

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2020. gada 30. aprīlis (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Priekšnodokļa atskaitošana – 173. pants – Jaukts nodokļu maksātājs – Atskaitošanas metodes – Dažas atskaitošana – Atskaitošana, pamatojoties uz izmantojumu – 184. līdz 186. pants – Atskaitījumu koriģēšana – Atskaitījuma summas noteikšanai izmantoto elementu grozījumi – Pakārtots darījums, kas kādā veidā tiek uzskatīts par atbrīvotu no PVN – Valsts pasākums, ar kuru ir aizliegta atskaitošanas metodes maiņa par iepriekšējiem gadiem – Noilguma termiņš – Nodokļu neitralitātes, tiesiskās noteiktības, efektivitātes un samērīguma principi

Lietā C-661/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Šķērtējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķērtējtiesu centrs), Portugāle) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2018. gada 15. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 22. oktobrī, tiesvedībā

CTT – Correios de Portugal

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TIESA (septītā palāta)

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

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- CTT – Correios de Portugal vērā – A. Fernandes de Oliveira, advogado,
- Portugāles valdības vērā – L. Inez Fernandes, T. Larsen un R. Campos Laires, kā arī P. Barros da Costa, pārstāvji,
- Spānijas valdības vērā – S. Jiménez García, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vērā – L. Lozano Palacios un B. Rechena, pārstāvji,

Ēmot v?r? p?c Ēener?ladvok?ta uzklaus?šanas pieĒemto l?mumu izskat?t lietu bez Ēener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”), k? ar? nodok?u neitralit?tes, efektivit?tes, l?dzv?rt?bas un sam?r?guma principus.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp *CTT – Correios de Portugal* (turpm?k tekst? – “*CTT*”) un *Autoridade Tribut?ria e Aduaneira* (Nodok?u un muitas iest?de, Portug?le) par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) atskait?jumu, ko *CTT* veica saist?b? ar pasta pakalpojumiem, kori??šanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bu akti

3 PVN direkt?vas IX sada?? “Atbr?vojumi” tostarp ir ietverta 2. noda?a par “atbr?vojumiem konkr?t?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s”, k? ar? 3. noda?a attiec?b? uz “atbr?vojumi[em] cit?m darb?b?m”.

4 Š?s direkt?vas 132. panta, kas ietverts IX sada?as 2. noda??, 1. punkt? ir noteikts:

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

a) pakalpojumus, ko sniedz valsts pasta dienesti, izĒmot pasažieru p?rvad?jumus un telekomunik?ciju pakalpojumus, k? ar? ar tiem saist?tu pre?u pieg?di;

[..].”

5 PVN direkt?vas 135. panta, kas ietverts t?s IX sada?as 3. noda??, 1. punkts ir izteikts š?di:

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

[..]

d) dar?jumus, tostarp starpniec?bu, kas skar noguld?jumu un nor??inu kontus, maks?jumus, p?rskait?jumus, par?dus, ?ekus un citus tirgojamus dokumentus, ta?u izĒmot par?du piedzi?u;

[..].”

6 PVN direkt?vas X sada?? “Atskait?šana” tostarp ir ietverta 2. noda?a “Proporcioni? atskait?šana”, kur? ir ietverti konkr?ti š?s direkt?vas 173.–175. pants, k? ar? 5. noda?a “Atskait?šanas kori??šana”, kur? ir ietverti min?t?s direkt?vas 184.–189. pants.

7 PVN Direkt?vas 173. pant? ir paredz?ts:

“1. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem [...] PVN ir atskaitīms, un darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitīms, atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem.

Atskaitāmo daļu saskaņā ar 174. un 175. pantu nosaka visiem darījumiem, kurus veic nodokļa maksātājs.

2. Dalībvalstis var veikt šādus pasākumus:

[..]

c) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;

[..].”

8 Šīs direktīvas 175. panta 3. punkts ir noteikts:

“Atskaitīšanu, kas veikta, balstoties uz šādu provizorisks daļu, koriģē, nākamajā gadā nosakot galīgo daļu.”

9 Minētās direktīvas 184. pants ir precizēts:

“Sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kuru nodokļa maksātājam bijušas tiesības.”

10 PVN direktīvas 185. panta 1. punkts ir noteikts:

“Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu [..].”

11 Atbilstoši šīs direktīvas 186. pantam:

“Dalībvalstis paredz sāki izstrādāt noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai.”

Portugāles tiesību akti

12 *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienotās vārtības nodokļa kodekss) redakcijas, kas piemērojama pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – “CIVA”), 9. pants ir noteikts:

“No nodokļa atbrīvo:

[..]

23) pakalpojumus, ko sniedz valsts pasta dienesti, kā arī ar tiem saistītu preču piegādi, izņemot telekomunikāciju pakalpojumus;

24) apgrozībā esošu pastmarku vai pasta apmaksas zīmju piegādi par nominālvērtību, kā arī ar tām saistītās komisijas maksas;

[..].”

