

62016CJ0532

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2018. gada 11. aprīlis (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Tiesību atskaitēt samaksāto priekšnodokli ierobežojumi – Priekšnodokļa atskaitījuma korekcija – Zemes piegāde – Kāpēc kvalificēta “ar nodokli apliekama darbība” – Nodokļa norādīšana saskaņā ar rīcību – Piegādātāja veikti grozījumi šajā norādē

Lieta C-532/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Lietuvas vyriausiasis administracinis teismas (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2016. gada 3. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 18. oktobrī, tiesvedībā

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

pret

SEB bankas AB.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta], tiesneši Ž. K. Bonišo [J.-C. Bonichot] (referents), A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev], S. Rodins [S. Rodin], J. Regans [E. Regan],

ģenerālvokāts: M. Bobeks [M. Bobek],

sekretārs: M. Aleksejevs [M. Alekseev], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 4. oktobra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

—

SEB bankas AB vārdā – M. Bielskienis, padomdevēja, kurai palīdz A. Medelienis, advokāts,

—

Lietuvas valdības vārdā – D. Kriaušinis, kā arī R. Krasuckaitis un J. Prasauskienis, pārstāvji,

—

Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un J. Jokubauskaitis, pārstāves,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2017. gada 20. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp., un labojums – OV 2015, L 323, 31. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 184.–186. panta interpretāciju.

2

Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija) (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) vēršas pret SEB bankas AB saistību ar tās nodokļa uzdevumu, ko tai piemēroja, lai koriģētu šīs uzņēmējdarbības veikto pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumu par zemesgabalu iegādi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

PVN direktīvas 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otrās daļas minētajām darbībām, jo paši kādu no šādiem darījumiem:

[..]

b)

apbēves zemes piegādi.”

4

PVN direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunkts ir formulēts šādi:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

[..]

k)

neapbēvītas zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētās apbēves zemes piegādi.”

5

PVN direktīvas 179. pantā ir noteikts:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopīgo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178.

Šo punkta pirmajā daļā minēto koriģēšanu veic, balstoties uz svērstības atskaitēšanas tiesībās

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.”

11

PVN direkt?vas 188. pant? ir noteikts š?di:

“1. Ja kapit?lieguld?jumu preces pieg?d? kori??šanas laik?, uzskata, ka nodok?a maks?t?js tos v?l joproj?m lieto t? uz??m?jdarb?bai l?dz kori??šanas laika beig?m.

Pie?em, ka šai saimnieciskajai darb?bai piln?b? uzliek nodokli, ja nodokli uzliek kapit?lieguld?jumu pre?u pieg?dei.

Pie?em, ka š? saimniecisk? darb?ba ir piln?b? atbr?vota no nodok?a, ja no nodok?a ir atbr?vota kapit?lieguld?jumu pre?u pieg?de.

2. Š? panta 1. punkt? paredz?to kori??šanu veic tikai vienreiz attiec?b? uz visu atlikušo kori??šanas laiku. Tom?r, ja kapit?lieguld?jumu pre?u pieg?de ir atbr?vota no nodok?a, dal?bvalstis var atcelt pras?bu veikt kori??šanu, ja pirc?js ir nodok?a maks?t?js, kas attiec?g?s kapit?lieguld?jumu preces izmanto vien?gi dar?jumiem, par kuriem PVN ir atskait?ms.”

12

PVN direkt?vas 189. pant? ir noteikts:

“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;

b)

nor?d?t PVN summu, kas ?emama v?r? kori??šanai;

c)

veikt jebk?dus nepieciešamos pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka kori??šana neizraisa nek?das nepamatotas priekšroc?bas;

d)

at?aut administrat?vus vienk?ršojumus.”

13

PVN direkt?vas 250. panta 1. punkt? ir noteikts:

“1. Katrs nodok?a maks?t?js iesniedz PVN deklar?ciju, nor?dot visu inform?ciju, kas vajadz?ga, lai apr??in?tu iekas?jam? nodok?a summu un atskait?mo summu, tostarp – cikt?l tas nepieciešams apr??ina b?zes noteikšanai – to dar?jumu kop?jo v?rt?bu, uz ko attiecas min?tais nodoklis un atskait?šana, k? ar? jebkuru no nodok?a atbr?voto dar?jumu v?rt?bu.”

