

## Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2024. gada 12. septembr? (\*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 187. pants – Atskait?jumu kori??šana – Pagarin?ts kori??šanas laikposms nekustamajam ?pašumam, kas ieg?d?ts k? kapit?lieguld?jumu prece – J?dziens “kapit?lieguld?jumu preces” – 190. pants – Dal?bvalstu iesp?ja par kapit?lieguld?jumu prec?m uzskat?t pakalpojumu, kuru ?paš?bas ir l?dz?gas t?m, k?das parasti ir saist?tas ar š?d?m prec?m – ?kas paplašin?šanas un renov?cijas darbi – Valsts ties?b?s paredz?t? iesp?ja piel?dzin?t š?dus darbus nekustam? ?pašuma b?vniec?bai vai ieg?dei – Ierobežojumi – 190. panta tieša iedarb?ba – Nov?rt?juma br?v?ba

Liet? C?243/23 [*Drebers*](i),

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *hof van beroep te Gent* (Gentes apel?cijas tiesa, Be??ija) iesniedza ar 2022. gada 28. j?nija l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2023. gada 18. apr?l?, tiesved?b?

### **Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën**

pret

**L BV,**

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja A. Prehala [*A. Prechal*] (referente), tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*], N. V?ls [*N. Wahl*], J. Pasers [*J. Passer*] un M. L. Arasteja Sa?na [*M. L. Arastey Sahún*],

?ener?ladvok?ts: E. M. Kolinss [*A. M. Collins*],

sekret?re: A. Lamote [*A. Lamote*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2024. gada 13. marta tiesas s?di,

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

- L BV v?rd? – H. Casier un S. Gnedasj, *advocaten*,
- Be??ijas vald?bas v?rd? – S. Baeyens, P. Cottin un C. Pochet, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – A. Armenia, M. Björkland un C. Zois, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2024. gada 6. j?nija tiesas s?d?,

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”) 187. un 189. panta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën* (Beļģijas valsts/Federālā finanšu pārvalde; turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) un L BV par koriģēšanas laikposma ilgumu, kas piemērojams pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas samaksāts par darbiem, kuri veikti saistībā ar ēku, ko L BV izmantoja savai saimnieciskajai darbībai, atskaitījumiem.

## **Atbilstošās tiesību normas**

### **Savienības tiesības**

#### *Sestā direktīva*

3 Padomes Direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 95/7/EK (1995. gada 10. aprīlis; OV 1995, L 102, 18. lpp.) un ar Padomes Direktīvu 2006/69/EK (2006. gada 24. jūlijs; OV 2006, L 221, 9. lpp.) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kas tika atcelta un aizstāta ar PVN direktīvu, 20. panta 2. un 4. punkta bija noteikti:

“2. Ražošanas līdzekļiem [kapitālieguldījumu precēm] koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svērstības atskaitēšanas tiesības nākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

[..]

Nekustamam pašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat 20 gadiem.

[..]

4. Lai piemērotu [2. punkta] noteikumus, dalībvalstis var:

– noteikt ražošanas līdzekļu [kapitālieguldījumu preču] jēdzienu,

[..]

Dalībvalstis [2. punktu] var piemērot arī pakalpojumiem, kuru iezēmes ir līdzīgas iezēmēm, kas parasti raksturīgas ražošanas līdzekļiem [kapitālieguldījumu precēm].”

4 Ar Direktīvas 95/7 1. panta 4. punktu tika grozīta Sestās direktīvas 20. panta 2. punkta trešā daļa. Direktīvas 95/7 piektais apsvērums bija formulēts šādi:

“tā kā laiks, ko ņem par pamatu pielikojumu aprēķināšanai, kas paredzēta [Sestās] direktīvas 20. panta 2. punktā, dalībvalstīm jāpagarina līdz 20 gadiem nekustamam pašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis [kapitālieguldījumu prece], paturot prātā to saimniecisko mērķi”.

5 Ar Direktīvas 2006/69 1. panta 6. punktu tika pievienota Sestās direktīvas 20. panta 4. punkta otrā daļa. Direktīvas 2006/69 5. apsvērumā bija precizēts:

“B?tu j?uzsver, ka dažus pakalpojumu, kam piem?t ražošanas l?dzek?u [kapit?lieguld?jumu pre?u] iez?mes, var iek?aut sh?m?, kas akt?va izmantošanas laik?, ?emot v?r? t? faktisko lietojumu, ?auj piel?got atskait?jumus par ražošanas l?dzek?iem [kapit?lieguld?jumu prec?m].”

*PVN direkt?va*

6 PVN direkt?vas 2. panta 1. punkts formul?ts š?di:

“PVN uzliek š?diem dar?jumiem:

a) pre?u pieg?dei, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds;

[..].”

7 Š?s direkt?vas 12. pant? noteikts:

“1. Dal?bvalstis par nodok?a maks?t?ju var uzskat?t jebkuru personu, kura neregul?ri veic k?du dar?jumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otr?s da?as min?taj?m darb?b?m, jo ?paši k?du no š?diem dar?jumiem:

a) ?kas vai ?kas da?as un zem ?kas esoš?s zemes pieg?di [nodošanu] pirms š?s ?kas pirmreiz?jas izmantošanas;

[..]

2. Š? panta 1. punkta a) apakšpunkta noz?m? v?rds “?ka” ir jebkura celtne, kas nostiprin?ta uz zemes vai zem?.

Dal?bvalstis var paredz?t s?ki izstr?d?tus noteikumus 1. punkta a) apakšpunkt? min?t? krit?rija piem?rošanai ?ku p?rb?vei un var noteikt, ko noz?m? “zem ?kas esoš? zeme”.

[..].”

8 Š?s direkt?vas 14. panta 1. punkt? paredz?ts:

““Pre?u pieg?de” ir ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam.”

9 Atbilstoši PVN direkt?vas 24. panta 1. punktam:

““Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš dar?jums, kas nav pre?u pieg?de.”

10 Š?s direkt?vas 135. panta 1. punkt? noteikts:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

[..]

j) ?kas vai ?kas da?u un zem t?s esoš?s zemes pieg?di [nodošanu], iz?emot 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt? min?t?s gad?jumus;

[..].”

11 Min?t?s direkt?vas 168. pants izteikts š?di:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? viš?š veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu viš?š ir atbild?gs:

a) PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js;

[..].”

12 PVN direkt?vas 184. pant? noteikts:

“S?kotn?jo atskait?šanu kori??, ja atskait?šana ir liel?ka vai maz?ka par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas.”

13 Š?s direkt?vas 185. panta 1. punkt? noteikts:

“Kori??šanu veic jo ?paši, ja p?c PVN atmaks?šanas main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu, piem?ram, ja ir anul?ti pirkumi vai sa?emti cenu samazin?jumi.”

14 Saska?? ar min?t?s direkt?vas 187. pantu:

“1. Attiec?b? uz kapit?lieguld?jumu prec?m kori??šana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kur? t?s ir ieg?d?tas vai ražotas.

[..]

Nekustamajam ?pašumam, kas ieg?d?ts k? kapit?lieguld?jumu prece, kori??šanas laikposmu var pagarin?t l?dz pat 20 gadiem.

