldījumus saimnieciskai darbībai, kurā tiek veikti tikai ar nodokli apliekami darījumi, un šīs darbības rezultātā galu galā šādi darījumi netiek veikti.

35 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 184., 185. un 187. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kurš ir ieguvis tiesības proporcionāli atskaitīt PVN par pansionātam, kuru tas izmanto no PVN atbrīvotiem darījumiem, pievienotas kafejnīcas būvniecību, kas paredzēta izmantošanai gan ar nodokli apliekamiem darījumiem, gan no nodokļa atbrīvotiem darījumiem, ir pienākums sākotnējo PVN atskaitījumu koriģēt, ja šis nodokļa maksātājs šīs kafejnīcas telpās ir izbeidzis jebkādus ar nodokli apliekamus darījumus un tas ir turpinājis īstenot no nodokļa atbrīvotus darījumus šajās telpās, tādējādi tās paredzot tikai šiem darījumiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

36 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:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 184., 185. un 187. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kurš ir ieguvis tiesības proporcionāli atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN) par pansionātam, kuru tas izmanto no PVN atbrīvotiem darījumiem, pievienotas kafejnīcas būvniecību, kas paredzēta izmantošanai gan ar nodokli apliekamiem darījumiem, gan no nodokļa atbrīvotiem darījumiem, ir pienākums sākotnējo PVN atskaitījumu koriģēt, ja šis nodokļa maksātājs šīs kafejnīcas telpās ir izbeidzis jebkādus ar nodokli apliekamus darījumus un tas ir turpinājis īstenot no nodokļa atbrīvotus darījumus šajās telpās, tādējādi tās paredzot tikai šiem darījumiem.

[Paraksti]