13 CIVA 22. panta "Atskaitēšanas tiesību rašanās un apjoms" 1.–3. punkts ir noteikts:

"1. Tiesības uz nodokļa atskaitēšanu rodas brīdī, kad ir maksājams atskaitāmais nodoklis saskaņā ar 7. un 8. panta tiesību normām, un tās tiek ņemtas, no nodokļa kopējās summas, kas deklarēcijas periodā maksātājam ir jāmaksā par ar nodokli apliekamiem darījumiem, atņemot atskaitāmā nodokļa summu, kas ir maksājama šajā pašā periodā.

2. Neskarot 78. panta noteikumus, atskaitēšana jāveic tajā pārskata periodā, kurā saņemti PVN rēķini vai maksājuma apstiprinājums, kas ietilpst importa deklarācijas, vai nākamajā pārskata periodā.

3. Ja iepriekšējā punktā minētie dokumenti ir saņemti citā pārskata periodā, kas atšķiras no to izdošanas perioda, tad atskaitēšanu, ja tas vēl iespējams, var veikt tajā pārskata periodā, kurā tie ir izdoti."

14 CIVA 23. pants "Atskaitēšanas metodes jauktā veida darījumu izmantojamām precēm" ir noteikts:

"1. Ja nodokļa maksātājs savas darbības ietvaros veic darījumus, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, un darījumus, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, saskaņā ar 20. pantu nodokļa, kas samaksāts par preču un pakalpojumu iegādi, ko izmanto abu veidu darījumiem, atskaitēšanu nosaka šādi:

[..]

b) Neskarot iepriekšējā punkta noteikumus, attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kas izmantoti darījumos, kuri izriet no 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētās saimnieciskās darbības veikšanas, no kuriem daļa nedod atskaitēšanas tiesības, nodoklis ir atskaitāms atbilstoši to darījumu gada summai, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms.

[..]

2. Neatkarīgi no 1. punkta b) apakšpunkta noteikumiem nodokļa maksātājs var veikt atskaitēšanu atbilstoši visām vai daļai no faktiski izmantotajām precēm un pakalpojumiem, pamatojoties uz objektīviem kritērijiem, kas ļauj noteikt šo preču un pakalpojumu izmantošanas apmēru darījumos, par kuriem ir tiesības atskaitēt nodokli, un darījumos, par kuriem nav šādu tiesību, neskarot vispārējās nodokļu pārvades nodokļu maksātājam noteiktos pašos nosacījumus vai aizliegumu šādi rīkoties, ja tas konstatē, ka tas izraisa vai var izraisīt būtiskus aplikšanas ar nodokli traucējumus.

[..]

4. 1. punkta b) apakšpunktā noteiktā atskaitāmā daļa rodas no daļskaitļa, kura skaitītāju veido preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas, kas saskaņā ar 20. panta 1. punktu dod tiesības uz atskaitēšanu, gada apgrozījuma summa, neieskaitot PVN, un saucēju veido visu nodokļa maksātāja veikto saimniecisko darbību saskaņā ar 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta gada apgrozījuma summa, neieskaitot PVN, kār subsīdijas, kas nav apliekamas ar nodokli, izņemot subsīdijas aprīkojumam.

[..]

6. 1. punkta b) apakšpunktā minēto atskaitāmo daļu, ko provizoriski aprēķina, pamatojoties uz iepriekšējā gadā veikto darījumu summu, kā arī saskaņā ar 2. punktu veikto atskaitījumu, kas

provizoriski apr??in?ts, pamatojoties uz objekt?viem krit?rijiem, kuri s?kotn?ji tika izmantoti, lai piem?rotu faktisk? izmantojuma metodi, kori??, ?emot v?r? gal?g?s summas par gadu, uz kuru t?s attiecas, t?d?j?di atbilstoši kori??jot veikto atskait?jumu apm?ru, kas j?nor?da attiec?g? gada p?d?j? perioda deklar?cij?.

15 CIVA 78. panta “Kori??šana” 6. punkt? ir paredz?ts:

“P?rrakst?šan?s k??du vai apr??ina k??du re?istr?, kas attiecas uz 44.–51. un 65. pantu, 41. pant? min?taj?s deklar?cij?s un 67. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkt? min?taj?s vadl?nij?s vai deklar?cij?s, labošana ir fakultat?va, ja no t? izriet nodoklis par labu nodok?a maks?t?jam, bet to var veikt tikai divu gadu laik?, kas ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ?stenošanas gad?jum? ir apr??in?ms no br?ža, kad š?s ties?bas rodas saska?? ar 22. panta 1. punktu, un ir oblig?ta, ja no t? izriet nodoklis par labu valstij.”

16 CIVA 98. panta “Atskait?šana p?c savas ierosmes un ties?bu veikt atskait?šanu termi??” 2. punkt? ir paredz?ts:

“Neskarot ?pašos noteikumus, atskait?šanas ties?bas vai ties?bas uz p?rmaks?t? nodok?a atmaksu var izmantot tikai ?etru gadu laik? no br?ža, kad ir raduš?s attiec?g?s atskait?šanas ties?bas vai ties?bas uz p?rmaks?t? nodok?a atmaksu.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

17 CTT darbojas Portug?les pasta pakalpojumu tirg?. T? tostarp pilda sabiedrisko pakalpojumu saist?bas šaj? tirg?.

18 CTT dar?jumi, kas ietilpst univers?lajos pasta pakalpojumos, ir atbr?voti no PVN saska?? ar PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta a) apakšpunktu un t?tad nerada ties?bas uz nodok?a atskait?šanu. T? k? CTT veic ar? ar PVN apliekamus dar?jumus, kas dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, šis uz??mums ir t? saucamais “jauktais” nodok?a maks?t?js.