2. Ikgad?jo kori??šanu veic tikai par vienu piektda?u no PVN, kas maks?jams par kapit?lieguld?jumu prec?m, vai, ja kori??šanas laikposms ir bijis pagarin?ts, par t? attiec?gu da?u.

Š? punkta pirmaj? da?? min?to kori??šanu veic, balstoties uz sv?rst?b?m atskait?šanas ties?b?s n?kamajos gados attiec?b? pret atskait?šanas ties?b?m taj? gad?, kur? preces ir ieg?d?tas, ražotas vai, attiec?g? gad?jum?, pirmoreiz lietotas.”

15 Š?s pašas direkt?vas 189. pant? paredz?ts:

“Lai piem?rotu 187. un 188. pantu, dal?bvalstis var veikt š?dus pas?kumus:

a) defin?t kapit?lieguld?jumu pre?u j?dzienu;

[..].”

16 PVN direkt?vas 190. pant? noteikts:

“Š?s direkt?vas 187., 188., 189. un 191. panta nol?k? dal?bvalstis par kapit?lieguld?jumu prec?m

var uzskatīt pakalpojumu, kuru iezmes ir līdzgas iezmēm, kādas parasti ir kapitālieguldījumu precēm.”

### **Beziņas tiesības**

17 1969. gada 3. jūlija *wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde* (Likums par pievienotās vērtības kodeksa izveidi; 1969. gada 17. jūlija *Belgisch Staatsblad*, 7046. lpp.) redakcijā, kas piemērojama pamatliet (turpmāk tekstā – “PVN kodekss”), 1. panta 9. punkta 1) apakšpunkts izteikts šādi:

“Šī Kodeksa piemērošanas nolūkā tiek saprasts:

1° ar to ku vai kas daļu – jebkura celtne, kas nostiprināta uz zemes vai zem”.

18 PVN kodeksa 48. panta 2. punkta noteikts:

“Attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm un pakalpojumiem, kuru pašbas ir līdzgas tēm, kas parasti ir saistītas ar kapitālieguldījumu precēm, par tēm iekasēto nodokļu atskaitījumu pārskata ik pēc pieciem gadiem. Pārskatēšanu veic katru gadu attiecībā uz vienu piektdaļu no šo nodokļu summas, ja ir notikušas izmaiņas postešos, kas tika ņemti vērā atskaitēmo nodokļu aprēķinēšanai.

Tomēr attiecībā uz nodokli, kas uzlikts kapitālieguldījumu precēm, ko noteicis karalis, pārskatēšanas termiņš ir piecpadsmit gadi, un pārskatēšana notiek katru gadu attiecībā uz vienu piecpadsmito daļu no šo nodokļu a summas.”

19 Šī kodeksa 49. pants paredzēts, ka Karalis nosaka minētā kodeksa 45.–48. panta piemērošanas nosacījumu.

20 1969. gada 10. decembra *Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde* (Karaļa dekrētu Nr. 3 par priekšnodokļa atskaitījumiem pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas nolūkš; 1969. gada 12. decembra *Belgisch Staatsblad*, 12006. lpp.; turpmāk tekstā – “Karaļa dekrēts Nr. 3”) pamatlietā piemērojamās redakcijas 9. pants ir paredzēts:

“§ 1. Attiecībā uz nodokliem, kas uzlikti kapitālieguldījumu precēm, nodokļa maksātāja sēkotnēji veiktais atskaitējums tiek pārskatēts piecu gadu laikposmā, sēkot no tē gada 1. janvāra, kurā radušās atskaitēšanas tiesības.

Tomēr attiecībā uz nodokliem, kas piemēroti nekustamajām kapitālieguldījumu precēm, šis laikposms ir piecpadsmit gadi.

Nodokli, kas uzlikti nekustamajām kapitālieguldījumu precēm ir nodokli, kas piemēroti:

1° darījumiem, kas ir saistīti ar [PVN kodeksa] 1. panta 9. punkta 1. apakšpunkta minēto prešu ražošanu vai ir saistīti ar to;

2° to prešu pirkumiem, kas minētas [PVN kodeksa] 1. panta 9. punktā;

3° reālitiesbu [PVN kodeksa] 9. panta otrās daļas 2° punkta izpratnē, kas attiecas uz [PVN kodeksa] 1. panta 9. punkta minētajām precēm.

[..]”

21 Karaļa dekrēta Nr. 3 21.a panta 1. punkta pirmās daļas 2. apakšpunkta noteikts, ka

nodokļa maksātājs, kura darbība ir atbrīvota no nodokļa bez tiesībām uz nodokļa atskaitēšanu un kurš saistīts ar to pašu darbību kāst par nodokļa maksātāju, kas veic darījumu, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, var izmantot savas atskaitēšanas tiesības, veicot pārskatēšanu, it paši attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm, kas paliek šo izmaiņu laikā, ja šīs preces vēl ir izmantojamas un PVN kodeksa 48. panta 2. punktā noteiktais laikposms vēl nav beidzies.

## **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

22 L BV ir advokātu sabiedrība. Šīs saimnieciskās darbības veikšanai tai pieder nekustamais pašums, kuru tās pārvaldītājs izmanto arī dzīvošanai.

23 Laikposmā no 2007. līdz 2015. gadam šajā telpā veikti būtiski būvdarbi, kuru beigās to veidoja galvenā telpa un atjaunota starptelpa, kā arī pagrabs, stiklota piebūve un jaunuzbūvētā lifta šahta. Dažādu telpas ir savstarpīgi savienotas ar koridoriem, kas atrodas pirmajā un otrajā stāvā, turklāt lifta šahta ļauj sasniegt visus galveno telpu stāvus un starpstāvus. Līdz 2015. gada vidum būvdarbi tika pilnībā pabeigti, un telpa atkal varēja nodot ekspluatācijā.

24 Visam nekustamajam pašumam tika piešķirts tikai viens "kadastrālais ienākums", un šie ienākumi pirms darbu uzsākšanas bija 2456 EUR un pēc to izpildes – 3850 EUR. Šādi pārveidots tās 40 % bija paredzēti privātai lietošanai un 60 % – profesionālai lietošanai.

25 No 2014. gada 1. janvāra Beļģijas Karaliste atcēla līdz šim piemērojamo atbrīvojumu no PVN, kas noteikts attiecībā uz advokāta profesijas praktizēšanu, tādējādi L BV kopš tā laika ir reģistrēta kā PVN maksātāja.

26 Pēc tam L BV koriģēja PVN atskaitījumu, atskaitot daļu no PVN, ko tā bija samaksājusi par attiecīgo darbu izmaksām un ko tā nevarēja atskaitīt, kad tās darbība bija atbrīvota no nodokļa, jo tā uzskatīja, ka šiem darbiem piemērojamais koriģēšanas laikposms vēl turpinās.

27 Šajā ziņā L BV balstījās uz pieņēmumu, ka šie būvdarbi ir nekustamā kapitālieguldījumu prece, uz kuru attiecas 15 gadu ilga koriģēšanas laikposms, nevis parastais piecu gadu koriģēšanas laikposms, kas piemērojams kapitālieguldījumu precēm, kuras nav nekustamais pašums.