Lietuvas ties?bas

Lietuvos Respublikos pridētās vērtības mokesīto likums (Lietuvos Republikas Likums par pievienotās vērtības nodokli), ar grozījumiem, kas izdarīti ar 2004. gada 15. janvāra Likumu Nr. IX-1960, 65. pants: "PVN atskaitījumu korekcijas vispārīgie noteikumi" ir noteikts:

"Ja PVN maksātājs pēc PVN deklarācijas par attiecīgo taksācijas periodu iesniegšanas atdod atpakaļ daļu no saņemtajām precēm, saņem no preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja papildu atlaides vai jebkādu citu iemeslu dēļ samazinās preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam maksājamo PVN summa, kā arī gadījumā, ja nodokļa maksātājam ir atmaksāta importa nodeva, un ja PVN priekšnodokļa par pirkumu vai importu summas ir iekāutas PVN atskaitījumā, PVN atskaitījums ir jākorrigē attiecībā uz taksācijas periodu, par kuru ir kļuvis zināmi minētie apstākļi, PVN deklarācijā attiecīgi palielinot (samazinot) Valsts kasei maksājamo (Valsts kases atmaksājamo) PVN summu."

Šo likuma 83. panta 1. punktu ir paredzēts:

"Ja pēc preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas darījuma noslēgšanas mainās piegādātājam vai sniegto pakalpojumu ar nodokli apliekamā vērtība vai apjoms, tiek saņemta atlaide, preces pilnībā vai daļēji tiek atdotas atpakaļ pārdevējam, preces – pilnībā vai daļēji – vai pakalpojumi tiek atsaukti vai jebkādu citu iemeslu dēļ samazinās atļaujamā, kas ir jāveic ieguvējam (klientam), tad personai, kura ir sagatavojusi šākotnējo grāmatvedības dokumentu, ar ko tiek noslēgtas preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas darījums, sagatavo koriģējošo kredītdokumentu, ar kuru tiek apliecinātas apstākļu izmaiņas. Pēc savstarpēji vienojoties, preču atdošanu vai pakalpojumu atcelšanu apliecina nevis ar preču vai pakalpojumu sniedzēju sagatavotu kredītdokumentu, bet parādzami, kuru ieguvējs (klients) izdod, tiklīdz uz to attiecas PVN maksāšanas pienākums."

2004. gada 13. aprīlī Lietuvos Respublikos mokesīto administravimo likums (Lietuvos Republikas Likums par nodokļu administrāšanu), redakcijā, kas izriet no Likuma Nr. IX-2112, 68. panta 1. punktu ir paredzēts:

"Ja vien šajā pantā vai attiecīgo nodokli reglamentējošajā tiesību aktā nav noteikts citādi, nodokļa maksātājs vai nodokļu administrācija var nodokli aprēķināt vai pārreķināt par laikposmu, kas nepārsniedz kārtējo kalendāro gadu un piecus iepriekšējos kalendāros gadus, skaitot no 1. janvāra gadā, kurā nodoklis tika šākotnēji aprēķināts vai pārreķināts."

Šo likuma 80. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Nodokļu maksātājam ir tiesības koriģēt nodokļu deklarāciju, ja nav pagājis šo likuma 68. pants noteiktais nodokļa aprēķināšanas (pārreķināšanas) termiņš."

Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi

SEB Lizingas UAB, kuras tiesības ir pārgājušas SEB bankas, kas to 2013. gada novembrī

pārveidots, 2007. gada martā iegādājās sešus zemesgabalus no VKK Investīcija par cenu 4800000 Lietuvas litu (LTL) apmērā, kas ir aptuveni 1387200 EUR, ieskaitot visus nodokļus. Noslēdzot šo darījumu, puses uzskatīja, ka tās priekšmets ir apbēves zemes piegāde, kas ir ar PVN apliekams darījums. Tādēļ SEB Līzings par šo darījumu samaksāja PVN un šo summu iekāva 2007. gada martā PVN atskaitījums.

19

Vienlaikus SEB Līzings ar līzingu līgumu šos zemesgabalus nodeva VKK Investīcija. Tomēr, tā kā VKK Investīcija nebija izpildījusi savas no līzingu līguma izrietošās saistības, SEB Līzings 2009. gada martā vienpusēji izbeidza šo līgumu.