19 Ar 2007. gad? pie?emto nodok?u nol?mumu (turpm?k tekst? – “2007. gada nol?mums”) Nodok?u un muitas iest?de atzina, ka CTT sniegtie pasta r??inu maks?jumu pakalpojumi ir atbr?voti no PVN. Šis nol?mums bija sp?k? l?dz 2012. gada 31. decembrim.

20 2012. gad? Portug?les likumdev?js veica pasta pakalpojumu sniegšanai piem?rojam? tiesisk? regul?juma p?rskat?šanu, lai no 2013. gada 1. janv?ra liberaliz?tu tirgu, piem?rojot Eiropas Parlamenta un Padomes Direkt?vu 2008/6/EK (2008. gada 20. febru?ris), ar ko Direkt?vu 97/67/EK groza attiec?b? uz Kopienas pasta pakalpojumu iekš?j? tirgus piln?gu izveidi (OV 2008, L 52, 3. lpp.).

21 Tom?r šaubas par Portug?les pasta tirgus liberaliz?cijas izrais?taj?m nodok?u sek?m rad?s tikai 2015. gad?. CTT s?ka maks?t PVN par pasta r??inu maks?jumu pakalpojumiem no 2015. gada apr??a un 2015. gada 23. j?nij? l?dza atjaunin?t 2007. gada nodok?u nol?mumu.

22 Jaunaj? 2015. gada 20. novembra nodok?u nol?mum? Nodok?u un muitas iest?de preciz?ja pasta pakalpojumu tirgus liberaliz?cijas ietekmi uz atbr?vojumu no PVN un nor?d?ja, ka pasta r??inu maks?jumu pakalpojumiem, kas tiek veikti kopš 2013. gada 1. janv?ra, vairs nav piem?rojams atbr?vojums no PVN attiec?b? uz valsts pasta dienestiem, ?emot v?r? 2009. gada 23. apr??a spriedumu *TNT Post UK* (C?357/07, EU:C:2009:248).

23 L?dz ar to 2016. gad? CTT samaks?ja PVN par pasta r??inu maks?jumu pakalpojumiem, kas tika veikti no 2013. gada 1. janv?ra, un veica papildus atpaka?ejošu PVN samaksu par 2013. gadu, k? ar? 2014. un 2015. gadu, iesniedzot kori??t?s deklar?cijas. Turkl?t CTT kori??taj?s

deklarācijās mainīja atskaitēšanas metodoloģiju, jo daļa no PVN, kas iepriekš tika atskaitīta, izmantojot proporcionālo metodi, tagad tika atskaitīta saskaņā ar faktiski izmantojuma metodi. Šīs pārskatēšanas rezultāti tika veikts papildu PVN atskaitījums kopumā 1 967 567,82 EUR apmērā.

24 Pēc pārbaudes, kas CTT tika veikta attiecībā uz 2015. finanšu gadu, Nodokļu un muitas iestāde atgādāja, ka atskaitēšanas metode nevar tikt mainīta, ja ir tikusi piemērota galīgā daļa, un no tā secināja, ka CTT, kas jau bija piemērojusi galīgo daļu, ir nokavējusi termiņu, lai mainītu savu atskaitēšanas metodi. Turklāt tā uzskatīja, ka CTT koriģēšanas pieprasījumam saistībā ar atskaitēšanas metodes maiņu nebija nekāda juridiska pamata atbilstoši CIVA. Līdz ar to Nodokļu un muitas iestāde atteicās veikt papildu atskaitījumu, pamatojoties uz atskaitēšanas metodes maiņu, bet koriģēja galīgās daļas par laikposmu no 2013. līdz 2015. gadam, jo šajos gados veiktie pasta rēķinu maksājuma darījumi nebija atbrīvoti no PVN.

25 2018. gada 21. martā CTT cēla prasību šķērtīties, proti, iesniedzīties, norādot, CIVA interpretācija, saskaņā ar kuru atskaitēšanas metodes noteikšana ir iespējama tikai rēķinu saņemšanas brīdī, neesot saderīga ar efektivitātes un līdzvērības principiem.

26 Šādos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Šķērtītiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķērtītiesu centrs) Portugāle) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai neitralitātes, efektivitātes, līdzvērības un samērīguma principiem ir pretrunā interpretēt [CIVA] 98. panta 2. punktu tādējādi, ka tas nav piemērojams gadījumos, kad tiek grozīti vai koriģēti jau veikti atskaitījumi?