28 2015. gada 28. augustā un 1. decembrā nodokļu administrācija veica nepieteiktu nodokļu pārbaudi L BV juridiskajā adresē par laikposmu no 2014. gada 1. janvāra līdz 2015. gada 30. septembrim. Pēc šīs pārbaudes šā administrācija, atzīstot, ka L BV princips bija tiesības koriģēt PVN atskaitījumu par attiecīgajiem būvdarbiem, vienlaikus secināja, ka šo būvdarbu rezultātā nav notikusi jaunas tās būvniecība, bet to rezultātā ir veikta tikai esošās tās uzlabošana un atjaunošana, un ka līdz ar to bija jāpiemēro piecu gadu koriģēšanas laikposms.

29 Tādējādi, uzskatot, ka ir jālabo ar šiem darbiem saistīto atskaitījumu korekcija, nodokļu administrācija 2017. gada 25. oktobrī paziņoja L BV par rīkojumu, saskaņā ar kuru tai jāmaksā konkrēta PVN summa par šiem atskaitījumiem.

30 Izskatot L BV celto prasību *rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent* (Austrumflandrijas provinces pirmās instances tiesa, Gentes nodaļa, Beļģija) ar 2020. gada 10. marta spriedumu atzina, ka viss šīs sabiedrības uzbūvētais stiklotais piebūves un lifta šahta, kā arī tās renovētā starptelpa ir jāuzskata par tās jaunuzbūvētām daļām, kas veido nekustamas kapitālieguldījumu preces, un līdz ar to šīs tiesas ieskatā L BV bija tiesības atskaitīt ar to saistīto PVN 60 % apmērā.

31 Nodokļu administrācija par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *hof van beroep te Gent*

(Gentes apelācijas tiesa, Bežija), kas ir iesniedzējtiesa. Savukārt L BV iesniedza pretapelācijas sūdzību.

32 Šī tiesa uzskata, pirmkārt, ka nodokļu administrācijas apelācijas sūdzība ir pamatota attiecībā uz lifta šahtu un ka abas galvenās iekas aizmugur esošās konstrukcijas nevar tikt uzskatītas par “iekas daļu” PVN kodeksa 1. panta 9. punkta 1. apakšpunkta izpratnē.

33 Tomēr, otrkārt, attiecībā uz L BV pretapelācijas sūdzību tā norāda, ka Bežijas tiesības esošās iekas bēvdarbu gadījumā 15 gadu koriģēšanas laikposms attiecībā uz PVN, kas tiek iekasēts par šiem bēvdarbiem, tiek piemērots tikai tad, ja PVN nolikuma pāc to veikšanas pastāv “jauna iekas”. Tādējādi šis 15 gadu laikposms nav piemērojams bēvdarbiem, ja tie nav saistīti ar pārbūvi, kas faktiski izraisa “jaunas” iekas celtniecībā PVN mērķiem, pat ja, ņemot vērā to raksturu un nozīmi, ar šiem bēvdarbiem iekas, kurās tie veikti, piešķir tikpat ilgu saimnieciskās ekspluatācijas ilgumu kā jaunai iekas.

34 Tāpat kā L BV, iesniedzējtiesa šaubās, vai šis režīms ir saderīgs ar PVN direktīvu, it īpaši ar tās 187. un 189. pantu.

35 Proti, pirmkārt, minētajā režīmā jādziņ “nekustamais pašums, kas iegādāts kā kapitālieguldījumu prece” būtībā tiek ietverta tikai iekas vai iekas daļas bēvniecība, lai gan PVN direktīvas 187. un 189. pantā šādā veidā netiek ierobežots šis jādziņa saturs. Turklāt šie panti nenorāda uz jādziņu “iekas vai iekas daļas [...] piegāde [nodošana] pirms pirmreizējās izmantošanas”, kas parādās šīs direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā, tā kā pāc jādziņa minētā norma paredz tā tikai tam, lai paskaidrotu, pie kādiem nosacījumiem iekas nodošanai var piemērot PVN. Tādā ne vienmēr būs pamatoti transponēt jādziņu “nekustamais pašums, kas iegādāts kā kapitālieguldījumu prece” iekšējās tiesības tik šaurā veidā, kā to ir izdarījis Bežijas likumdevējs.

36 Otrkārt, ja iekas tiek veiktas būtiskas izmaiņas, kas tām piešķir tikpat ilgu saimnieciskās ekspluatācijas ilgumu kā jaunām iekas, par ko šajā gadījumā liecinot fakts, ka minētie bēvdarbi tiek amortizēti 33 gadu laikā, tās esot pielīdzināmas jaunām iekas un tām esot jāpiemēro tāda pati attieksme PVN jomā atbilstoši nodokļu neitralitātes principam – kā pašā vienlīdzīgās attieksmes principa izpausme. Šajā ziņā varētu tikt uzskatīts, ka jādziens “nekustamais pašums, kas iegādāts kā kapitālieguldījumu prece” jāpiemēro visiem aktīviem, kuru saimnieciskās darbības ilgums ir ievērojami ilgāks nekā parastais piecu gadu koriģēšanas laikposms.

37 Ja tas tā būtu, iesniedzējtiesa neizslēdz, ka L BV varētu atsaukties uz PVN direktīvu, lai iebilstu pret valsts tiesisko regulējumu, kas ir pretrunā direktīvai un tās pamatā esošajiem principiem.

38 Šādos apstākļos *hof van beroep te Gent* (Gentes apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [PVN] direktīvas 187. un 189. pants nepieļauj tādā tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkots (proti, [PVN kodeksa] 48. panta 2. daļa un 49. pants, skatot tos kopā ar [Karaļa dekrēta Nr. 3] 9. pantu), saskaņā ar kuriem pagarinātais korekcijas termiņš (15 gadi), veicot esošās iekas pārbūves darbus, piemērojams tikai tad, ja pāc darbu pabeigšanas, pamatojoties uz valsts tiesības noteiktajiem kritērijiem, konstatējama “jauna iekas” šīs direktīvas 12. panta izpratnē, lai gan būtiski pārveidotas iekas (kas, pamatojoties uz valsts tiesību aktos noteiktajiem administratīvajiem kritērijiem, tomēr nav uzskatāmas par “jaunu iekas” 12. panta izpratnē) saimnieciskās ekspluatācijas laiks ir identisks ar jaunas iekas saimnieciskās ekspluatācijas laiku, kas ir ievērojami ilgāks par [minētās direktīvas] 187. pantā paredzēto piecu gadu termiņu, kā tas izriet arī no tā, ka veiktie darbi tiek amortizēti 33 gadu laikā, kas atbilst jaunu iekas amortizācijas

laikam?

2) Vai [PVN direktīvas] 187. pantam ir tieša iedarbība, kas nozīmē, ka nodokļu maksātājs, kas ir veicis kādus darbus, bet šo darbu rezultātā pārvēidot kā nav kvalificējama kā "jauna kā" šīs direktīvas 12. panta izpratnē, pamatojoties uz valsts tiesību aktos noteiktajiem kritērijiem, un šie darbi ir saistīti ar tādā pašā saimnieciskās ekspluatācijas laiku kā attiecīgā jaunā kā, kuram piemēro 15 gadu koriģēšanas laikposmu, var atsaukties uz 15 gadu koriģēšanas laikposmu piemērošanu?"

