

Downloaded via the EU tax law app / web

62019CJ0734

TIESAS SPRIEDUMS (astot? pal?ta)

2020. gada 12. novembr? (*1)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – Priekšnodok?a atskait?šana – S?kotn?ji pl?not?s darb?bas izbeigšana – Ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu – Darb?bas ar nekustamo ?pašumu

Liet? C?734/19

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Tribunalul Bucure?ti (Bukarestes apgabaltiesa, Rum?nija) iesniedza ar 2019. gada 27. septembra l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2019. gada 4. oktobr?, tiesved?b?

ITH Comercial Timi?oara SRL

pret

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti,

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Sector 1 a Finan?elor Publice,

TIESA (astot? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js N. V?ls [N. Wahl], tiesneši F. Biltšens [F. Biltgen] (referents) un L. S. Rosi [L. S. Rossi],

?ener?ladvok?ts: H. Saugmandsgors ?e [H. Saugmandsgaard Øe],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

–

Rum?nijas vald?bas v?rd? – E. Gane un A. Rot?reanu, p?rst?ves,

–

Eiropas Komisijas v?rd? – R. Lyal un A. Armenia, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauššanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 līgums ir iesniegts tiesvedībā starp ITH Comercial Timișoara SRL (turpmāk tekstā – "ITH") un Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Valsts nodokļu dienests – Bukarestes Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, Rumānija), Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Valsts nodokļu dienests – Bukarestes Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Bukarestes 1. iecirkņa Valsts finanšu administrācija, Rumānija) par tādā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitēšanu, kas ir samaksāts kā priekšnodoklis par izdevumiem, kuri saistīti ar neapstiprinātiem nekustamo īpašumu projektiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

PVN direktīvas 9. panta 1. punkts 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 noliku gūt no tās ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.

4

PVN direktīvas 28. pants 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 iekasētājam gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasētājam tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana."

6

PVN direktīvas 167. pants ir teikts:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.”

7

Atbilstoši PVN direktīvas 168. pantam:

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

a)

PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

b)

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

c)

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

d)

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

e)

PVN, kas maksājams vai samaksāts par prešu importu attiecīgajā dalībvalstī.”

8

PVN direktīvas 184. pants ir paredzēts:

“Sākotnējo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.”

9

PVN direktīvas 185. pants ir noteikts:

“1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksēšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitēmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkļūpējoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos šāpuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz prešu izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstīs var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai

z?dz?bas gad?jumos.”

Rum?nijas ties?bu akti

Nodok?u kodekss

10

Saska?? ar Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (Likums Nr. 571/2003 par Nodok?u kodeksu; turpm?k tekst? – “Nodok?u kodekss”) 125.bis panta 1. punkta 28. apak?punktu iekas?tais nodoklis ir “nodoklis par nodok?a maks?t?ja veikt?m pre?u pieg?d?m un/vai pakalpojumu snieg?šanu, k? ar? par dar?jumiem, par kuriem sa??m?jam ir j?maks? nodoklis saska?? ar 150.–151.bis pantu”.

11

Nodok?u kodeksa 126. pants ir izteikts ?d? redakcij?:

“1. Rum?nij? ar PVN tiek aplikti dar?jumi, kas kumulat?vi atbilst ?diem nosac?jumiem:

a)

tie ir atl?dz?bas dar?jumi, kas 128.–130. panta izpratn? ir vai tiek piel?dzin?ti pre?u pieg?dei vai pakalpojumu snieg?šanai, uz ko attiecas PVN;

b)

pre?u pieg?des vai pakalpojumu snieg?šanas vieta atrodas Rum?nij? saska?? ar 132. un 133. pantu;

c)

pre?u pieg?di vai pakalpojumu snieg?šanu veic nodok?a maks?t?js, kur? atbilst 127. panta 1. punkta defin?cijai un kur? k? t?ds r?kojas;

d)

pre?u pieg?de vai pakalpojumu snieg?šana izriet no k?das no 127. panta 2. punkt? min?taj?m saimnieciskaj?m darb?b?m.”

12

Saska?? ar Nodok?u kodeksa 128. panta 1. punktu “pre?u pieg?de ir ties?bu nodo?ana r?koties ar materi?lu ?pa?umu k? ?pa?niekam”.