2) Vai minētajiem principiem pretrunā ir tāds tiesiskais regulējums kā [CIVA] 23. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 6. punkts, kuri tiek interpretēti tādējādi, ka nodokļa maksātājs, kurš ir izvēlējies izmantot kādu koeficienta metodi un/vai sadalījuma kritēriju, lai aprēķinātu, kādā apjomā tam ir tiesības atskaitīt nodokli, kas samaksāts par jaukziem darījumiem izmantojamo preču un pakalpojumu iegādēm, un kurš ir veicis korekcijas, izmantojot galīgos lielumus par gadu, uz kuru attiecas atskaitījums saskaņā ar minētās tiesību normas 6. punktu, nedrīkst šo aprēķinu ar atpakaļejošu spēku mainīt, pārprasīnot sēkotnājo atskaitījumu, kas saskaņā ar šajās tiesību normās noteikto jau ir koriģēts sakarā ar to, ka ar atpakaļejošu spēku ir ticis aprēķināts PVN, kas maksājams par darbību, kura sēkotnāji tika uzskatīta par atbrīvotu no nodokļa?”

Par līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemšanu

27 Rakstveida atbildē Portugāles valdība pauž šaubas par prejudiciālo jautājumu pieņemšanu. Proti, pirmkārt, iesniedzītiesa neesot izklāstījusi iemeslus, kuru dēļ šajā gadījumā būtu piemērojami nodokļu neitralitātes, samērīguma, līdzvērības un efektivitātes principi. Otrkārt, ar šiem jautājumiem Tiesa tiek aicināta noteikt valsts tiesību normu piemērošanas jomu.

28 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka LESD 267. pantā paredzētais sadarbības sistēmas pamatā ir skaidra funkciju sadale starp valsts tiesm un Tiesu. Saskaņā ar šo pantu uzskatāmas tiesvedības ietvaros valsts tiesību normu interpretācija ir dalībvalstu tiesu, nevis Tiesas kompetencē un Tiesa nav tiesīga lemt par valsts tiesību normu atbilstību Savienības tiesībām. Tiesas kompetencē tomēr ir sniegt valsts tiesai visus norādījumus par Savienības tiesību normu interpretāciju, kas ļautu tai izvērtēt šo normu saderīgumu ar Savienības tiesisko regulējumu (spriedums, 2015. gada 15. oktobris, *Iglesias Gutiérrez* un *Rion Bea*, C-352/14 un C-353/14, EU:C:2015:691, 21. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

29 Tādējādi, lai arī no valsts tiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu formulējuma izriet, ka Tiesai tiek lūgts pieņemt nolikumu par valsts tiesību normas saderību ar Savienības tiesību, tomēr nekas Tiesai neliedz dot lietderīgu atbildi iesniedzējtiesai, sniedzot tai Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas tai ļaus pašai pieņemt nolikumu par valsts tiesiskā regulējuma saderību ar Savienības tiesību (spriedums, 2015. gada 15. oktobris, *Iglesias Gutiérrez un Rion Bea*, C-352/14 un C-353/14, EU:C:2015:691, 22. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Līdz ar to, ciktāl uzdotie jautājumi ir saistīti ar Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolikumu (šajā nozīmā skat. rīkojumu, 2012. gada 13. decembris, *Debiasi*, C-560/11, nav publicēts, EU:C:2012:802, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Līdz ar to uzdotie jautājumi ir jāsaprot kā tādi, kas būtībā attiecas uz PVN direktīvas, konkrēti, 173. un 184.–186. panta, lasot tos Savienības tiesību nodokļu neitralitātes, efektivitātes, līdzvērības un samērīguma principu gaismā, interpretāciju.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

31 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 173. pants, lasot to nodokļu neitralitātes, efektivitātes, līdzvērības un samērīguma principu gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieņemts, ka dalībvalsts, ataujot saskaņā ar šo tiesību normu nodokļa maksājumiem veikt PVN atskaitēšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas, kuri izmantoti gan darījumos, par kuriem nodoklis ir atskaitēms, gan darījumos, par kuriem nodoklis nav atskaitēms, izmantojumu, aizliedz minētajiem nodokļa maksājumiem grozīt atskaitēšanas metodi pēc galīgās atskaitēšanas daļas noteikšanas.

32 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 173. panta 1. punkta otro daļu atskaitēmo daļu saskaņā ar šīs direktīvas 174. un 175. pantu nosaka visiem darījumiem, kurus veic nodokļa maksātājs, atsaucoties uz apgrozījumu. Tomēr saskaņā ar minētās direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktu dalībvalstis var atļaut vai prasīt nodokļu maksātājam veikt atskaitēšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 18. oktobris, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 49. un 50. punkts).

33 Šajā gadījumā netiek apstrīdēts, ka Portugāles likumdevējs saskaņā ar šo pārdēļo minēto tiesību normu ir atļāvis jauktajiem nodokļa maksājumiem veikt atskaitēšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu, un ka CTT tādā bijā izvēlē veikt PVN atskaitējumu par jaukta veida darījumos izmantotajām precēm un pakalpojumiem, izmantojot proporcionālo metodi vai izmantojuma metodi.