## **Par prejudiciālajiem jautājumiem**

### **Par pirmo jautājumu**

39 Vispirms jānorāda, ka pirmais jautājums attiecas uz koriģēšanas laikposmu PVN direktīvas 187. panta 1. punkta izpratnē, kas ir jāpiemēro L BV par attiecīgo bēvdarbu veikšanu samaksātā PVN atskaitēšanai, proti, vai nu šajā tiesību normā paredzētais piecu gadu laikposms attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm kopumā, vai arī laikposms, kas ir ilgāks un var ilgt līdz 20 gadiem, ko dalībvalstīm saskaņā ar minēto tiesību normu ir iespēja piemērot attiecībā uz nekustamo īpašuma kapitālieguldījumu precēm, kas Beļģijā saskaņā ar PVN kodeksa 48. panta 2. punktu un Karaļa dekrēta Nr. 39. panta 1. punktu ir noteikts uz 15 gadiem.

40 No Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem, kā arī no Beļģijas valdības tiesas sēdē sniegtajiem precīzajiem izriet, no vienas puses, ka bēvdarbi pamatietī tika aplikti ar PVN kā pakalpojumu sniegšana PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta, lasot to kopsakarā ar tās 24. pantu, izpratnē, nevis kā preču piegāde.

41 No otras puses, lai šiem bēvdarbiem piemērotu šīs direktīvas 187. panta 1. punkta pirmajā daļā paredzēto piecu gadu koriģēšanas laikposmu, nodokļu administrācija ir izmantojusi iespēju, kas tagad dalībvalstīm ir piešķirta minētās direktīvas 190. pantā un Beļģijas tiesības ieviesta ar PVN kodeksa 48. panta 2. punkta pirmo daļu, kapitālieguldījumu precēm pielīdzināt pakalpojumu, kuru pašbas ir līdzīgas tām, kas parasti ir saistītas ar šādām precēm.

42 Tādējādi, lai sniegtu iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi uz pirmo jautājumu, jāņem vērā arī šis PVN direktīvas 190. pants.

43 Šādos apstākļos jāuzskata, ka ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 187., 189. un 190. pants jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums par PVN atskaitījumu koriģēšanu, saskaņā ar kuru ilgstošas koriģēšanas laikposms, kurš saskaņā ar šo 187. pantu noteikts attiecībā uz nekustamo īpašumu, kas iegādāts kā kapitālieguldījumu prece, bēvdarbiem ir piemērojams tikai tad, ja to rezultātā notiek kā pārbavē šīs direktīvas 12. panta 2. punkta izpratnē, izņemot bēvdarbus, kuri aplikti ar PVN kā pakalpojumu sniegšana minētās direktīvas izpratnē, kuri, neveicot šādu pārveidi, nozīmē būtisku kā paplašināšanu un/vai padziļinātu atjaunošanu un kuru saimnieciskās darbības ilgums atbilst jaunās kā ekspluatācijas ilgumam.

44 Lai atbildētu uz šo jautājumu, pirmām kārtām, jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātāju tiesības no maksājuma PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopīgās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Atskaitēšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļa maksātāju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopīgā

PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 Tāpat PVN direktīvā paredzēti koriģēšanas mehānismi, kas ir šā atskaitēšanas režīma neatņemama sastāvdaļa, mērķis ir palielināt atskaitījumu precizitāti, nodrošinot nodokļu neitralitāti tādā veidā, lai tiesības uz nodokļa atskaitēšanu par agrāk veiktiem darījumiem saglabātos tikai tad, ja tie ir veikti, lai sniegtu pakalpojumu, par kuriem tiek uzlikts šāds nodoklis (spriedums, 2020. gada 9. jūlijs, *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C-374/19, EU:C:2020:546, 20. punkts).

47 Šajā ziņā PVN direktīvas 184. un 185. pantā vispārīgi ir paredzēti nosacījumi, ar kuriem valsts nodokļu administrācijai jāpieprasa sēkotnāji atskaitīt PVN koriģēšana, savukārt šīs direktīvas 187.–192. pantā paredzēti atsevišķi PVN atskaitījuma koriģēšanas noteikumi, kas attiecas tikai uz pašām kapitālieguldījumu precēm (šajā ziņā skat. spriedumu, 2020. gada 17. septembris, *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 27. un 29. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

48 Attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm PVN direktīvas 187. gada 1. punkta pirmajā daļā tādējādi ir paredzēts, ka atskaitījumu koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tās ir iegūtas vai ražotas.

49 Šāds koriģēšanas laikposms jāauj izvairīties no neprecizitātem atskaitījumu aprēķināšanā un no nepamatotām priekšrocībām vai trūkumiem nodokļa maksātājam, it īpaši, ja pēc deklarācijas iesniegšanas tiek grozīti sēkotnāji vērējamie fakti, lai noteiktu atskaitījumu summu. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šādu grozījumu iespējamība ir īpaši svarīga kapitālieguldījumu preču gadījumā, kas bieži tiek izmantotas vairākus gadus, kuru laikā to izmantošanas mērķis var mainīties, jo to iegādes izmaksas tiek attiecīgi amortizētas vairāku finanšu gadu laikā (šajā ziņā skat. spriedumu, 2016. gada 16. jūnijs, *Mateusiak*, C-229/15, EU:C:2016:454, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Šajā ziņā PVN direktīvas 187. panta noteikumi attiecas tostarp uz atskaitījumu koriģēšanas situācijām, kurās kapitālieguldījumu precī, kuras izmantošana nedod tiesības uz atskaitēšanu, vīlīk izmanto veidā, kas uz to dod tiesības (spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 31. punkts).

51 Konkrēti, attiecībā uz nekustamā pašuma kapitālieguldījumu precēm, PVN direktīvas 187. panta 1. punkta trešajā daļā dalībvalstīm ir atļauts līdz divdesmit gadiem pagarināt laikposmu, kas kalpo par pamatu koriģēšanas aprēķinam.

52 Šīs tiesību norma būtībā atbilst Sestās direktīvas, kas tika aizstāta ar PVN direktīvu, 20. panta 2. punkta trešajai daļai. Kā izriet no Direktīvas 95/7 preambulas piektā apsvēruma, ar kuru šīs tiesību norma grozīta, lai pagarinātu nekustamā pašuma kapitālieguldījumu precēm maksimālo koriģēšanas laikposmu no desmit līdz divdesmit gadiem, šāds pagarinājums tika noteikts, “ņemot vērā [šo preču] ekspluatācijas ilgumu”.

