

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2022. gada 7. j?lij? (\*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) – Direkt?va 2006/112/EK – 184. un 185. pants – Atskait?jumu kori??šana – Nodok?a maks?t?js, kas nav izmantojis savas atskait?šanas ties?bas pirms noilguma termi?a beig?m – Neiesp?jam?ba veikt šo atskait?jumu kori??šanas ietvaros

Liet? C?194/21

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa) iesniedza ar 2021. gada 26. marta l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2021. gada 29. mart?, tiesved?b?

***Staatssecretaris van Financiën***

pret

X,

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*], tiesneši M. Ileši?s [*M. Ileši?*] un Z. ?ehi [*Z. Csehi*] (referents),

?ener?ladvok?te: T. ?apeta [*T. ?apeta*],

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

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

- X v?rd? – A. C. P. A. van Dijk, *belastingadviseur*,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – M. K. Bulterman, M. A. M. de Ree un C. S. Schillemans, p?rst?ves,
- ?ehijas vald?bas v?rd? – O. Serdula, M. Smolek un J. Vl?il, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – W. Roels un V. Uher, p?rst?vji,

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

pasludina šo spriedumu.

**Spriedums**

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kur? grozījumi izdarīti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekst? – “PVN direktīva”), 184. un 185. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās, Nīderlande) un X par neatskaitīto pievienotās vērtības nodokļa (PVN) koriģēšanu par apbēves gabalu iegādi.

### **Atbilstošās tiesību normas**

#### ***Savienības tiesības***

3 PVN direktīvas 63. pants ir paredzēts:

“Nodokļa iekasējamās gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

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

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

[..]

k) neapbēvtais zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto apbēves zemi.”

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 167. pantu:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasējams.”

6 Šīs pašas direktīvas 168. pants ir paredzēts:

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

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

7 PVN direktīvas 178. pants ir noteikts:

“Lai izmantotu atskaitēšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitēšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu;

[..].”

8 Saskaņā ar šīs direktīvas 179. panta pirmo daļu:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitēšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo

taksācijas periodu, atēmot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitēšanas tiesības.”

9 Minutis direktīvas 180. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis nodokļa maksātājam var ļaut veikt atskaitēšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 178. un 179. pantu.”

10 Šīs pašas direktīvas 182. pantā ir paredzēts:

“Dalībvalstis paredz nosacījumu, sēki izstrādātus noteikumus 180. un 181. panta piemērošanai.”

11 PVN direktīvas X sadaļas 5. nodaļā “Atskaitēšanas koriģēšana” tostarp ir ietverts 184.–186. pants.

12 Šīs direktīvas 184. pantā ir noteikts:

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

13 Minutis direktīvas 185. pantā ir paredzēts:

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

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnēgi vai daēji neapmaksēti, vai pienēcēgi pierēdētos vai apstiprinētos īpašuma iznēcinēšanas, zuduma vai zēdzēbas gadējumos, kē arē darējumus, kas attiecas uz preēu izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtēbas dēšanas vai dotu paraugus, kē minēts 16. pantē.

Tomēr dalībvalstis var prasēti, lai koriģē darējumus, kas paliek pilnēgi vai daēji neapmaksēti, vai zēdzēbas gadējumos.”

14 Šīs pašas direktīvas 186. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis paredz sēki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai.”

### ***Nēderlandes tiesēbas***

15 1968. gada 28. jēnija *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (Likums par pastēvošē apgrozējuma nodokļa aizstēšanu ar apgrozējuma nodokli atbilstošē pievienotē vērtēbas nodokļa sistēmai; *Stb.* 1968, Nr. 329), redakcijē, kas piemērojama pamatlētas faktiskajiem apstēkējiem (turpmēk tekstē – “Apgrozējuma nodokļa likums”), 15. pantē ir noteikts:

“1. [...] uzēēmējs atskaita:

a) nodokli, kas deklarēcijē minētajē laikposmē ir norēdēts rēēinē, kuru sagatavojuši citi uzēēmēji atbilstošē spēkē esošajiem noteikumiem par preēu piegēdē un pakalpojumu sniegēšanu, ko tie veikuši par labu uzēēmējam; [...] ar nosacējumu, ka uzēēmējs preces un pakalpojumus izmanto ar nodokli apliekamiem darējumiem. [...]