34 Šajā ziņā ir jānorāda, ka saskaņā ar PVN direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktu visu preču un pakalpojumu vai to daļu izmantojuma PVN atskaitēšanas sistēmas piemērošana ir izvēles iespēja, kas ir dalībvalstu rīcībā, lai organizētu savu nodokļu uzlikšanas sistēmu. Tomēr, lai arī dalībvalstīm ir rīcības brīvība izvēlēties pasākumus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu, ņemot vērā šo kompetenci, tām tomēr ir jāievēro Savienības tiesības un to vispārīgie principi, jo paši samērīguma, nodokļu neitralitātes un tiesiskās drošības principi (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumann*, C-511/10, EU:C:2012:689, 22. un 23. punkts, kā arī 2018. gada 17. maijs, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Attiecībā uz šiem principiem vispirms ir jāatgādina, ka, runājot par samērīguma principu, tas neliedz dalībvalstij, kas ir izmantojusi iespēju piešķirt saviem nodokļa maksājumiem tiesības

41 Visbeidzot, runājot par tiesiskās noteiktības principu, tas prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tās tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu

tikt bezgalīgi apšaubīts (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46. punkts, un 2018. gada 17. maijs, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 51. punkts). Kā pamatoti atgādina Portugāles valdība, nešiet saprātīgi prasīt nodokļu iestādei, lai tās jebkuros apstākļos piekristu tam, ka nodokļa maksātājs var vienpusēji mainīt atskaitēšanas metodi, ko tas ir izmantojis, lai noteiktu atskaites PVN summas.

42 No iepriekš minētā izriet, ka PVN direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunkts, lasot to nodokļu neitralitātes, tiesiskās noteiktības un samērīguma principu gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tas, ka dalībvalsts, ataujot saskaņā ar šo tiesību normu nodokļa maksātājiem veikt PVN atskaitēšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas, kuri izmantoti gan darījumos, par kuriem nodoklis ir atskaites, gan darījumos, par kuriem nodoklis nav atskaites, izmantojumu, aizliedz minētajiem nodokļa maksātājiem grozīt PVN atskaitēšanas metodi pēc galīgās atskaites daļas noteikšanas.

Par otro jautājumu

43 Ar otro jautājumu iesniedzītāja būtībā jautā, vai PVN direktīvas 184.–186. pants, lasot tos kopsakarā ar nodokļu neitralitātes, efektivitātes, līdzvērības un samērīguma principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam pēc galīgās atskaites daļas noteikšanas atbilstoši šīs direktīvas 175. panta 3. punktam tiek liegta iespēja grozīt PVN – kas samaksāts par tūdu preču vai pakalpojumu iegādi, kas izmantotas gan darījumos, kas rada atskaitēšanas tiesības, gan darījumos, kas nerada atskaitēšanas tiesības, – atskaitējumu, izmantojot valsts tiesību atbilstoši minētās direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktam atbilstoši izmantojuma metodi, situācijā, kurā, pirmkārt, nodokļa maksātājs atskaitēšanas metodes izvēles brīdī nezina, ka darījums, kuru tas uzskatīja par atbrīvotu no nodokļa, patiesībā tās nebija, un, otrkārt, valsts tiesību paredzētais vispārējais termiņš atskaitēšanas koriģēšanai vēl nebija beidzies.

44 No iesniedzītājas nolūmuma un lietas dalībnieku sniegtajam atbildēm uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem izriet, ka CTT, izvēloties atskaitēt PVN par noteiktām precēm un pakalpojumiem, izmantojot metodi, kas balstīta uz apgrozījumu pamatlietā aplēkotajos gados, ņēma vērā to, ka pasta rūpinu maksājumu darījumi, kurus tā veica, saskaņā ar 2007. gada nodokļu nolūmumu bija atbrīvoti no PVN. 2015. gadā kompetentā nodokļu iestāde uzskatīja, ka pasta tirgus liberalizācija, kas notika kopš 2013. gada 1. janvāra, atbrīvojuma piemērojamību attiecināja tikai uz valsts pasta dienestu sniegtajiem pakalpojumiem. Līdz ar to CTT attiecībā uz 2013.–2015. gadu esot kļūdaini uzskatījusi, ka pasta rūpinu maksājumu darījumi bija atbrīvoti no PVN.

45 Vispirms ir jāatgādina, ka, lai arī tikai valsts tiesas kompetencē ir konstatēt un novērtēt pamatlīstas faktus, kā arī interpretēt un piemērot valsts tiesības, Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai lietderīga atbilde, kas ļautu atrisināt tās izskatīšanā esošo strīdu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 37. un 38. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

46 Šajā gadījumā Eiropas Komisija savos rakstveida atbildēs un CTT atbildē uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem norāda, ka pamatlietā aplēkotie rūpinu apmaksas pakalpojumi varētu tikt uzskatīti par maksājumu darījumiem, kas ir atbrīvoti no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu. CTT piebilda, ka, pamatojoties tieši uz šo pamatojumu, nevis uz šīs direktīvas 132. panta 1. punkta a) apakšpunktu, tie 2007. gada nodokļu nolūmumā tika uzskatīti par atbrīvotiem no PVN. Tādējādi iesniedzītājai ir jāpārbauda, vai šie pakalpojumi ietilpst minētā 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētajā atbrīvojuma no PVN piemērošanas jomā.