53 No t? izriet, ka dal?bvalstu iesp?ja attiec?b? uz nekustam? ?pašuma kapit?lieguld?jumu prec?m noteikt pagarin?tu kori??šanas laikposmu atbilst tai pašai lo?ikai, kas ir pamat? kori??šanas k?rt?bai, kura visp?r?gi ir piem?rojama kapit?lieguld?jumu prec?m, proti, metodei, kuras m?r?is ir palielin?t atskait?jumu precizit?ti, vienlaikus piel?gojot šos noteikumus nekustamo ?pašumu kapit?lieguld?jumu prec?m rakstur?gaj?m ?paš?b?m, kas it ?paši ir saist?tas ar to ekspluat?cijas ilgumu, kurš ir v?l ilg?ks par citu kapit?lieguld?jumu pre?u saimniecisk?s darb?bas ilgumu.

54 Otr?m k?rt?m, attiec?b? uz to, vai uz t?diem b?vdarbiem k? pamatliet? apl?kotie var attiekties j?dziens "nekustamais ?pašums, kas ieg?d?ts k? kapit?lieguld?jumu prece" PVN direkt?vas 187. panta 1. punkta treš?s da?as izpratn? un l?dz ar to tiem var tikt piem?rots iesp?jami valsts ties?b?s attiec?b? uz š?diem ?pašumiem noteiktais ilgstošas kori??šanas laikposms, j?atg?dina, k? tas ir preciz?ts š? sprieduma 40. punkt?, ka pamatliet? apl?kotie b?vdarbi ir aplikti ar PVN k? pakalpojumu sniegšana š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn? un nevis k? pre?u pieg?de min?t?s direkt?vas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

55 L?dz ar to, lai gan nav izsl?gts, ka princip? š?du b?vdarbu izpilde var?tu tikt analiz?ta attiec?gaj? gad?jum? k? t?da, kas veido pre?u pieg?di PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn?, tas t? nav pamatlietas apst?k?os.

56 No t? izriet, ka šie darbi paši par sevi nevar ietilpt PVN direkt?vas 187. panta 1. punkt? min?taj? j?dzien? "nekustamais ?pašums, kas ieg?d?ts k? kapit?lieguld?jumu prece", jo tie ir pakalpojumi, nevis preces, turkl?t neatkar?gi no t?, k? kapit?lieguld?jumu preces attiec?g? gad?jum? ir defin?tas valsts ties?b?s atbilstoši š?s direkt?vas 189. panta a) punktam.

57 Š?dos apst?k?os PVN direkt?vas 187. panta 1. punkt? paredz?t? kori??šanas k?rt?ba, kas attiecas uz kapit?lieguld?jumu prec?m, pati par sevi nav piem?rojama par šo darbu veikšanu samaks?t? PVN atskait?juma kori??šanai.

58 Šo v?rt?jumu neatsp?ko Eiropas Komisijas tiesas s?d? min?tais fakts, ka ar pamatliet? apl?kotajiem b?vdarbiem tika fiziski p?rveidots nekustamais ?pašums, proti, vec? ?ka, k?da t? bija pirms darbu uzs?kšanas, vai ka tajos tika iek?auti citi materi?li elementi, kurus p?c š?s iek?aušanas var?ja uzskat?t par nekustam? ?pašuma neat?emamu sast?vda?u.

59 ?emot to v?r?, treš?m k?rt?m, j?nor?da, ka saska?? ar PVN direkt?vas 190. pantu dal?bvalstis it ?paši š?s direkt?vas 187. panta nol?kam par kapit?lieguld?jumu prec?m var uzskat?t pakalpojumu, kuru ?paš?bas ir l?dz?gas t?m, k?das parasti ir kapit?lieguld?jumu prec?m.

60 K? ir nor?d?ts š? sprieduma 41. punkt?, tieši izmantojot šo iesp?ju, k?da t? ir ?stenota Be??ijas ties?b?s, nodok?u administr?cija šaj? gad?jum? attiec?gos b?vdarbus ir piel?dzin?jusi kapit?lieguld?jumu prec?m PVN direkt?vas 187. panta 1. punkta pirm?s da?as izpratn?.

61 Š?dos apst?k?os, pirmk?rt, j?nosaka, vai PVN direkt?vas 190. pants ?auj dal?bvalst?m piel?dzin?t konkr?tus pakalpojumus ne tikai kapit?lieguld?jumu prec?m, bet ar? nekustamajam ?pašumam, kas ieg?d?ts k? kapit?lieguld?jumu preces.

62 Šaj? zi?? PVN direkt?vas 190. panta formul?jums, kur? ir visp?r?ga, nevis ierobežota atsauce uz j?dzienu "kapit?lieguld?jumu preces", t?d?j?di neizsl?dzot no t? nekustam?s kapit?lieguld?jumu preces, ?auj *a priori* uzskat?t, ka tas t? ir.

63 Proti, gad?jum?, ja attiec?g? dal?bvalsts, piem?rojot š?s direkt?vas 187. panta 1. punkta trešo da?u, ir nol?musi visp?r?j?s kapit?lieguld?jumu pre?u kategorijas ietvaros paredz?t ?pašu rež?mu nekustamaj?m kapit?lieguld?jumu prec?m, lai t?m piem?rotu pagarin?tu kori??šanas laikposmu, š?s p?d?j?s min?t?s preces, pret kur?m š? iemesla d?? ir bijusi atš?ir?ga attieksme, nek? pret nekustam? ?pašuma kapit?lieguld?jumu prec?m, tom?r joproj?m ietilpst visp?r?jo kapit?lieguld?jumu pre?u kategorij?.

64 Š? sprieduma 62. punkt? min?to interpret?ciju apstiprina PVN direkt?vas 190. panta m?r?is, kas izriet no Direkt?vas 2006/69 preambulas 5. apsv?ruma, no kura radusies Sest?s direkt?vas 20. panta 4. punkta treš? da?a, kas tagad b?t?b? ir p?r?emta šaj? 190. pant?.

65 Saska?? ar šo 5. apsv?rumu šaj?s div?s norm?s paredz?t?s piel?dzin?šanas ties?bu pieš?iršanas m?r?is ir ?aut “dažus pakalpojumus, kam piem?t [kapit?lieguld?jumu pre?u] iez?mes, iek?aut sh?m?, kas [?auj piel?got atskait?jumus par kapit?lieguld?jumu prec?m] akt?va izmantošanas laik?, ?emot v?r? t? faktisko lietojumu”.

66 No t? izriet, ka šo ties?bu m?r?is ir dot iesp?ju dal?bvalst?m atskait?jumu kori??šanas meh?nisma nol?k? attiekties pret konkr?tiem pakalpojumiem t?d? pat veid?, k? pret kapit?lieguld?jumu prec?m, cikt?l šie pakalpojumi, ?emot v?r? it ?paši to seku saimniecisk?s dz?ves ilgumu un ar to saist?to iesp?ju main?t faktisko pre?u, uz kur?m pakalpojumi attiecas, izmantošanas veidu, ir l?dz?gi š?m prec?m.