20

2010. gada 14. aprīlī VKK Investīcija izdeva prasījumu par dzīmi, norādot, ka, tā kā darījums nav apliekams ar PVN, pirmajā rēķinā norādītā cena, ieskaitot visus nodokļus, ir uzskatāma par cenu bez nodokļiem, un izrakstīja jaunu rēķinu ar koriģēto cenu 4800000 LTL apmērā, nenorādot PVN. Saskaņā ar tās viedokli attiecīgais pārdošanas darījums rezultātā nav uzskatāms par apbēves zemes piegādi, un tādējādi tas nav apliekams ar PVN. Tā arī iesniedza koriģētu PVN deklarāciju par 2007. gada martu.

21

Uzņēmums sabiedrībā SEB Līzings, kura nepiekrita nedz atzīt par dzīmi un jauno rēķinu, nedz koriģēt atskaitījumu, kuru tā atbilstoši saviem dokumentiem bija veikusi 2007. gada martā, 2012. gadā tika veikta nodokļu kontrole. Uzskatāma, ka attiecīgais zemes piegādes darījums tiešām ir no nodokļa atbrīvots darījums, nodokļu administrācija ar 2014. gada 16. maija lēmumu uzdeva atmaksāt nepamatoti atskaitīto PVN summu kopā ar nokavējuma procentiem un uzlika SEB bankas naudas sodu nodokļu jomā.

22

SEB bankas šo lēmumu apstrīdēja Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strādu komisija), kura šo lēmumu atcēla daļēji par nesamaksāto PVN un papildu maksājumiem. Nodokļu administrācija vēršās Vīlniaus apygardos administrācinis teismas (Vilniaus Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva) ar prasību atcelt šo minēto lēmumu daļu. Šī tiesa minēto prasību noraidīja. Nodokļu administrācija šo Vīlniaus apygardos administrācinis teismas (Vilniaus Administratīvā apgabaltiesa) pasludināto spriedumu pāršķērēja Lietuvas vyriausiasis administrācinis teismas (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa).

23

Iesniedzējtiesa uzskatīja, ka šī lieta ir saistīta ar Savienības tiesību interpretāciju un piemērošanu.

24

Šādos apstākļos Lietuvas vyriausiasis administrācinis teismas (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1)

Vai PVN direktīvas 184.–186. pants apstākļos, kādi ir radušies šajā lietā, ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā direktīvā noteiktais atskaitījuma koriģēšanas mehānisms nav piemērojams tajos

gad?jumos, kuros visp?r nevar?ja veikt s?kotn?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) atskait?jumu, jo tas bija no nodok?a atbr?vots [zemes pieg?des] dar?jums?

2)

Vai atbildei uz pirmo jaut?jumu ir svar?gi tas, ka 1) s?kotn?jo PVN atskait?jumu par zemesgabalu pirkumu piem?roja t?d??, ka t?da bija nodok?u administr?cijas prakse, atbilstoši kurai atbilstoš? pieg?de tika k??daini uzskat?ta par apb?ves zemes pieg?di, kurai ir piem?rojams PVN, kas ir paredz?ts [PVN direkt?vas] 12. panta 1. punkta b) apakšpunkt?, un/vai 2) zemes pieg?d?t?js p?c pirc?ja izdar?t? s?kotn?j? atskait?juma vi?am izdeva par?dz?mi, kur? ir kori??ta s?kotn?ji izdotaj? r??in? nor?d?t? PVN summa?

3)

Apstiprinošas atbildes uz pirmo jaut?jumu gad?jum?, vai t?dos apst?k?os k? pamatliet? PVN direkt?vas 184. un/vai 185. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka, t? k? pirmais atskait?jums nebija iesp?jams, jo atbilstošajam dar?jumam nebija piem?rojams PVN, ir j?pie?em, ka nodok?u maks?t?ja pien?kums kori??t šo atskait?jumu rad?s uzreiz vai ar? tikai tad, kad izr?d?j?s, ka s?kotn?jais atskait?jums [likumiski] nebija iesp?jams?