47 Lai atbildētu uz otro prejudiciālo jautājumu, ir jāņem vērā iesniedzējtiesas nolūmums ietvertais pieņēmums, saskaņā ar kuru šie pakalpojumi kopš 2013. gada 1. janvāra vairs nebija atbrīvoti no PVN, bet tikai 2015. gadā šie grozījumi kļuva acīmredzami, līdz ar to CTT brīdī, kad tās izvēlējās atskaitēšanas metodi, nezina, ka darījumi, kurus tā uzskatīja par atbrīvotiem no nodokļa, faktiski nebija atbrīvoti.

48 Šajā ziņā iesniedzējtiesai tomēr ir jāpārbauda, vai CTT rīkojās labticīgi, kas ir atkarīgs it īpaši arī no tā, vai pēc Portugāles pasta tirgus liberalizācijas bija vai nebija paredzamas izmaiņas attiecībā uz valsts pasta dienestu sniegto pakalpojumu atbrīvojumu no nodokļa.

49 Ēmot to vērā, vispirms ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 184. pantā ir noteikts, ka sēkotnāji atskaitēšana ir jākorrigē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības. Saskaņā ar šīs direktīvas 185. panta 1. punktu koriģēšana ir īpaši jāveic gadījumā, ja ir mainījušies fakti, kas sēkotnāji ēmti vērā, nosakot atskaitējumu summu (spriedums, 2016. gada 16. jūnijs, *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C-186/15, EU:C:2016:452, 46. punkts).

50 PVN direktīvas 184.–186. pantā paredzētās koriģēšanas mērķis ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz PVN kā priekšnodokļa atskaitējumu un attiecīgo preču vai pakalpojumu izmantošanu darījumiem, kas ar nodokli tiek aplikti vālk (spriedums, 2019. gada 27. marts, *Mydibel*, C-201/18, EU:C:2019:254, 27. punkts). Pasta maksājumu pakalpojumu atbrīvojuma no nodokļa apstādēšanas sekas bija tādas, ka tika pārtraukta šī ciešā un tiešā saikne starp tiesībām uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu un attiecīgo preču vai pakalpojumu izmantošanu darījumiem, kas ar nodokli tiek aplikti vālk. Tādējādi šīs apstādēšanas rezultātā attiecībā uz 2013.–2015. gadu PVN direktīvas 185. panta izpratnē tika grozīts viens no elementiem, kas sēkotnāji tika ēmts vērā atskaitējumu aprēķināšanā. No tā izriet, ka CTT bija tiesības veikt koriģēšanu saskaņā ar šīs direktīvas 184. pantu (pēc analoģijas ar darījumu, kas kādā tika uzskatīts par apliekamu ar PVN, bet faktiski bija atbrīvots no nodokļa, skat. spriedumu, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 39. punkts).

51 No PVN direktīvas 184. un 185. panta kopīgās interpretācijas arī izriet, ka atskaitējumu koriģēšanai būtu jāizraisa tas, ka beigās veikto atskaitējumu summa atbilst atskaitējumu summai, uz kādu tādā nodokļa maksātājam kā CTT būtu bijušas tiesības, ja tas sēkotnāji būtu ēmis vērā, ka pasta rēķinu maksājumu pakalpojumi nav atbrīvoti no PVN (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2016. gada 16. jūnijs, *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C-186/15, EU:C:2016:452, 47. punkts).

52 Šajā ziņā jāatgādina, ka konkrēts darījums ir vai nav atbrīvots no nodokļa, ir būtisks elements, ko jaukts nodokļa maksātājs ēm vērā, lai noteiktu, kā ir jāveic PVN atskaitējumi. Šajā ziņā pietiek konstatēt, ka iepriekš veikta darījuma atbrīvojuma no nodokļa apšaubēšanas sekas var būt tādas, ka noteiktas preces vai pakalpojumi, attiecībā uz kuriem tika uzskatīts, ka tie ir paredzēti jaukta veida izmantošanai, patiesībā tiek izmantoti tikai darījumiem, kas dod tiesības uz PVN atskaitēšanu. No PVN direktīvas 173. panta formulējuma skaidri izriet, ka tas ir piemērojams tikai precēm un pakalpojumiem, kas paredzēti jaukta veida izmantošanai. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas domāti vienīgi ar nodokli apliekamu darījumu īstenošanai, nodokļu maksātāji var atskaitīt visu nodokli, kas samaksāts par iegādi vai piegādi (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 18. oktobris, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 47. punkts).

53 Šajā gadījumā no tā izriet, ka CTT vajadzēja būt tiesībām mainīt atskaitēšanas metodi, lai varētu atskaitīt PVN, uz ko tai būtu bijušas tiesības, ja tā sēkotnāji būtu varējusi ēmt vērā apstākli, ka pasta rēķinu maksājumu pakalpojumi nebija atbrīvoti no PVN pamatlietā aplūkotajos

gados. Šaj? zi?? Portug?les vald?bas arguments, saska?? ar kuru atskait?jumu kori??šana var?tu tikt veikta, cikt?l nodok?u iest?de at??va gal?g?s atskait?m?s da?as p?rskat?šanu par pamatliet? apl?kotajiem gadiem, jo pasta r??inu maks?jumu pakalpojumi k??daini tika uzskat?ti par atbr?votiem no PVN, nav pie?emams.