67 ?emot v?r?, ka nekustamajiem ?pašumiem k? kapit?lieguld?jumu prec?m š? sprieduma 63. punkt? min?taj? visp?r?gaj? kapit?lieguld?jumu pre?u kategorij?, k? tas nor?d?ts š? sprieduma 53. punkt?, ir rakstur?gs v?l gar?ks ekspluat?cijas ilgums, ?emot v?r? šo m?r?i, b?tu nekoncekventi, ja, izmantojot PVN direkt?vas 190. pant? paredz?to piel?dzin?šanas iesp?ju, dal?bvalst?m neb?tu iesp?jams noš?irt attiec?gos pakalpojumus atkar?b? no to seku saimniecisk?s darb?bas ilguma un vajadz?bas gad?jum? tos piel?dzin?t nekustamajam ?pašumam k? kapit?lieguld?jumu prec?m, ja vien attiec?g? dal?bvalsts ir saglab?jusi ilg?ku atskait?jumu kori??šanas periodu šai p?d?jai min?to pre?u kategorijai saska?? ar PVN direkt?vas 187. panta 1. punkta trešo da?u.

68 Savuk?rt t?da PVN direkt?vas 190. panta interpret?cija, saska?? ar kuru šis pants ?auj dal?bvalst?m kori??šanas meh?nisma nol?k? atseviš?us pakalpojumus atkar?b? no gad?juma piel?dzin?t kapit?lieguld?jumu precei vai nekustam? ?pašuma kapit?lieguld?jumu precei, ?auj palielin?t par šiem pakalpojumiem samaks?t? PVN atskait?jumu precizit?ti atkar?b? no to seku saimniecisk?s darb?bas ilguma, t?pat k? š? sprieduma 46., 49. un 53. punkt? min?taj? k?rt?b? attiec?b? uz kapit?lieguld?jumu prec?m.

69 Otrk?rt, lai gan dal?bvalst?m, protams, ir br?v?ba ?stenot vai ne?stenot š?di defin?tu iesp?ju, kas t?m pieš?irta ar PVN direkt?vas 190. pantu, un ja t?m turkl?t ir r?c?bas br?v?ba, kad t?s nolemj to dar?t, run?jot par attiec?go pakalpojumu un pre?u ?paš?bu l?dz?bu, tom?r, ?stenojot šo r?c?bas br?v?bu, t?m j?iev?ro Savien?bas ties?bas un it ?paši š? panta m?r?is, k? ar? it ?paši nodok?u neitralit?tes princips (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2020. gada 17. septembris, *Stichting Schoonzicht*, C?791/18, EU:C:2020:731, 49. punkts).

70 Šaj? kontekst?, ?emot v?r? PVN direkt?vas 190. panta m?r?i, kas izkl?st?ts š? sprieduma 66. punkt?, dal?bvalstis, ?stenojot šo ties?bu normu, nevar abstrah?ties no kapit?lieguld?jumu prec?m piel?dzin?mo pakalpojumu seku saimniecisk?s darb?bas ilguma, jo š? sprieduma 67. punkt? min?to iemeslu d?? attiec?go pakalpojumu un pre?u ?paš?bu l?dz?ba atskait?jumu kori??šanas meh?nisma vajadz?b?m tostarp ir atkar?ga no š? saimniecisk?s darb?bas ilguma. Attiec?gais pakalpojums, raugoties no t? seku saimniecisk?s darb?bas ilguma viedok?a, var

izrādīt tiesību nekustamajam kapitālieguldījumam precīzā nekā cita veida kapitālieguldījumam precīzā, kas nav nekustamais īpašums.

71 Runājot par nodokļu neitralitātes principu, kas ir Savienības likumdevēja veikta vispārīgā vienlīdzīgās attieksmes principa pārvešana uz PVN jomu, Tiesa ir nospriedusi, ka šis princips aizliedz, pirmkārt, līdzīgu un tādējādi savstarpīgi konkurējošu preču piegādātājiem atšķirīgus noteikumus attiecībā uz PVN, kā arī, otrkārt, saimnieciskās darbības subjektu, kas veic vienādas darbības, piemērot atšķirīgus noteikumus jautājumā par PVN iekasēšanu (spriedumi, 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 67. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2022. gada 30. jūnijs, *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice*, C-146/21, EU:C:2022:512, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

72 Tādējādi, īstenojot PVN direktīvas 190. pantu, dalībvalstīm jānodrošina, ka PVN mērķiem netiek piemērota atšķirīga attieksme pret nodokļa maksātāju, kas ir saistīta ar noteiktus pakalpojumus, salīdzinājumā ar citu nodokļa maksātāju, kurš tajā pašā saimnieciskajā darbībā ir ieguldījis preces, kuru saimnieciskās darbības būtībā ir līdzvērtīgas šo pakalpojumu darbībām.

73 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai jāvērtē, vai tādā valsts tiesiskajā regulājumā, kāds aplūkots pamatlietā, ir ievēroti šie sprieduma 69. un 72. punkta norādītie nosacījumi.

74 Tomēr, lai sniegtu iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi, jānorāda, ka to uzsvērusi arī pati šī tiesa, ka, šīet, nav strīda par to, ka pamatlietā aplūkotie būvdarbi, kas ilga vairākus gadus, tos vērtējot kopumā, ir noveduši pie būtiskas attiecīgās tās atjaunošanas un arī to ir paplašinājuši, tai pievienojot tostarp stikloto piebūvi un lifta šahtu. Turklāt šīet, ka šo darbu nozīmīgumu apstiprina L BV sniegtie skaitliskie dati, saskaņā ar kuriem to kopējās izmaksas bija aptuveni 1 937 104 EUR.

75 Turklāt šīet pierādīts, ka minēto būvdarbu sekām, it īpaši tādēļ, to nozīmīgumu, ir tādēļ pats saimnieciskās ekspluatācijas ilgums kā jaunai ēkai.

76 Tādēļ šos elementus, atskaitījumu koriģēšanas mehānismā vajadzībām tie paši darbi šīet daudz līdzīgāki nekustamajam kapitālieguldījumam precīzā nekā tām kapitālieguldījumam precīzā, kas nav nekustamais īpašums.

77 Tādēļ šīdu līdzību, tas, ka šie darbi tomēr pielīdzināti kapitālieguldījumam precīzā, kas nav nekustamais īpašums, un tādējādi tiem tiek piemērots šai preču kategorijai rezervētais piecu gadu koriģēšanas laikposms, var izraisīt atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā attiecībā uz tādēļ nodokļa maksātāju kā L BV, kurš ir ieguldījis tādēļ esošās tās paplašināšanas un padziļinātas atjaunošanas darbos un samaksājis par šiem būvdarbiem maksājamo PVN, kuriem būtu piemērojams piecu gadu koriģēšanas laikposms, salīdzinājumā ar līdzīgu nodokļa maksātāju, kas ir ieguldījis jaunas tās celtniecībā, kurai būtu piemērojams ilgstošs koriģēšanas laikposms, lai gan, tādēļ, to ekonomiskās darbības, šie ieguldījumi ir līdzīgi vai pat funkcionāli identiski.

78 Savukārt šajā kontekstā nav nozīmes tam, ka attiecīgā būvdarbi nav tās pārveve PVN direktīvas 12. panta 2. punkta, ko lasa kopā ar šīs direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktu, izpratnē, jo šī tiesību norma priekšmets atšķiras no minētās direktīvas 190. panta priekšmeta.