4. Nodokļa atskaitējumu veic atbilstošē preēu un pakalpojumu lietojumam brēdē, kad nodokli norēda uzēēmējam izrakstētajē rēēinē vai kad tas ir kēuvis iekasējams. Ja izrēdē, ka brēdē, kad

uz??m?js s?k izmantot preces vai pakalpojumus, vi?š ir atskait?jis tiem atbilstošo nodokli liel?k? vai maz?k? apm?r?, nek? pre?u vai pakalpojumu lietošana vi?am dod ties?bas to dar?t, no š? br?ža ir iekas?jama neatbilstoš? atskait?juma da?a. Nodoklis, kas ir k?uvis iekas?jams, tiek iekas?ts saska?? ar 14. pantu. Nodok?a da?a, kuru var?ja atskait?t, bet kura nav atskait?ta, p?c uz??m?ja l?guma vi?am ir j?atmaks?.”

16 1968. gada 12. augusta *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting* (R?kojums par Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likuma piem?rošanu; *Stb.* 1968, Nr. 423), redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiskajiem apst?k?iem, 12. pants ir formul?ts š?di:

“2. [Apgroz?juma nodok?a] likuma 15. panta 4. punkts paredz?t? kori??šana tiek veikta, pamatojoties uz inform?ciju par taks?cijas periodu, kur? uz??m?js ir s?cis izmantot preces vai pakalpojumus.

3. Deklar?cij? par p?d?jo taks?cijas periodu p?rskata gad? atskait?juma kori??šana tiek veikta, pamatojoties uz inform?ciju par visu finanšu gadu.”

### **Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi**

17 Sabiedr?ba B p?rdeva X desmit apb?ves zemesgabalus. Projekts bija tos att?st?t izklaides nol?kiem, uz tiem uzb?v?jot p?rvietojamās m?jas ar aksesu?riem, un p?c tam p?rdot p?rvietojam?s m?jas kop? ar attiec?go zemesgabalu. 2006. gada 20. apr?l? vai ap šo datumu X un B šaj? zi?? nosl?dza l?gumu, paredzot, ka B veic visus att?st?bas darbus sav? v?rd? un ka apb?v?to zemesgabalu p?rdošanas neto ie??mumi tiks sadal?ti starp pus?m vien?d?s da??s.

18 2006. gada 20. apr?l? B zemesgabalus pieg?d?ja X. Par šo pieg?di B r??in? X nor?d?ja PVN un X neizmantoja savas atskait?šanas ties?bas.

19 Ekonomisko apst?k?u d?? pl?not? zemesgabalu apb?ve netika ?stenota.

20 2013. gada 8. febru?r? X atpaka?p?rdeva B divus zemesgabalus un nor?d?ja r??in? PVN par p?rdošanas cenu. X nav ne deklar?jis, ne samaks?jis š? nodok?a summu.

21 2015. gada 26. novembr? nodok?u administr?cija nos?t?ja X pazi?ojumu par nodok?u maks?jumu apm?ra preciz?šanu attiec?b? uz PVN uzr??inu par B samaks?to cenu par abu zemesgabalu pieg?di un iekas?ja min?to PVN.

22 X c?la pras?bu *rechtbank Gelderland* (Gelderlandes tiesa, N?derlande) par šo apm?ra preciz?šanu. Tas nor?d?ja, ka saska?? ar Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punktu preciz?t? nodok?a summa j?samazina par PVN summu, kas samaks?ta par šo zemesgabalu pieg?di 2006. gad?.

23 P?c š?s pras?bas noraid?šanas X iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden* (Arnemas?Leuwardenas apel?cijas tiesa, N?derlande), kura apmierin?ja X pras?jumu un samazin?ja 2015. gada 26. novembra preciz?t? nodok?a summu.

24 Š? tiesa uzskat?ja, ka Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punkt? un PVN direkt?vas 184. pant? kori??šanas rež?ma piem?rošanas joma nav ierobežota ar situ?cij?m, kur?s pirmreiz?j?s izmantošanas br?d? t?s faktisk? izmantošana atš?iras no t?s, kas ir paredz?ta t?s ieg?des br?d?. T? k? faktisk? izmantošana, p?c t?s dom?m, ir noteicoša attiec?b? uz atskait?šanas ties?b?m, t? uzskat?ja, ka PVN, kas tika nor?d?ts r??in? X, ieg?d?joties abus zemesgabalus 2006. gad?, un kas taj? laik? netika atskait?ts, 2013. gad? var?ja tikt piln?b? atskait?ts min?to zemesgabalu pirmreiz?j?s izmantošanas ar nodokli apliekamiem dar?jumiem br?d?.