13

Nodok?u kodeksa 129. pant? ir noteikts:

“1. Pakalpojumu snieg?šana ir jebkur? dar?jums, kas nav pre?u pieg?de 128. panta izpratn?.

2. Ja nodok?a maks?t?js, kas darbojas sav? v?rd?, bet k?das citas personas interes?s, ir iesaist?ts pakalpojumu snieg?san?, uzskata, ka tas pats sa??mis un sniedzis ?os pakalpojumus.

3. Pakalpojumu snieg?šana ietver t?dus dar?jumus k?:

a)

pre?u noma vai nodošana lietošan? saska?? ar izpirkumnomas l?gumu;

[..].”

14

Nodok?u kodeksa 145. panta 2. punkt? ir paredz?ts:

“Ikvienam nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t nodokli, kas attiecas uz pirkumiem, ja šie pirkumi tiek izmantoti š?diem dar?jumiem:

a)

ar nodokli apliekamiem dar?jumiem;

[..].”

15

Nodok?u kodeksa 148. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Ja netiek piem?roti noteikumi par pieg?di sav?m vajadz?b?m vai par sniegšanu sav?m vajadz?b?m, s?kotn?jo atskait?jumu kori?? š?dos gad?jumos:

a)

atskait?jums bijis liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam ir bijušas ties?bas;

b)

ja p?c [PVN] atmaks?šanas main?s faktori, kas ir izmantoti, lai noteiktu atskait?mo summu, tostarp 138. pant? paredz?tajos gad?jumos;

c)

nodok?a maks?t?js zaud? ties?bas atskait?t nodokli par nepieg?d?t?m kustam?m prec?m un pakalpojumiem, kas nav izmantoti, ja ir groz?ti ties?bu akti, veiktas izmai?as saimniecisk?s darb?bas priekšmet?, pre?u vai pakalpojumu sadal? dar?jumos, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, un v?l?k – [ja ir veiktas izmai?as] to sadal? dar?jumiem, par kuriem nodoklis nav atskait?ms.”

16

Nodok?u kodeksa 150. panta 1. punkts ir izteikts š?d? redakcij?:

“Ja [PVN] ir j?maks? saska?? ar š?s sada?as noteikumiem, apmaksu veic nodok?a maks?t?js, kas veic pre?u pieg?di vai sniedz pakalpojumu, iz?emot gad?jumus, kad sa??m?js ir atbild?gs par nodok?a nomaksu saska?? ar 2.–6. punktu un 160. pantu.”

Nodok?u kodeksa piem?rošanas k?rt?ba

17

2016. gada 6. janvāra Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (Likuma Nr. 227/2015 par Nodokū kodeksu piemērošanas kārtību) 30. punkts 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 līgumam par izbeigšanu, kā arī atlikus vērtība ieguldījumiem, kas veikti, izmantojot koncesijā, iznomāšanā vai pārvaldībā piešķirtos fiksētos līdzekļus, ir neatskaitāmi izdevumi, ja tie nav izmantoti, tos pārddodot vai iznīcinot.”

18

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

“Atbilstoši līgumam 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 atskaitēšanu, kas tiek īstenotas, pamatojoties uz Nodokū 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 atskaitēšanu var tikt saglabātas arī citās situācijās, kad iegādātās preces/pakalpojumi, par kuriem šīs tiesības ir izmantotas atbilstoši Nodokū 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 šīs zemesgabala, nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitēt [PVN] par šo pirkumu, tostarp ēkām, kas tiks nojauktas, ja višs objektīvi pierāda savu nodomu turpināt izmantot platību, uz kuras tika uzbūvētas ēkas, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, piemēram, citu tīdu ēku būvniecību, kuras paredzētas ar nodokli apliekamiem darījumiem, kā tas izriet no 2012. gada 29. novembra sprieduma Gran Via Moineiti (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 sēka 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 sameklās un iekārtošas ražošanas telpu, kuru ITH šim ražotājam iznomās vismaz uz desmit gadiem. Tādējādi 2007. gadā ITH, pirmkārt, sāka darbības saistībā ar šo projektu, lai sāņemtu gan esošo ēku nojaušanas atauju, gan biroju un tirdzniecības centru ēkas būvniecību, un, otrkārt, sāka projektu Dragomireti Vale (turpmāk tekstā – “otrais projekts”) saistībā ar liftu ražotājam paredzētās ražošanas telpas būvniecību; attiecībā uz šo telpu nomu ITH izvēlējās samaksāt nodokli, vienlaikus noslēdzot konsultācijas līgumus, lai sāņemtu būvniecību, un jau veicot sagatavošanas darbus.