79 Proti, pirmo tiesību normu mērķis, tādēļ, to pievienoto vērtību, ir identificēt darījumus ar nekustamo īpašumu, kurus var aplikēt ar nodokli, kā jauna īpašuma (nekustamā īpašuma)

pieg?di, kas t?d?j?di ir apliekami ar PVN (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection*, C?308/16, EU:C:2017:869, 32. un 55. punkts, k? ar? 2023. gada 9. marts, *État belge* un *Promo 54*, C?239/22, EU:C:2023:181, 23. punkts), lai gan min?t?s direkt?vas 190. panta, kas ietilpst kapit?lieguld?jumu prec?m piem?rojam? kori??šanas meh?nism?, m?r?is ir noteikt k?rt?bu, k?d? j?kori?? par š?d?m prec?m l?dz?giem pakalpojumiem samaks?t? PVN atskait?jumi.

80 Š?dos apst?kos t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais var b?t pretrun? PVN direkt?vas 190. pantam, lasot to kopsakar? ar š?s direkt?vas 187. pantu un nodok?u neitralit?tes principa gaism?.

81 ?emot v?r? visu iepriekš min?to, uz pirmo jaut?jumu j?atbild, ka PVN direkt?vas 190. pants, to lasot kop? ar š?s direkt?vas 187. pantu un nodok?u neitralit?tes principa gaism?, j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums par PVN atskait?jumu kori??šanu, saska?? ar kuru pagarin?tais kori??šanas laikposms, kas saska?? ar šo 187. pantu ir noteikts attiec?b? uz nekustam? ?pašuma kapit?lieguld?jumu prec?m, nav piem?rojams b?vdarbiem, kuri pak?auti PVN k? pakalpojumu sniegšana min?t?s direkt?vas izpratn?, kuru rezult?t? notiek b?tiska ?kas paplašin?šana un/vai b?tiska remont?jam?s ?kas atjaunošana un kuru seku saimniecisk?s ekspluat?cijas ilgums atbilst jaunās ?kas ekspluat?cijas ilgumam.

### **Par otro jaut?jumu**

82 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 190. pants, lasot to kop? ar š?s direkt?vas 187. pantu un ?emot v?r? nodok?u neitralit?tes principu, j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir t?da veida tieša iedarb?ba, ka nodok?u maks?t?js uz to var?tu atsaukties valsts ties? pret kompetento nodok?u iest?di, lai t? lab? veiktajiem b?vdarbiem, kuriem piem?ro PVN k? pakalpojumu sniegšanai min?t?s direkt?vas izpratn?, var?tu piem?rot attiec?b? uz nekustam? ?pašuma kapit?lieguld?jumu prec?m noteikto ilgstošās kori??šanas laikposmu gad?jum?, ja š? iest?de ir atteikusi piem?rot šo laikposmu, pamatojoties uz t?du valsts tiesisko regul?jumu k? pirmaj? jaut?jum? min?tais.

83 Pirmk?rt, j?atg?dina, ka gad?jum?, ja iesniedz?jtiesa uzskat?tu, ka nodok?u administr?cijas atteikums pamatliet? apl?kotajiem b?vdarbiem piem?rot pagarin?tu kori??šanas laikposmu ir pretrun? PVN direkt?vas 190. pantam, lasot to kop? ar š?s direkt?vas 187. pantu un ?emot v?r? nodok?u neitralit?tes principu, jaut?jums par pirm? no šiem pantiem tiešo iedarb?bu rastos tikai tad, ja neb?tu iesp?jama tiesisk? regul?juma, uz kuru šis atteikums ir balst?ts, atbilst?ga interpret?cija, k? to pamatoti ir uzsv?rušas L BV un Komisija (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2012. gada 24. janv?ris, *Dominguez*, C?282/10, EU:C:2012:33, 23. un 32. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

84 No t? izriet, ka, piem?rojot valsts ties?bas, valsts ties?m, kur?m ir l?gts t?s interpret?t, j??em v?r? visas šo ties?bu normas un j?piem?ro šaj?s ties?b?s atz?t?s interpret?cijas metodes, lai t?s interpret?tu, cik vien iesp?jams, atbilstoši apl?kot?s direkt?vas tekstam un m?r?im, lai sasniegtu taj? paredz?to rezult?tu un t?tad pan?ktu atbilst?bu LESD 288. panta trešajai da?ai (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2018. gada 7. augusts, *Smith*, C?122/17, EU:C:2018:631, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

85 Tomēr Tiesa ir nospriedusi, ka valsts tiesību atbilstīgas interpretācijas principam ir noteiktas konkrētas robežas. Tādējādi, interpretējot un piemērojot attiecīgas valsts tiesību normas, valsts tiesas pienākuma ierobežot Savienības tiesības robežas nosaka vispārīgie tiesību principi, un minētais pienākums nevar būt pamats valsts tiesību *contra legem* interpretācijai (šajā ziņā skat. spriedumu, 2018. gada 7. augusts, *Smith*, C-122/17, EU:C:2018:631, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

86 Tādējādi, otrkārt, gadījumā, ja iesniedzītāja uzskata, ka tā nevar veikt attiecīgu valsts tiesiskā regulējuma atbilstīgu interpretāciju, ir jāpārbauda, vai PVN direktīvas 190. pantam, ko lasa kopā ar šīs direktīvas 187. pantu un nodokļu neitralitātes principu, var būt tieša iedarbība; līdz ar to L BV var atsaukties uz šo tiesību normu, vērsties pret nodokļu administrāciju, lai pamatlietu aplūkotojumiem būdabūtiem tiktu piemērots pagarinātais koriģēšanas laikposms, kurš, Beļģijā saskaņā ar PVN kodeksa 48. panta 2. punktu un Karaļa dekrēta Nr. 39. panta 1. punktu noteikts uz piecpadsmit gadiem.

87 No pastāvīgo judikatūras izriet, ka ikreiz, kad direktīvas noteikumi pēc to saturā ir beznosacījuma un pietiekami precīzi, privātpersonām ir tiesības uz tiem atsaukties valsts tiesās pret valsti, ja tā nav transponējusi direktīvu valsts tiesību aktos līdz tai noteiktā termiņa beigām vai ir to izdarījusi nepareizi (spriedums, 2024. gada 14. maijs, *Stachev*, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

88 Uz šādu tiesību normu individuāli var atsaukties, vērsties it īpaši pret visām šīs valsts pārvaldes iestādēm (šajā ziņā skat. spriedumu, 2017. gada 10. oktobris, *Farrell*, C-413/15, EU:C:2017:745, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

89 Šajā kontekstā, runājot par PVN direktīvas 190. panta beznosacījuma raksturu, ir taishba, ka ar šo tiesību normu dalībvalstīm ir tikai piešķirta iespēja, kuru tās var īstenot vai ne, un ka šīs iespējas īstenošana, ciktāl tā attiecas uz iespēju pielīdzināt pakalpojumu nekustamajam pašumam kā kapitālieguldījumu precei, turklāt ir atkarīga no tā, vai attiecīgā dalībvalsts vispirms ir īstenojusi šīs direktīvas 187. panta 1. punkta trešajā daļā paredzēto iespēju nošķirt šādas preces no visām kapitālieguldījumu precēm.