25 *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekret?rs finanšu liet?s, N?derlande) par šo spriedumu *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa) iesniedza kas?cijas s?dz?bu, kur? viš nor?d?ja, ka X esot bijis j?atskaita PVN par zemesgabalu pieg?di 2006. gad? br?d?, kad šis nodoklis k?uva iekas?jams. Viš uzskata, ka Apgroz?juma nodok?a likuma 15. panta 4. punkt? paredz?t? kori??šanas rež?ma m?r?is nav v?l?k pieš?irt ties?bas atskait?t PVN, ko uz??m?js nav izmantojis deklar?cij? par laikposmu, kur? rad?s atskait?šanas ties?bas, proti, saska?? ar š? likuma 15. pantu – br?d?, kad atskait?mais nodoklis k?uva iekas?jams, vai br?d?, kad tas tika nor?d?ts r??in?. Vi?a ieskat? šaj? ties?bu norm? paredz?tais kori??šanas rež?ms, skat?ts kop? ar PVN direkt?vas 184. un 185. pantu, attiecas tikai uz situ?cij?m, kad veiktais atskait?jums ir liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas. Viš uzskata, ka šaj? gad?jum? kori??šana nav pamatota, jo zemesgabalu izmantošanas m?r?is ar nodokli apliekamiem dar?jumiem to ieg?des br?d? atbilst to faktiskajai izmantošanai pirmreiz?j?s izmantošanas br?d?.

26 Iesniedz?jtiesai ir šaubas par PVN direkt?vas 184. un 185. panta interpret?ciju.

27 Atsaucoties it ?paši uz 2018. gada 11. apr??a spriedumu *SEB bankas* (C?532/16, EU:C:2018:228, 32. un 33. punkts), t? nor?da, ka kori??šanas pien?kums PVN direkt?vas 184. pant? ir defin?ts visplaš?k – saska?? ar formul?jumu, kas *a priori* neizsl?dz nevienu iesp?jamu nepamatotas atskait?šanas gad?jumu. T? k? kori??šanas meh?nisma m?r?is saska?? ar Tiesas judikat?ru ir palielin?t atskait?jumu precizit?ti, lai nodrošin?tu PVN neitralit?ti, t? uzskata, ka šis m?r?is ?auj plaši interpret?t PVN direkt?vas 184. un 185. pantu, kas ?auj nodok?a maks?t?jam attiec?g?s preces pirmreiz?j?s izmantošanas gad?jum? kori??t visa vai da?as no PVN, kas tam bija nor?d?ts r??in?, ieg?d?joties šo preci, neatskait?šanu, pat ja tas notiek p?c valsts ties?b?s paredz?t? termi?a s?kotn?jai atskait?šanai beig?m.

28 Iesniedz?jtiesa uzsver, ka, ?emot v?r? atbilstoš?s N?derlandes ties?bu normas, š? plaš? interpret?cija ne?auj ?stenot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu bez ierobežojuma laik?. Proti, š? izmantošana esot ierobežota ar attiec?go pre?u vai pakalpojumu ieg?des vai pirmreiz?j?s izmantošanas br?di. P?c katra no šiem br?žiem esot piem?rojams, pirmk?rt, valsts ties?b?s paredz?tais sešu ned??u noilguma termiš un, otrk?rt, nodok?u administr?cijas ties?bas piecu gadu laik? kori??t maks?jamo PVN summu, izdodot pazi?ojumu par nodok?u maks?juma apm?ra preciz?šanu.

29 Tom?r iesniedz?jtiesa šaub?s, vai š?da plaša interpret?cija atbilst Tiesas judikat?rai, kur? – t?s ieskat? – PVN direkt?vas 184. panta un 185. panta 1. punkta piem?rošanas joma, š?iet, ir ierobežota tikai ar gad?jumiem, kad apst?k?u mai?a ir notikusi p?c laikposma, uz kuru attiecas s?kotn?jais atskait?jums. Šaj? zi?? t? it ?paši atsaucas uz 2018. gada 27. j?nija spriedumu *Varna Holideis* (C?364/17, EU:C:2018:500, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra), k? ar? uz 2019. gada 27. marta spriedumu *Mydibel* (C?201/18, EU:C:2019:254, 26.–29. un 43. punkts).