21

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

22

Divus nodokļu pārbaudījumus, 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 nevienā turpināt ITH paredzēto investīciju projektu.

23

2016. gadā veiktajās nodokļu pārbaudēs, kas attiecās uz laikposmu no 2012. gada jūlija līdz 2016. gada jūnijam, nodokļu administrācija uzskatēja, ka ITH nebija nedz pareizi atskaitījusi, nedz iekasējusi PVN saistībā ar abiem projektiem, un šai sabiedrībai tika piemērots PVN uzrēķins 239734 Rumānijas lejas (RON) (aptuveni 49316 EUR).

24

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

25

Attiecībā uz otro projektu nodokļu administrācija uzskatēja, ka ITH ir iegādājies šos pakalpojumus liftu ražotāja veidotā, pārkvalificēdama darījumu tās, lai būtu piemērojams komisijai 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 București (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija), apgalvojot, ka paziņojums par nodokli ir pretrunā PVN direktīvai.

Atbildētājam pamatlietā savukārt apgalvo, ka ITH bija zināmi elementi, kuru ietekmē projekti varētu netikt pabeigti, un tādēļ bija uzdevums ar tiem saistītos riskus, un, konkrēti, attiecībā uz otro projektu – PVN esot bijis jāņem vērā, ka PVN, kura vērdē iegūde tika veikta.

Šādos apstākļos Tribunalul București (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 pārvērtības aizsardzības principi, nediskriminācijas princips un nodokļu neitralitātes princips atļauj vai aizliedz to, ka tiesības atskaitēt PVN par atsevišķiem ieguldījuma izdevumiem, ko nodokļa maksātājs veicis nolūkā izmantot tos ar nodokli apliekama darījuma veikšanai, paredzēt ieguldījuma vērtības pamešanas gadījumā tam tiek atēmtas?

b)

Vai tie paši noteikumi un tie paši principi atļauj vai aizliedz to, ka ieguldījuma pamešanas gadījumā atskaitēšanas tiesības tiek apšaubītas ar tādus apstākļus, kas nav apstākļi, kuros nodokļa maksātājs būtu veicis jaunprātīgu izmantošanu vai apiešanu?

c)

Vai tie paši noteikumi un tie paši principi atļauj vai aizliedz tādā interpretācijā, ka apstākļi, kuros ieguldījuma pamešanas gadījumā var tikt apšaubītas atskaitēšanas tiesības, ietver:

–

ieguldījuma nestenošanās riska, ko nodokļa maksātājs zināja ieguldījuma izdevumu veikšanas brīdī, kāds esot fakts, ka valsts varas iestāde [var neapstiprināt] konkrētā ieguldījuma stenošanai nepieciešamo pilnvarotību, vai kāda konkrēta iestāde;

–

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

d)

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

–

jaunprātīga izmantošana vai apiešana, kas pamato atskaitēšanas tiesību apšaubīšanu, tiek prezumētas, vai tomēr nodokļu iestādēm tās ir jāpierāda;

–

?aunpr?t?gas izmantošanas vai apiešanas pier?d?jums var tikt prezum?ts, vai tom?r ir nepieciešami objekt?vi pier?d?jumi?

e)

Vai [PVN direkt?va] un Savien?bas ties?bu visp?r?jie principi at?auj vai aizliedz to, ka ieguld?juma pamešanas gad?jum? ?aunpr?t?ga izmantošana vai apiešana, kas pamato atskait?šanas ties?bu apšaub?šanu, tiek ?emtas v?r?, kad nodok?a maks?t?js preces un pakalpojumus, par kuriem tas atskait?jis PVN, nevar izmantot nek?diem m?r?iem, attiec?gi pat ne priv?tiem m?r?iem?

f)