90 Tomēr dalībvalstīm piešķirtā brīvība izvēlēties īstenot vai ne PVN direktīvas 190. panta paredzēto iespēju, neliedz valsts tiesai pārbaudīt, vai dalībvalsts, kas pieņemusi lēmumu veikt šādu īstenošanu, ir ievērojusi nosacījumus, kuri reglamentē minēto īstenošanu, un it īpaši ir ievērojusi savas rīcības brīvības robežas (šajā ziņā skat. spriedumu, 1979. gada 1. februāris, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, EU:C:1977:12, 27. un 29. punkts).

91 Turklāt, ja dalībvalsts, kuras tas ir šajā lietā, ir nolēmusi izmantot PVN direktīvas 187. panta 1. punkta trešajā daļā paredzēto iespēju un tādējādi ir pilnībā izmantojusi savu rīcības brīvību šajā ziņā, vairs nepastāv šķērslis iepriekšējā punktā minētajai pārbaudei tiesā.

92 Līdz ar to tādus apstākļus, kādi ir pamatlietā, jāpārbauda, vai, ņemot vērā šo sprieduma 70.–72. punktā izklāstītos analīzes elementus, attiecīgā dalībvalsts, izmantodama ar PVN direktīvas 190. panta paredzēto iespēju, ir izpildījusi savu pienākumu ievērot tai šajā ziņā piešķirtās rīcības brīvības robežas, kas izriet no šīs tiesību normas, lasot to kopsakarā ar šīs direktīvas 187. panta 1. punktu un ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, satura.

93 Tāpat, runājot par PVN direktīvas 190. panta, ko lasa kopā ar tās 187. panta 1. punktu un nodokļu neitralitātes principu, pietiekami precīzo raksturu, iepriekšējā punktā atgādinātais un ar šo sprieduma 69. punktu minētais apstāklis, ka dalībvalstīm, īstenojot šīs tiesību normas, ir rīcības brīvība, neliedz veikt pārbaudi tiesā, lai pārbaudītu, vai attiecīgā dalībvalsts nav

p?rsnigusi šo r?c?bas br?v?bu (šaj? zi?? skat. spriedumus, 1996. gada 24. oktobris, *Kraaijeveld* u.c., C?72/95, EU:C:1996:404, 59. punkts, k? ar? 2013. gada 28. novembris, *MDDP*, C?319/12, EU:C:2013:778, 51. punkts).

94 PVN direkt?vas 190. pants, lasot to kopsakar? ar š?s direkt?vas 187. pantu un ?emot v?r? nodok?u neitralit?tes principu, ir pietiekami prec?zs, lai ?autu veikt š?du p?rbaudi ties?, k? tas turkl?t izriet ar? no atbildes uz pirmo jaut?jumu.

95 Š?dos apst?k?os PVN direkt?vas 190. pantam var b?t tieša iedarb?ba t?d? veid?, ka uz šo pantu, lasot to kop? ar š?s direkt?vas 187. pantu un nodok?u neitralit?tes principu, nodok?a maks?t?js var atsaukties tieši š? sprieduma 88. punkt? min?taj? gad?jum?.

96 T?d?j?di, ja iesniedz?jtiesa, pamatojoties uz š?du tiešu iedarb?bu, konstat?, ka dal?bvalsts ir p?rsnigusi r?c?bas br?v?bu, atseviš?us b?vdarbus, kas aplikti ar PVN k? pakalpojumu sniegšana, neuzskatot par nekustam? ?pašuma kapit?lieguld?jumu prec?m, nodok?a maks?t?js var tieši atsaukties uz PVN direkt?vas 190. pantu, ko lasa kop? ar š?s direkt?vas 187. pantu un nodok?u neitralit?tes principu, šaj? ties?, lai l?gtu šos darbus uzskat?t par š?d?m prec?m un lai tiem tiktu piem?rots valsts ties?b?s noteiktais pagarin?tais kori??šanas laikposms, piem?rojot min?t?s direkt?vas 187. panta 1. punkta trešo da?u (p?c analo?ijas skat. spriedumus, 2013. gada 28. novembris, *MDDP*, C?319/12, EU:C:2013:778, 52. punkts, k? ar? 2021. gada 15. apr?lis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C?846/19, EU:C:2021:277, 81. punkts).

97 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?to, uz otro jaut?jumu j?atbild, ka PVN direkt?vas 190. pants, lasot to kopsakar? ar š?s direkt?vas 187. pantu un ?emot v?r? nodok?u neitralit?tes principu, j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir t?da veida tieša iedarb?ba, ka nodok?u maks?t?js uz to var atsaukties valsts ties? pret kompetento nodok?u iest?di, lai t? lab? veiktajiem b?vdarbiem, kuriem piem?ro PVN k? pakalpojumu sniegšanai min?t?s direkt?vas izpratn?, var?tu piem?rot attiec?b? uz nekustam? ?pašuma kapit?lieguld?jumu prec?m noteikto pagarin?tas kori??šanas laikposmu gad?jum?, ja š? iest?de ir atteikusies piem?rot šo pagarin?to kori??šanas laikposmu, pamatojoties uz t?du valsts tiesisko regul?jumu k? pirmaj? jaut?jum? min?tais.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

98 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 190. pants, lasot to kop? ar t?s 187. pantu un iev?rojot nodok?u neitralit?tes principu,**

**j?interpret? t?d?j?di, ka**

tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) atskait?jumu kori??šanu, saska?? ar kuru pagarin?tais kori??šanas laikposms, kas saska?? ar šo 187. pantu ir noteikts attiec?b? uz nekustam? ?pašuma kapit?lieguld?jumu prec?m, nav piem?rojams b?vdarbiem, kuri pak?auti PVN k? pakalpojumu sniegšana min?t?s direkt?vas izpratn?, kuru rezult?t? notiek b?tiska ?kas paplašin?šana un/vai b?tiska remont?jam?s ?kas atjaunošana un kuru seku saimniecisk?s ekspluat?cijas ilgums atbilst jaunas ?kas ekspluat?cijas ilgumam.

2) Direkt?vas 2006/112 190. pants, lasot to kopsakar? ar t?s 187. pantu un iev?rojot nodok?u neitralit?tes principu,

j?interpret? t?d?j?di, ka

tam ir t?da veida tieša iedarb?ba, ka nodok?u maks?t?js uz to var atsaukties valsts ties? pret kompetento nodok?u iest?di, lai t? lab? veiktajiem b?vdarbiem, kuriem piem?ro PVN k? pakalpojumu sniegšanai min?t?s direkt?vas izpratn?, var?tu piem?rot attiec?b? uz nekustam? ?pašuma kapit?lieguld?jumu prec?m noteikto pagarin?tas kori??šanas laikposmu gad?jum?, ja š? iest?de ir atteikusies piem?rot šo pagarin?to laikposmu, pamatojoties uz t?du valsts tiesisko regul?jumu k? pirmaj? jaut?jum? min?tais.

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – holandiešu.

i Š?s lietas nosaukums ir izdom?ts. Tas neatbilst neviena lietas dal?bnieka re?lajam personv?rdam vai nosaukumam.