4)

Apstiprinošas atbildes uz pirmo jaut?jumu gad?jum?, vai t?dos apst?k?os k? pamatliet? PVN direkt?va, it ?paši t?s 179., 184.–186. un 250. pants, ir j?interpret? t?d?j?di, ka atskait?m? PVN priekšnodok?a kori??t summa ir j?atskaita no t? taks?cijas perioda, kur? rad?s nodok?u maks?t?ja pien?kums vai ties?bas kori??t [t? veikto] s?kotn?jo atskait?jumu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Ievada apsv?rumi

25

Vispirms ir j?atg?dina, ka PVN direkt?vas 184. pant? ir noteikts pien?kums kori??t s?kotn?jo atskait?jumu, ja tas ir liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam ir bijušas ties?bas. Š?s direkt?vas 185. panta 1. punkt? ir preciz?ts, ka šis pien?kums ir j?pilda jo ?paši tad, ja p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas main?s sast?vda?as, kas ir izmantotas, lai noteiktu atskait?jumu apm?ru. Š? panta 2. punkt? ir uzskait?ti gad?jumi, kuros, piem?rojot atk?pi, korekcija nav j?veic. Saska?? ar min?t?s direkt?vas 186. pantu dal?bvalstis nosaka k?rt?bu, k?d? piem?ro PVN direkt?vas 184. un 185. pantu.

26

T?d?j?di šajos pirmaj? prejudici?laj? jaut?jum? min?tajos 184. un 185. panta noteikumos ir gan sniegts skaidrojums, gan noteiktas robežas pien?kumam kori??t nepamatotus PVN atskait?jumus. Tom?r šajos pantos nav noteikts, k? tieši š? korekcija ir j?veic.

27

Savuk?rt ar PVN direkt?vas 186. pantu dal?bvalst?m ir tieši uzlikts pien?kums defin?t š?s kori??šanas nosac?jumus. PVN direkt?vas 187.–189. pant? paredz?tie atseviš?i PVN atskait?jumu korekcijas noteikumi attiecas tikai uz kapit?lieguld?jumu prec?m un l?dz ar to uz konkr?tu gad?jumu.

28

Tād?? ir j?noš?ir PVN direkt?vas 184. pant? noteikt? korekcijas pien?kuma tv?rums un š?s direkt?vas 187.–189. pant? ietvert? korekcijas meh?nisma piem?rošanas joma.

Par pirmo un otro jaut?jumu

29

T? k? iesniedz?jtiesa pirmaj? jaut?jum? atsaucas vienlaikus gan uz PVN direkt?vas 184.–186. pantu, gan uz šaj? direkt?v? paredz?to nepamatotu PVN atskait?jumu korekcijas meh?nismu, šis jaut?jums ir j?p?rformul?, ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus.

30

Uzdodama pirmo un otro jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, pirmk?rt, vai PVN direkt?vas 184. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka šaj? pant? min?tais pien?kums kori??t nepamatotus PVN atskait?jumus attiecas ar? uz gad?jumiem, kad nav bijis tiesiska pamata veikt s?kotn?jo atskait?jumu, jo tas ir attiecies uz dar?jumu, kas ir atbr?vots no PVN, un, otrk?rt, vai PVN direkt?vas 187.–189. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka šajos pantos paredz?tais nepamatotu PVN atskait?jumu korekcijas meh?nisms attiecas uz š?diem gad?jumiem un it ?paši uz t?du situ?ciju k? pamatliet? apl?kot?, kur? s?kotn?ji veiktais PVN atskait?jums ir bijis nepamatots t?p?c, ka tas attiec?s uz zemes pieg?des dar?jumu, kas ir atbr?vots no PVN.

31

Turkl?t š? tiesa v?las noskaidrot, k?da noz?me, sniedzot atbildi uz pirmo jaut?jumu, var b?t apst?klim, ka pamatliet? PVN par zemesgabalu pirkumu tika nepamatoti samaks?ts un atskait?ts t?d??, ka t?da bija nodok?u administr?cijas k??dain? prakse, k? ar? faktam, ka šo zemesgabalu pieg?d?t?js pirc?jam ir izrakst?jis par?dz?mi, izlabojot s?kotn?ji izdotaj? r??in? nor?d?to PVN summu.