30 Iesniedz?jtiesa turkl?t nor?da, ka š?da interpret?cija visdr?z?k nav savienojama ar Tiesas judikat?ru, k?da t? izriet it ?paši no 2018. gada 12. apr??a sprieduma *Biosafe – Indústria de Reciclagens*

(C-8/17, EU:C:2018:249, 36. punkts) un no 2020. gada 30. aprīļa sprieduma *CTT – Correios de Portugal* (C-661/18, EU:C:2020:335, 59. punkts), saskaņā ar kuru, pirmkārt, atbilstoši tiesiskās noteiktības principam noilguma termiņu nevar uzskatīt par nesaderīgu ar PVN direktīvas paredzēto režīmu ar nosacījumu, ka tiek ievēroti līdzsvarotības un efektivitātes principi, un, otrkārt, iespējama īstenot tiesības uz PVN atskaitīšanu bez ierobežojuma laikā būtu pretrunā šim principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu stāvokli, ņemot vērā viņa tiesības un pienākumus pret nodokļu iestādi, nevarētu bezgalīgi apšaubīt.

31 Iesniedzātāja uzskata, ka Tiesas judikatūra no koriģēšanas režīma nav skaidri izslēgta gadījumos, kad nodokļa maksātājs preces iegādes brīdī nav izmantojis savas tiesības uz PVN atskaitīšanu. Tā uzskata, ka šāda situācija būtu nesamērīgi atteikt nodokļa maksātājam izmantot savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu brīdī, kad tas sāk izmantot attiecīgo precī, ja nav konstatēta neviena kļūda, krāpšana, tiesību pārkāpums izmantošana un jebkādas negatīvas sekas Valsts kasei.

32 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai PVN direktīvas 184. un 185. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kurš, iegādājoties precī vai saņemot pakalpojumu, nav atskaitījis PVN kā priekšnodokli [...] atbilstoši paredzētajai preces vai pakalpojuma izmantošanai ar nodokli apliekamiem darījumiem valsts piemērojamā noilguma termiņā, ir tiesības to atskaitīt koriģēšanas ietvaros – ņemot vērā arī to, ka šīs preces vai pakalpojuma pirmreizējā izmantošana –, ja faktiski izmantošana šajā koriģēšanas brīdī atbilst paredzētajai izmantošanai?

2) Vai, atbildot uz pirmo jautājumu, nozīme ir tam, ka priekšnodokļa saskaņotība neatskaitīšana nav saistīta ar krāpšanu vai tiesību pārkāpumu izmantošanu un nav arī konstatēts kaitējums valsts budžetam?”

### **Par prejudiciālajiem jautājumiem**

33 Ar abiem jautājumiem, kas jāizskata kopā, iesniedzātāja būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 184. un 185. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tas, ka nodokļa maksātājam, kurš pirms valsts tiesību saskaņotības pārbaudes noilguma termiņa beigām nav īstenojis tiesības uz PVN atskaitīšanu par preces vai pakalpojuma iegādi, tiek atteikta iespēja veikt šo atskaitīšanu vēlāk minētās preces vai pakalpojuma pirmreizējās izmantošanas ar nodokli apliekamiem darījumiem brīdī, izdarot korekciju, un tas tā ir arī tad, ja nav konstatēta šo tiesību pārkāpuma izmantošana, krāpšana vai valsts ieņēmumu zaudējumi.

34 Tiesa ir konsekventi spriedusi, ka atskaitīšanas tiesības ir PVN sistēmas pamatelements un tās principā nedrīkst ierobežot (spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu un 179. panta pirmo daļu tiesības uz PVN atskaitīšanu principā ir īstenojamas tajā pašā laikposmā, kurā tās radušās, tas ir, brīdī, kad nodoklis kļuvis iekasājams. No šīs direktīvas 63. panta izriet, ka nodokļa iekasājamības gadījumos iestājas un nodoklis kļūst iekasājams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2021. gada 21. oktobris, *Wilo Salmson France*, C-80/20, EU:C:2021:870, 84. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Turklāt šīs atskaitīšanas tiesības ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kuri saistīti ar izmaksām (spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 29. punkts un tajā minētā

judikat?ra).