Vai [PVN direkt?va] un Savien?bas ties?bu visp?r?jie principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka ieguld?juma pamešanas gad?jum? apst?k?i, kas iest?jušies p?c nodok?a maks?t?ja izdevumu rašan?s, k?, piem?ram, i) ekonomiskas kr?zes p?rvar?šana vai ii) ieguld?juma ne?stenošan?s riska, kas past?v?ja ieguld?juma izdevumu veikšanas br?d?, konkr?ta iest?šan?s (piem?ram, tas, ka valsts varas iest?de neapstiprin?ja konkr?t? ieguld?juma ?stenošanai nepieciešamo pils?tb?vniec?bas pl?nu), vai iii) apl?šu groz?jumi attiec?b? uz ieguld?juma rentabilit?ti, ir no nodok?a maks?t?ja gribas neatkar?gi ekonomiskie apst?k?i, ko var ?emt v?r? nodok?a maks?t?ja labtic?bas konstat?šanai?

g)

Vai [PVN direkt?vas] noteikumi un it ?paši t?s 184. pants un 185. pants, tiesisk?s droš?bas un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principi, nediskrimin?cijas princips un nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka ieguld?juma pamešana ir PVN kori??šanas gad?jums?

Citiem v?rdiem, vai ties?bu atskait?t PVN par atseviš?iem ieguld?juma izdevumiem, ko nodok?a maks?t?js veicis nol?k? izmantot tos ar nodokli aplikama darb?juma veikšanai, ja ieguld?jums v?l?k tiek pamests, apšaub?šanas fakts ?stenojas, izmantojot PVN kori??šanas meh?nismu?

h)

Vai [PVN direkt?va] at?auj vai aizliedz t?du valsts tiesisko regul?jumu, kur? ir ierobežojoši paredz?ts saglab?t ties?bas atskait?t PVN par ne?stenotiem ieguld?jumiem tikai divos gad?jumos, kas identific?ti, ?sum? atg?dinot divus Tiesas spriedumus: i) kad no nodok?a maks?t?ja gribas neatkar?gu apst?k?u d?? tas nekad neizmanto š?s preces vai pakalpojumus sav? saimnieciskaj? darb?b?, k? ir atz?ts 1998. gada 15. janv?ra spriedum? Ghent Coal Terminal (C?37/95, EU:C:1998:1), k? ar? ii) citos gad?jumos, kad pre?u vai pakalpojumu ieg?des, par kur?m ir izmantotas atskait?šanas ties?bas, no nodok?a maks?t?ja gribas neatkar?gu objekt?vu iemeslu d?? nav izmantotas t? saimnieciskajai darb?bai, k? ir atz?ts 1996. gada 29. febru?ra spriedum? INZO (C?110/94, EU:C:1996:67)?

i)

Vai [PVN direkt?va] un tiesisk?s droš?bas un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principi at?auj vai aizliedz to, ka nodok?u iest?des atsauc atzinumus, kas ietverti agr?kos nodok?u p?rbaudes zi?ojumos vai agr?kos l?mumus par administrat?v?m p?rs?dz?b?m:

–

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 maksājuma gribas neatkarīgs apstāklis?

2)

a)

Vai [PVN direktīva] un it īpaši tās 28. pants atļauj vai aizliedz piemērot komisijas institūta mehānismu arērpus pilnvarojuma līguma bez pārstāvības?

b)

Vai [PVN direktīva] un it īpaši tās 28. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka komisijas institūts ir piemērojams tad, kad nodokļa maksātājs uzbūvē ēku atbilstoši kādas citas juridiskās personas prasībām un vajadzībām ar mērķi saglabāt kādas pašumtiesības un pārcēvniecības pabeigšanas tikai iznomāto ēku šai citai juridiskajai personai?

c)

Vai tie paši noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka iepriekš aprakstītajā situācijā bēvniekam ir jāizraksta rīcības par ieguldījuma izdevumiem, kas tam radušies saistībā ar kādas bēvniecību, juridiskajai personai, kurai tas vālk pārcēvniecības pabeigšanas iznomāšā ēku, un jāiekas atbilstošais PVN no šās pārcēvniecības minētās juridiskās personas?

d)

Vai tie paši noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka iepriekš aprakstītajā situācijā bēvniekam ir pienākums izrakstīt rīcību par ieguldījuma izdevumiem un iekasēt atbilstošo PVN, kad bēvdarbi ir galīgi pātraukti personas, kurai minētā ēka vālk bētu bijusi iznomāta, saimnieciskās darbības strauja sarūkuma dēļ, ja šā sarūcumu ir izraisījusi nenovērstāma šās pārcēvniecības minētās personas maksātnespēja?