32

Pirm?m k?rt?m ir j?nor?da, ka korekcijas pien?kums PVN direkt?vas 184. pant? ir ?oti plaši defin?ts, jo “s?kotn?jo atskait?[jumu] kori??, ja [tas] ir liel?k[s] vai maz?k[s] par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas”.

33

Šis formul?jums a priori neizsl?dz iesp?jamu nepamatota atskait?juma gad?jumu. Korekcijas pien?kuma visp?r?jo tv?rumu apstiprina PVN direkt?vas 185. panta 2. punkt? skaidri uzskait?tie pie?aujamie iz??mumi.

34

It ?paši uz gad?jumu, kad ir veikts atskait?jums, lai gan ties?bas uz atskait?jumu nav bijušas, attiecas PVN direkt?vas 184. pant? paredz?t? pirm? situ?cija, proti, s?kotn?jais atskait?jumus ir liel?ks par to, k?du nodok?a maks?t?jam bija ties?bas veikt.

35

Turkl?t tas atbilst kop?j?s PVN sist?mas lo?ikai, atbilstoši kurai PVN direkt?v? – kur? b?t?b? ir p?r?emti Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami

dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), noteikumi – tiek paredzēts vispārīgs pienākums koriģēt PVN atskaitījumu.

36

Pirmkārt, šis pienākums faktiski nav nošķirts no katras dalībvalsts pienākuma veikt visus atbilstošos normatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apmērā tās teritorijā. Lai šo mērķi sasniegtu, dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļu maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekasē maksājumi nodoklis (spriedums, 2008. gada 17. jūlijs, Komisija/Irālija, C-132/06, EU:C:2008:412, 37. punkts). Tomēr šā mērķa pārbaudēm nebūtu nozīmes, ja nebūtu paredzēts koriģēt nopamātotus atskaitījumus.

37

Otrkārt, vispārīgais pienākums koriģēt nepamātotus PVN atskaitījumus izriet arī no PVN neitralitātes, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, ko Savienības likumdevējs ir ieviesis šajā jomā (spriedums, 2006. gada 21. februāris, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, 92. punkts un tajā minētā judikatūra).

38

Būtu jānoskaidro šajā sistēmā var tikt atskaitīti vienīgi priekšnodokļi, kuri piemēroti precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto ar nodokļiem apliekamos darījumos. Priekšnodokļa atskaitīšana ir saistīta ar nodokļu vairokļa iekasēšanu. Ja nodokļa maksātāja iegādātais preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, nenotiek nedz nodokļa par piegādātājam precēm un sniegtajiem pakalpojumiem iekasēšana, nedz priekšnodokļa atskaitīšana (spriedums, 2006. gada 30. marts, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts). Tādējādi no PVN neitralitātes principa arī izriet, ka katrā ziņā ir jākoriģē nepamātoti atskaitījumi.

39

No iepriekš izklāstītā izriet, ka PVN direktīvas 184. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pienākums koriģēt nepamātotus PVN atskaitījumus attiecas arī uz gadījumiem, kad nav bijis tiesiska pamata veikt saskaņotā atskaitījuma, kā tas ir gadījumā, kad izrādās, ka atskaitījuma pamatā esošie darījumi ir atbrīvoti no PVN.

40

Otrām kārtām – PVN direktīvas 187.–189. pants savukārt šādā gadījumā nav piemērojami.

41

No PVN direktīvas 187. panta 2. punkta otrās daļas izriet, ka šajā normā paredzētā korekcija attiecas uz kapitālieguldījumu precēm tiek veikta, balstoties uz izmaiņām, kas skar tiesības uz nodokļa atskaitēšanu pēc šo preču iegādes, ražošanas vai pirmreizējās lietošanas. Līdz ar to PVN direktīvas 187. panta minētās korekcijas noteikumi attiecas uz konkrētu PVN direktīvas 185. panta 1. punktā noteikto gadījumu, kad pēc PVN deklarācijas iesniegšanas ir izmainījušās sastāvdaļas, kas ir izmantotas, lai noteiktu atskaitījuma apmēru. Tādējādi šos noteikumus nevar piemērot, lai koriģētu atskaitījumu, kas ir veikts situācijā, kad ab initio nav bijis tiesību uz nodokļa atskaitēšanu. Turklāt atsevišķi noteikumi, piemēram, PVN direktīvas 187. panta 2. punkta pirmajā daļā paredzētā piecu gadu laikposmā izlīdzinātā korekcija, acīmredzami nav piemērojama šādam gadījumam. Savukārt PVN direktīvas 188. pants attiecas uz vairokļa specifisku un tikpat atšķirīgu

situāciju, kad kapitālieguldījumu prece tiek piegādāta korekcijas laikposmā.