54 Turkl?t, lai ar? PVN direkt?vas 186. pant? tieši dal?bvalst?m ir paredz?ts pien?kums noteikt PVN kori??šanas nosac?jumus, t?m, pie?emot valsts tiesisko regul?jumu, kur? ir noteikta š? k?rt?ba, ir j?iev?ro Savien?bas ties?bas, it ?paši to pamatprincipi (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 11. apr?lis, *SEB bankas*, C?532/16, EU:C:2018:228, 27. un 48. punkts).

55 K? atg?din?ts š? sprieduma 36. punkt?, nodok?u neitralit?tes princips prasa, lai atskait?m? nodok?a summas apr??in?šanas k?rt?ba objekt?vi atspogu?otu izdevumu par jaukta veida dar?jumus izmantojam?m prec?m un pakalpojumiem faktisko da?u, kas var tikt attiecin?ta uz dar?jumiem, kuri dod ties?bas uz atskait?jumu. T?d?j?di šis princips nepie?auj, ka dal?bvalsts atsak?s kori??t PVN atskait?šanas metodi t?d? situ?cij? k? pamatliet?, iz?emot, ja š?da korekcija ne?auj ar liel?ku precizit?ti noteikt to PVN da?u, kas attiecas uz dar?jumiem, kuri dod ties?bas uz atskait?jumu.

56 Saska?? ar sam?r?guma principu valsts likumdev?js, protams, var nodok?a maks?t?ja form?los pien?kumus saist?t ar sankcij?m, kas var mudin?t tos iev?rot min?tos pien?kumus, lai nodrošin?tu PVN sist?mas pien?c?gu darb?bu. ?emot v?r? atskait?šanas ties?bu domin?jošo vietu kop?j? PVN sist?m?, š?da sankcija, kas ietver absol?tu ties?bu veikt atskait?šanu, ko nodok?a maks?t?jam bija ties?bas veikt, š?iet nesam?r?ga, ja nav konstat?ta nedz kr?pšana, nedz kait?jums valsts budžetam (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 26. apr?lis, *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 48. un 51. punkts).

57 Šaj? gad?jum? no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem neizriet nek?das nor?des par CTT kr?pniecisku vai ?aunpr?t?gu r?c?bu.

58 Visbeidzot Portug?les vald?ba nor?da, ka, lai gan CTT bija ties?bas main?t PVN atskait?šanas metodi, kori??šana tika piepras?ta p?c termi?a. Lai gan CIVA 98. panta 2. punkt? atskait?jumu groz?šanai vai kori??šanai ir paredz?ts visp?r?gs ?etru gadu termi?š, kas s?kas no atskait?šanas ties?bu rašan?s vai p?rmaks?t? nodok?a samaksas br?ža, š? termi?a piem?rošana ir izsl?gta, ja ir noteikta gal?g? atskait?m? da?a saska?? ar PVN direkt?vas 175. panta 3. punktu.

59 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar tiesisk?s noteikt?bas principu noilguma termi?š, kura iest?šan?s izraisa to, ka nepietiekami r?p?gs nodok?a maks?t?js, kas nav piepras?jis PVN priekšnodok?a atskait?šanu, tiek sod?ts ar atskait?šanas ties?bu zaud?šanu, nevar tikt uzskat?ts par nesader?gu ar sist?mu, kura ir izveidota ar PVN direkt?vu, cikt?l, pirmk?rt, šis termi?š ir vien?di piem?rojams gan l?dz?g?m ties?b?m nodok?u jom?, kas ir pamatotas ar valsts ties?b?m, gan l?dz?g?m ties?b?m, kas ir pamatotas ar Savien?bas ties?b?m (l?dzv?rt?bas princips), un, otrk?rt, ka tas atskait?šanas ties?bu ?stenošanu nepadara praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu (efektivit?tes princips) (spriedums, 2018. gada 26. apr?lis, *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 38. punkts).

60 Lai gan no iesniedz?jtiesas iesniegtajiem elementiem neizriet, ka pamatliet? apl?kotaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? PVN jom? b?tu paredz?ts rež?ms, kas atš?irtos no cit?s valsts ties?bu nodok?u jom?s paredz?t?, tom?r efektivit?tes princips liedz š?du tiesisko regul?jumu, cikt?l tas t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, var liegt nodok?u maks?t?jam iesp?ju kori??t PVN deklar?cijas, ja ir tikusi noteikta gal?g? atskait?m? da?a, pat tad, ja min?taj? tiesiskaj? regul?jum? noteiktais ?etru gadu termi?š v?l nav beidzies. Š?dos apst?k?os š? sprieduma 51. punkt? atg?din?to ties?bu uz PVN atskait?jumu kori??šanu ?stenošana faktiski b?tu neiesp?jama vai vismaz p?rm?r?gi gr?ta (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2018. gada 26. apr?lis, *Zabrus Siret*,