e)

Vai [PVN direktīva] un Savienības tiesību vispārījie principi ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu iestādes var pārkvalificēt nodokļa maksājuma veikto darījumu, neņemot vērā tās noslēgtajos līgumos ietvertos noteikumus, kaut arī konkrētie līgumi nav fiktīvi?

f)

Vai [PVN direktīva] un it īpaši tiesiskās drošības un tiesiskās pārcēvības aizsardzības principi atļauj vai aizliedz to, ka nodokļu iestādes atsauc nodokļa maksājuma tiesību uz PVN atskaitēšanu atzinumus, kas ietverti agrākos nodokļu pārbaudes ziņojumos vai agrākos lēmumos par administratīvām pārsūdzībām?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājuma a)–i) daļu

Ar pirm? jaut?juma a)–i) da?u iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 167., 168., 184. un 185. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu par prec?m, šaj? gad?jum? – par nekustamajiem ?pašumiem, un par pakalpojumiem, kas ieg?d?ti, lai veiktu ar nodokli apliekamus dar?jumus, tiek saglab?tas, ja s?kotn?ji paredz?tie ieguld?jumu projekti nav ?stenoti, vai ar? š?d? gad?jum? šis PVN ir j?kori??.

Vispirms ir j?atg?dina, ka, lai ieinteres?t? persona var?tu ieg?t ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, tai, pirmk?rt, ir j?b?t “nodok?a maks?t?jai” PVN direkt?vas noz?m? un, otrk?rt, attiec?g?s preces un pakalpojumi j?izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem (spriedums, 2018. gada 28. febru?ris, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Ir j?konstat?, ka pamatliet? neš?iet apstr?d?ts ITH nodok?a maks?t?ja statuss.

Turkl?t saska?? ar PVN direkt?vas 167. pantu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams. L?dz ar to vien?gi p?c statusa, k?ds personai ir taj? br?d?, var noteikt, vai past?v ties?bas uz nodok?a atskait?šanu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 28. febru?ris, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Saska?? ar Tiesas judikat?ru – no br?ža, kad nodok?u administr?cija, balstoties uz uz??muma sniegto inform?ciju, tam ir pieš??rusi nodok?a maks?t?ja statusu, šo statusu p?c tam ar atpaka?ejošu sp?ku princip? nevar at?emt, pamatojoties uz notikušiem vai nenotikušiem notikumiem (spriedums, 2018. gada 28. febru?ris, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

T?d?j?di PVN sist?mas un l?dz ar to atskait?šanas meh?nisma piem?rošanu nosaka pre?u vai pakalpojumu ieg?de, ko veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas š?d? status?. No t?, k?dam m?r?im preces vai pakalpojumi ir izmantoti vai tos ir paredz?ts izmantot, ir atkar?gs tikai s?kotn?j? atskait?juma apm?rs, uz kuru nodok?a maks?t?jam ir ties?bas saska?? ar PVN direkt?vas 168. pantu, un iesp?jamo korekciju apm?rs turpm?kajos laikposmos, bet tas neietekm? ties?bu uz atskait?jumu rašanos (spriedums, 2018. gada 28. febru?ris, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Šaj? zi?? Tiesa vair?kk?rt ir nospriedusi, ka ties?bas uz nodok?a atskait?šanu princip? saglab?jas pat t?d? gad?jum?, ja nodok?a maks?t?js v?l?k ar savu gribu nesaist?tu apst?k?u d?? neizmanto min?t?s preces un pakalpojumus, par kuriem ar nodokli apliekamos dar?jumus ir veikts atskait?jums (spriedums, 2018. gada 28. febru?ris, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Attiecībā uz apstākšiem, kas nav saistīti ar nodokļa maksājuma gribu, no Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļu administrācijai nav jāizvērtē to iemeslu pamatotība, kuru dēļ nodokļa maksātājs ir atteicies no sēkotnāji paredzētās saimnieciskās darbības, jo kopējā PVN sistēmā 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 maksājuma 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 uzņēmējdarbībai. Līdz ar to, apliekot ar nodokli līgumgus 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 pārdarījumiem 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 lēgt 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 mēģinājums iegūt savas privātpašuma preces, par ko var veikt atskaitīšanu, nodokļu iestāde var ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atmaksāt atskaitītās summas, jo šie atskaitījumi ir tikuši pieširti, 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 cēloņa pretkrāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu ir PVN direktīvā atzīti un ar to iedrošināti mērķis (skat. it īpaši spriedumu, 2018. gada 28. februāris, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16,