42

Turklāt saistībā ar Sestās direktivas noteikumiem, kuri būtībā ir tieši kā PVN direktivas noteikumi, Tiesa ir nospriedusi (spriedums, 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépit*, C-392/09, EU:C:2010:569, 31. punkts), ka Sestajā direktīvā paredztais korekcijas mehānisms ir piemērojams vienīgi tad, ja pastāv tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 37. punkts).

43

No iepriekš izklāstītā izriet, ka PVN direktivas 187. un 188. pantā paredztais nepamatotu PVN atskaitījumu korekcijas mehānisms nav piemērojams gadījumā, kad sēkotnājis atskaitījums tiek veikts, nepastāvot tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu. Šis mehānisms lūdz ar to nav piemērojams attiecībā uz tūdu zemes piegādes darījumu kā pamatlietā aplūkots, kurš, kā norāda iesniedzējtiesa, netika aplikts ar PVN, un lūdz ar to tas nevarēja izraisīt ne šo nodokļa iekasēšanu, ne tās atskaitīšanu.

44

Šādos apstākļos attiecībā uz minēto mehānismā nepiemērojamību nav nozīmes, pirmkārt, tam, ka pamatlietā PVN par zemesgabalu pirkumu tika nepamatoti samaksāts un atskaitīts tādā, ka tādā bija nodokļu administrācijas kādāinā prakse, un, otrkārt, ka šo zemesgabalu piegādātājs pircējam izrakstīja parādzīmi, izlabojot sēkotnāji izdotajā rēķinā norādīto PVN summu.

45

Ēmot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild šādi – PVN direktivas 184. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā pantā minētais pienākums koriģēt nepamatotus PVN atskaitījumus attiecas arī uz gadījumiem, kad nav bijis tiesiska pamata veikt sēkotnājo atskaitījumu, jo tas ir attiecies uz darījumu, kas ir atbrīvots no PVN. Savukārt PVN direktivas 187.–189. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajos pantos paredztais nepamatotu PVN atskaitījumu korekcijas mehānisms neattiecas uz tādējiem gadījumiem, kāds it īpaši aplūkots pamatlietā, kur sēkotnāji veiktais PVN atskaitījums bija nepamatots tādēļ, ka tas attiecas uz zemes piegādes darījumu, kas ir atbrīvots no PVN.

Par trešo un ceturto jautājumu

46

Uzdodama trešo un ceturto jautājumu, kuri ir jāapskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktivas noteikumi par atskaitījumu korekciju ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, kad nav bijis tiesiska pamata veikt sēkotnājo atskaitījumu, balstoties uz šiem noteikumiem, var noteikt dienu, kad rodas pienākums koriģēt nepamatotu PVN atskaitījumu, un laikposmu, uz kuru šā korekcija attiecas.

47

Šie jautājumi attiecas uz PVN korekcijas nosacījumiem. Tomēr, kā tas ir norādīts šā sprieduma 43. punktā, PVN direktīvas 187.–189. pantā paredztais PVN korekcijas mehānisms netiek piemērots tādā situācijā kā pamatlīdz apliekot. Tādēļ tādā gadījumā dalībvalstu ziņā ir noteikt šādas korekcijas kārtību saskaņā ar PVN direktīvas 186. pantu.

48

Tomēr dalībvalstīm ir pienākums, izstrādājot valsts tiesisko regulējumu, ar kuru tiek noteikta šā kārtība, ievērot Savienības tiesības. Šādos apstākļos Tiesai, kurai lūgts sniegt prejudiciālu nolikumu, ir jāsniedz visi nepieciešamie interpretācijas elementi, lai valsts tiesa varētu izvērtēt šā regulējuma atbilstību Savienības tiesībām, kuru ieviešanu tā garantē, un it īpaši to pamatprincipiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1997. gada 29. maijs, Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, 15. punkts, un rīkojumu, 2009. gada 26. marts, Pignataro, C-535/08, nav publicēts, EU:C:2009:204, 22. punkts).