37 Tom?r nodok?a maks?t?jam var at?aut veikt atskait?šanu saska?? ar PVN direkt?vas 180. un 182. pantu pat tad, ja vi?š nav ?stenojis savas ties?bas laikposm?, kur? š?s ties?bas ir raduš?s, tom?r ar nosac?jumu, ka tiek iev?roti valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?tie nosac?jumi un k?rt?ba (spriedums, 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C?8/17, EU:C:2018:249, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa nor?da, ka Apgroz?juma nodok?a likum? nodok?a maks?t?jam nav paredz?ta iesp?ja izmantot atskait?šanas ties?bas p?c tam, kad beidzies termi?š deklar?cijas iesniegšanai par laikposmu, kur? š?s ties?bas ir raduš?s.

39 Tom?r iesniedz?jtiesa uzskata, ka no visp?r?jiem nodok?u procesu?lo ties?bu noteikumiem izriet, ka nodok?a maks?t?jam var tikt atz?ta š?da iesp?ja ar nosac?jumu, ka tiek iev?rots sešu ned??u termi?š s?dz?bas iesniegšanai par summu, ko tas ir samaks?jis ar deklar?ciju. Š?d? gad?jum? uz??m?jam j?iesniedz s?dz?ba sešu ned??u laik? p?c deklar?t? nodok?a samaksas un, ja tiek atmaks?ts PVN, sešu ned??u laik? no l?muma par atmaks?šanu pie?emšanas dienas.

40 No iesniedz?jtiesas sniegtaj?m nor?d?m izriet, ka X, neizmantojot savas ties?bas uz PVN atskait?šanu par zemesgabalu ieg?di 2006. gad?, nav izmantojis šo iesp?ju paredz?taj? noilguma termi??. Tikai pras?b? par 2015. gada 26. novembra pazi?ojumu par nodok?u maks?jumu apm?ra preciz?šanu X l?dza at?aut izmantot ties?bas uz š? PVN atskait?šanu, proti, vair?k nek? devi?us gadus p?c zemesgabalu pieg?des.

41 J?uzsver, pirmk?rt, ka iesp?ja ?stenot ties?bas uz PVN atskait?šanu bez ierobežojuma laik? b?tu pret?ja tiesisk?s droš?bas principam, kas prasa, lai nodok?u maks?t?ja nodok?u st?vokli attiec?b? uz t? ties?b?m un pien?kumiem pret nodok?u administr?ciju nevar?tu bezgal?gi apšaub?t (spriedumi, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C?95/07 un C?96/07, EU:C:2008:267, 44. punkts; 2012. gada 12. j?lijs, *EMS?Bulgaria Transport*, C?284/11, EU:C:2012:458, 48. punkts; k? ar? 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C?8/17, EU:C:2018:249, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 T?d?j?di Tiesa jau ir l?musi, ka noilguma termi?š, kura iest?šan?s rezult?t? nepietiekami r?p?gs nodok?u maks?t?js, kas nav pras?jis atskait?t PVN priekšnodokl?, tikt? sod?ts, zaud?jot PVN atskait?šanas ties?bas, nevar tikt uzskat?ts par nesader?gu ar PVN direkt?vas izveidoto sist?mu, it ?paši t?p?c, ka, pirm?m k?rt?m, šis termi?š ir vien?di piem?rojams gan ties?b?m, kas balst?tas uz valsts iekš?j?m ties?b?m, gan l?dz?g?m ties?b?m, kas balst?tas uz Savien?bas ties?b?m (l?dzv?rt?bas princips), un t?p?c, ka, otr?m k?rt?m, tas PVN atskait?šanas ties?bu ?stenošanu nepadara praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu (efektivit?tes princips) (spriedumi, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C?95/07 un C?96/07, EU:C:2008:267, 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C?8/17, EU:C:2018:249, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 Otrk?rt, PVN direkt?vas 184. un 185. pant? paredz?tais pien?kums kori??t PVN atskait?jumu, protams, ir defin?ts plaši, jo “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”. Šis formul?jums *a priori* neizsl?dz iesp?jamu nepamatota atskait?juma gad?jumu, un š? kori??šanas pien?kuma visp?r?jo tv?rumu apstiprina PVN direkt?vas 185. panta 2. punkt? skaidri uzskait?tie pie?aujamie iz??mumi (spriedums, 2018. gada 11. apr?lis, *SEB bankas*, C?532/16, EU:C:2018:228, 32. un 33. punkts).

44 Atbilstoši š?s direkt?vas 185. panta 1. punktam š?da kori??šana j?veic it ?paši tad, ja p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas main?s sast?vda?as, kas ir ?emtas v?r?, lai noteiktu š? atskait?juma apm?ru (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C?234/11,

EU:C:2012:644, 32. punkts).