atg?din?t?s judikat?ras izpratn?, kurai ir j?past?v starp ties?b?m uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu un paredz?tajiem dar?jumiem, kas ir apliekami ar nodokli.

45

No t? izriet, ka gad?jum? – k? izriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu –, ja nodok?a maks?t?jam joproj?m ir nodoms ieg?d?t?s preces un pakalpojumus izmantot ar nodokli apliekamu dar?jumu veikšanai – un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai –, nevar uzskat?t, ka v?l?k ir main?juš?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?m? PVN summu PVN direkt?vas 185. panta izpratn?. T?d?j?di uz t?du situ?ciju k? pamatliet? apl?kot? nevar attiekties š?s direkt?vas 184. un 185. pants par priekšnodokl? atskait?t? PVN kori??šanu.

46

?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirm? jaut?juma a)–i) da?u ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 167., 168., 184. un 185. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu par prec?m, šaj? gad?jum? – par nekustamajiem ?pašumiem, un par pakalpojumiem, kas ieg?d?ti, lai veiktu ar nodokli apliekamus dar?jumus, tiek saglab?tas, ja s?kotn?ji paredz?tie ieguld?jumu projekti nav ?stenoti ar nodok?a maks?t?ja gribu nesaist?tu apst?k?u d??, un šis PVN nav j?kori??, ja nodok?a maks?t?jam joproj?m ir nodoms min?t?s preces izmantot k?dai ar nodokli apliekamai darb?bai.

Par otr? jaut?juma a)–f) da?u

47

Ar otr? jaut?juma a)–f) da?u iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?va, it ?paši t?s 28. pants, ir j?interpret? t?d?j?di, ka, tr?kstot pilnvarojuma l?gumam bez p?rst?v?bas, komisio?ra instit?ta meh?nisms ir piem?rojams situ?cij?, kad nodok?a maks?t?js ?steno b?vniec?bu atbilstoši citas personas, kura ir paredz?jusi min?to b?vi nom?t, vajadz?b?m un pras?b?m.

48

Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, vispirms ir j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru ekonomisk?s un komerci?l?s realit?tes ?emšana v?r? ir kop?j?s PVN sist?mas piem?rošanas pamatkrit?rijs (spriedums, 2018. gada 22. novembris, MEO – Servi?os de Comunica?ões e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

49

Turpinot – saska?? ar PVN direkt?vas 28. pant? noteikto – proti, ja nodok?a maks?t?js, kurš, r?kodamies sav? v?rd?, bet citas personas interes?s, piedal?s pakalpojumu sniegšan?, tiek uzskat?ts, ka tas pats ir sa??mis un sniedzis šos pakalpojumus, – tiek rad?ta juridiska fikcija par diviem identiskiem un sec?gi sniegtiem pakalpojumiem. Saska?? ar šo fikciju tiek uzskat?ts, ka saimniecisk?s darb?bas subjekts, kurš piedal?s pakalpojumu sniegšan? un kurš ir komisio?rs, pirmk?rt, vispirms ir sa??mis min?tos pakalpojumus no saimniecisk?s darb?bas veic?ja, kura interes?s vi?š darbojas un kurš ir komitents, un p?c tam, otrk?rt, šos pakalpojumus ir sniedzis klientam (spriedums, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga, C?274/15, EU:C:2017:333, 85. un 86. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

50

Visbeidzot – Tiesa ir nospriedusi, ka t?ds pats pamatojums attiecas uz pre?u ieg?di saska?? ar komerci?l?s komisijas l?gumu PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratn?, kas ir

ietverts ar? š?s direkt?vas IV sada?? “Dar?jumi, par kuriem uzliek nodokli”. T?d?j?di šis noteikums veido divu identisku pre?u pieg?žu, kuras veiktas sec?gi, fikciju, kas ietilpst PVN piem?rošanas jom? (spriedums, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga, C?274/15, EU:C:2017:333, 88. punkts).