49

Šajā ziņā SEB bankas rakstveida atbildes ir norādījuši, ka PVN atskaitējuma korekcijas veikšana attiecībā uz 2007. gada darījumu esot pretrunā tiesiskās noteiktības un tiesiskās paņēmības aizsardzības principam, jo līdz pat 2013. gadam nodokļu administrācija pati ir uzskatījuši, ka šis darījums ir apliekams ar nodokli.

50

Tomēr, pirmkārt, ir jāatgādina, ka tiesiskā paņēmība nedrīkst balstīties uz pretiesisku administrācijas praksi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1986. gada 6. februāris, Vlachou/Revīzijas palāta, 162/84, EU:C:1986:56, 6. punkts). Ar to lūmuma lūgt prejudiciālu nolikumu izriet, ka Lietuvas vyriausiasis administracinis teismas (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) kārdainas valsts tiesību interpretācijas dēļ ir aizliegusi tādai administratīvo praksi, saskaņā ar kuru pamatlīdz apliekotais darījums sākotnēji ir ticis uzskatīts par ar PVN apliekamu darījumu; tādējādi sākotnēji veiktais PVN atskaitējums bija pretiesisks.

51

Otrkārt, ir jānorāda, ka tāda valsts nodokļu iestāžu administratīvā prakse, atbilstoši kurai prekluzīvā termiņa tiek atcelts lūmums, ar kuru tās ir atzinušas nodokļa maksātāja tiesības uz PVN atskaitēšanu, un viņam šo nodokli atprasa, nav pretrunā tiesiskās noteiktības principam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 12. oktobris, Nigl u.c., C-340/15, EU:C:2016:764, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

52

Tomēr no tiesiskās noteiktības principa izriet pienākums nodrošināt, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz to tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 6. februāris, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 46. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādēļ tiesiskās noteiktības principam varētu neatbilst tas, ka materiāli prekluzīvā termiņa sākums ir atkarīgs no apstākļiem, kādos kāst zināms, ka atskaitējums ir pretiesisks, un it īpaši, ja tas, kā to uzskata Lietuvas valdība, ir brīdis, kurā pircējs ir saņēmis parādzesmi, ar kuru vairākus gadus pēc pārdošanas darījuma pārdēvējs vienpusēji ir koriģējis zemes cenu bez nodokļiem, tajā ietverot PVN; tas ir jāpārbauda valsts tiesai.

Uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, kad nav bijis tiesiska pamata veikt saskaņā ar PVN atskaitījumu, dalībvalstīm ir pienākums noteikt brīdī, kad rodas pienākums koriģēt nepamatotu PVN atskaitījumu, un laikposmu, uz kuru šī korekcija attiecas, ievērojot Savienības tiesību principus, it īpaši tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības principu. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai tādā gadījumā, kāds ir pamatlietā, šie principi ir ievēroti.

Par tiesāšanas izdevumiem

Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzātāja, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1)

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 184. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā pantā minētais pienākums koriģēt nepamatotus pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumus attiecas arī uz gadījumiem, kad nav bijis tiesiska pamata veikt saskaņā ar atskaitījumu, jo tas ir attiecies uz darījumu, kas ir atbrīvots no PVN. Savukārt Direktīvas 2006/112 187.–189. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajos pantos paredzētais nepamatotu PVN atskaitījumu korekcijas mehānisms neattiecas uz tiem gadījumiem, kāds it īpaši aplūkots pamatlietā, kurā saskaņā ar veiktais PVN atskaitījums bija nepamatots tādēļ, ka tas attiecas uz zemes piegādes darījumu, kas ir atbrīvots no PVN.

2)

Direktīvas 2006/112 186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, kad nav bijis tiesiska pamata veikt saskaņā ar pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumu, dalībvalstīm ir pienākums noteikt brīdī, kad rodas pienākums koriģēt nepamatotu PVN atskaitījumu, un laikposmu, uz kuru šī korekcija attiecas, ievērojot Savienības tiesību principus, it īpaši tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības principu. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai tādā gadījumā, kāds ir pamatlietā, šie principi ir ievēroti.

[Paraksti]

(*1) Tiesvedības valoda – lietuviešu.