45 Tomēr Tiesa ir nospriedusi, ka koriģēšanas mehānisms ir piemērojams tikai tad, ja pastāv atskaitēšanas tiesības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 37. punkts). Tomēr PVN direktīvas 184. un 185. pants nevar radīt tiesības uz nodokļa atskaitēšanu (pēc analoģijas skat. spriedumus, 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 11. un 12. punkts, kā arī 2005. gada 2. jūnijs, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, 38. punkts).

46 No tā izriet, ka PVN direktīvā paredzētais koriģēšanas mehānisms nav piemērojams, ja nodokļa maksātājs nav īstenojis tiesības uz PVN atskaitēšanu un tas ir zaudējis tāpēc, ka ir beidzies noilguma termiņš.

47 Tātad šis mehānisms nav piemērojams tādos apstākļos kā pamatlietā, kad nodokļa maksātājs, kurš nav izmantojis tiesības uz PVN atskaitēšanu, iegādājoties preces, kas rada šīs tiesības, vēlās tās izmantot šīs preces pirmreizējās izmantošanas brīdī, lai gan valsts tiesību paredzētais noilguma termiņš minēto tiesību izmantošanai ir beidzies. Šajā ziņā nav nozīmes tam, vai minētās preces pirmreizējā izmantošana atšķiras vai neatšķiras no tās, kas bija paredzēta tās iegādes brīdī.

48 Nodokļu neitralitātes princips neatspēko šo secinājumu. Ir taisnība, ka koriģēšanas mehānisms ir ar PVN direktīvu ieviestās atskaitēšanas sistēmas neatņemama sastāvdaļa un tā mērķis ir palielināt atskaitējumu precizitāti, lai nodrošinātu nodokļu neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kuru ieviešis Savienības likumdevējs (spriedums, 2020. gada 17. septembris, *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Tomēr nodokļu neitralitātes princips nav vispārīgā tiesību noteikums, bet gan interpretācijas princips, kas jāpiemēro vienlaikus ar citiem principiem, tostarp tiesiskās drošības principu (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, 45. punkts, un 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 32. punkts).

50 Tāpēc nodokļu neitralitātes princips nevar būt nodokļa maksātājam koriģēto atskaitēšanas tiesības, kuras tas nav izmantojis pirms noilguma termiņa beigām un kuras tas tādā ir zaudējis.

51 Attiecībā uz krāpšanas vai tiesību ļaunprātīgas izmantošanas vai arī negatīvu seku konkrētās dalībvalsts nodokļu iekšmumiem neesamību – šie apstākļi nevar pamatot to, ka nodokļa maksātājs varētu apiet noilguma termiņu. Šāda interpretācija būtu pretrunā tiesiskās drošības principam – kā tas atgādina šo sprieduma 41. punktu –, kas prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvokli attiecībā uz tās tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu bezgalīgi apšaubīt.

52 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 184. un 185. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tas, ka nodokļa maksātājam, kurš pirms valsts tiesību paredzētā noilguma termiņa beigām nav īstenojis tiesības uz PVN atskaitēšanu par preces vai pakalpojuma iegādi, tiek atteikta iespēja veikt šo atskaitēšanu vēlāk minētās preces vai pakalpojuma pirmreizējās izmantošanas ar nodokli apliekamiem darījumiem brīdī, izdarot korekciju, un tas tā ir arī tad, ja nav konstatēta šo tiesību ļaunprātīga izmantošana, krāpšana vai valsts iekšmumu zaudējumi.

**Par tiesāšanas izdevumiem**



53 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ tās lemj par tiesāšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nolēmj:

**Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES, 184. un 185. pants**

ir jāinterpretē tādējādi, ka:

tiem nav pretrunā tas, ka nodokļa maksātājam, kurš pirms valsts tiesības paredzētā noilguma termiņa beigām nav īstenojis tiesības uz PVN atskaitēšanu par preces vai pakalpojuma iegādi, tiek atteikta iespēja veikt šo atskaitēšanu vēlāk minētās preces vai pakalpojuma pirmreizējās izmantošanas ar nodokli apliekamiem darījumiem brīdī, izdarot korekciju, un tas tā ir arī tad, ja nav konstatēta šo tiesību āunprātīga izmantošana, krāpšana vai valsts ieņēmumu zaudējumi.

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – holandiešu.