61 Šaj? zi?? v?l ir j?atg?dina, ka valsts ties?m valsts ties?bas ir j?interpret? cik vien iesp?jams atbilstoši Savien?bas ties?b?m un ka, lai gan atbilst?gas interpret?cijas pien?kums nevar b?t pamats valsts ties?bu *contra legem* interpret?cijai, valsts ties?m vajadz?bas gad?jum? ir j?groza judikat?ra vai l?mumu pie?emšanas prakse, ja t? ir balst?ta uz valsts ties?bu interpret?ciju, kas nav sader?ga ar direkt?vas m?r?iem (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego*, C?566/17, EU:C:2019:390, 48. un 49. punkts).

62 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otro prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 184.–186. pants, lasot tos nodok?u neitralit?tes, efektivit?tes un sam?r?guma principu gaism?, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?jam, kurš ir veicis PVN – kas samaks?ts par t?du pre?u vai pakalpojumu ieg?di, kas izmantotas gan dar?jumos, par kuriem nodoklis ir atskait?ms, gan dar?jumos, par kuriem nodoklis nav atskait?ms, – atskait?jumus, izmantojot uz apgroz?jumu balst?tu metodi, p?c gal?g?s atskait?m?s da?as noteikšanas atbilstoši š?s direkt?vas 175. panta 3. punktam tiek liegta iesp?ja kori??t PVN atskait?jumus, piem?rojot izmantojuma metodi, situ?cij?, kur?:

- attiec?g? dal?bvalsts ?auj saska?? ar min?t?s direkt?vas 173. panta 2. punkta a) apakšpunktu nodok?a maks?t?jiem veikt PVN atskait?jumus, pamatojoties uz visu pre?u un pakalpojumu vai to da?as, kas izmantojamas gan dar?jumos, kas rada atskait?šanas ties?bas, gan dar?jumos, kas nerada atskait?šanas ties?bas, izmantojumu;
- nodok?a maks?t?js, izv?loties atskait?šanas metodi, labtic?gi nezin?ja, ka dar?jums, kuru tas uzskat?ja par atbr?votu no nodok?a, paties?b? t?ds nebija;
- visp?r?jais noilguma termi?š, kas valsts ties?b?s ir noteikts atskait?jumu kori??šanai, v?l nav beidzies un
- atskait?šanas metodes mai?a ?auj ar liel?ku precizit?ti noteikt to PVN da?u, kas attiecas uz dar?jumiem, par kuriem nodoklis ir atskait?ms.

Par ties?šan?s izdevumiem

63 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj 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 (sept?t? 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 173. panta 2. punkta c) apakšpunkts, lasot to nodok?u neitralit?tes, tiesisk?s noteikt?bas un sam?r?guma principu gaism?, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? tas, ka dal?bvalsts, saska?? ar šo ties?bu normu at?aujot nodok?a maks?tajiem veikt pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) atskait?jumus, pamatojoties uz visu pre?u vai pakalpojumu vai to da?u, kuri izmantojami gan dar?jumos, par kuriem nodoklis ir atskait?ms, gan dar?jumos, par kuriem nodoklis nav atskait?ms, izmantojumu, aizliedz šiem nodok?a maks?t?jiem main?t PVN atskait?šanas metodi p?c gal?g?s atskait?m?s da?as noteikšanas.**

2) **Direkt?vas 2006/112 184.–186. pants, lasot tos nodok?u neitralit?tes, efektivit?tes un sam?r?guma principu gaism?, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?jam, kurš ir veicis pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) – kas samaks?ts par pre?u vai pakalpojumu ieg?di, kas izmantotas gan dar?jumos, par kuriem PVN ir atskait?ms, gan dar?jumos, par kuriem PVN**

nav atskaitīms, – atskaitījums, izmantojot uz apgrozījumu balstītu metodi, pēc galīgās atskaitīmes daļas noteikšanas atbilstoši šīs direktīvas 175. panta 3. punktam tiek liegta iespēja koriģēt PVN atskaitījums, piemērojot izmantojuma metodi, situācijā, kur:

- attiecīgā dalībvalsts ļauj saskaņā ar minētās direktīvas 173. panta 2. punkta a) apakšpunktu nodokļa maksātājiem veikt PVN atskaitījums, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas, kas izmantojamas gan darījumos, kas rada atskaitīšanas tiesības, gan darījumos, kas nerada atskaitīšanas tiesības, izmantojumu;
- nodokļa maksātājs, izvēloties atskaitīšanas metodi, labticīgi nezināja, ka darījums, kuru tas uzskatīja par atbrīvotu no nodokļa, patiesībā tās nebija;
- vispārīgais noilguma termiņš, kas valsts tiesībās ir noteikts atskaitījumu koriģēšanai, vēl nav beidzies un
- atskaitīšanas metodes maiņa ļauj ar lielāku precizitāti noteikt to PVN daļu, kas attiecas uz darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitīms.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – portugāļu.