51

No t? izriet, ka, lai š?s ties?bu normas var?tu tikt piem?rotas, ir j?b?t izpild?tiem diviem nosac?jumiem, proti, pirmk?rt, ir j?b?t pilnvarojumam, kuru izpildot komisio?rs komitenta v?rd? iesaist?s pre?u pieg?d? un/vai pakalpojumu sniegšan?, k? ar?, otrk?rt, komisio?ram pieg?d?t?s preces un/vai sniegtie pakalpojumi ir identiski komitentam p?rdotaj?m vai nodotaj?m prec?m un/vai sniegtajiem pakalpojumiem.

52

Attiec?b? uz pirmo no šiem nosac?jumiem, uz kuru iesniedz?jtiesa ir tieši nor?d?jusi, ir j?konstat?, ka PVN direkt?v?, protams, nav paredz?ts, k?d? veid? – rakstveid? vai mutv?rdos – attiec?gais pilnvarojums b?tu bijis j?sniedz. Tom?r, t? k? š?s direkt?vas 14. panta 2. punkta c) apakšpunkt? ir skaidri lietots j?dziens “l?gums” un min?t?s direkt?vas 28. pant? ir preciz?ts, ka nodok?a maks?t?jam ir j?r?kojas “k?das citas personas interes?s”, ir j?secina, ka starp komisio?ru un komitentu ir j?b?t nosl?gtam l?gumam, kura priekšmets ir attiec?g?s pilnvaras pieš?iršana.

53

Ta?u no Tiesai iesniegtajiem lietās materi?liem neizriet, ka pamatliet? š?ds l?gums b?tu bijis nosl?gts. Tom?r galu gal? iesniedz?jtiesai, kurai vien?gajai ir kompetence izv?rt?t taj? izskat?m?s lietas faktus, ir j?p?rbauda, vai tas t? patieš?m ir.

54

Attiec?b? uz otro nosac?jumu par attiec?go dar?jumu identiskumu pietiek konstat?t, ka gan PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta c) apakšpunkt?, gan 28. pant? ir paredz?ts, ka komisio?ra sa?emt?s preces un/vai tam sniegtie pakalpojumi tiek nodoti komitentam. Tas noz?m? ne vien to, ka attiec?gie dar?jumi ir identiski (k? tas izriet no Tiesas judikat?ras), bet ar? to, ka attiec?g? gad?jum? ir notikusi ar to saist?to ?pašumties?bu nodošana.

55

Ta?u t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot?, kur? nodok?a maks?t?js ieg?d?jas preces un pakalpojumus sav? v?rd?, k? ar? sav?s, nevis citas personas interes?s, lai nodok?a maks?t?js var?tu sniegt pakalpojumus, kas ir piel?goti attiec?g? klienta konkr?taj?m vajadz?b?m, š? sprieduma 48. punkt? min?tais otrais nosac?jums ac?mredzami netiek izpild?ts, jo starp potenci?lo komisio?ru un potenci?lo komitentu nenotiek ?pašumties?bu nodošana.

56

?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otr? jaut?juma a)–f) da?u ir j?atbild š?di: PVN direkt?va, it ?paši t?s 28. pants, ir j?interpret? t?d?j?di, ka, tr?kstot pilnvarojuma l?gumam bez p?rst?v?bas, komisio?ra instit?ta meh?nisms nav piem?rojams situ?cij?, kad nodok?a maks?t?js ?steno b?vniec?bu atbilstoši citas personas, kura ir paredz?jusi min?to b?vi nom?t, vajadz?b?m un pras?b?m.

Par ties?šan?s izdevumiem

Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tās lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

1)

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo 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 saskaņotāji paredzētie ieguldījumu projekti nav īstenoti ar nodokļa maksātāja gribu nesaistītu apstākļu dēļ, un šīs 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, komisijai institūta mehānisms nav piemērojams situācijā, kad nodokļa maksātājs īsteno būvniecību atbilstoši citās personās, kura ir paredzējusi minēto būvniecību, vajadzībām un prasībām.

[Paraksti]

(*1) Tiesvedības valoda – rumāņu.