

62016CC0532

ENERĢLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [MICHAL BOBEK]

SECINĀJUMI,

sniegti 2017. gada 20. decembrī (1)

Lieta C-532/16

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
piedaloties

Akcinių bendrovė SEB bankas

(Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lietuvos Augstākā administratīvā tiesa) lūgums
sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Atskaitījumu
koriģēšana – Piemērojamība – Piegāde, kurai kādā ir piemērots PVN – Rādīšana grozījumi, ko
veicis piegādātājs

I. Ievads

1.

Akcinių bendrovė SEB bankas (turpmāk tekstā – “SEB bankas”) iegādājās zemes gabalus no “VKK
Investicija” UAB (turpmāk tekstā – “pārdevēja”), kura izdeva pievienotās vērtības nodokļa rādīšanu.
Pārdošanas darījuma noslēgšanas laikā abas darījuma puses to uzskatīja par “apbēves zemi”,
kam piemēro PVN. Pēc tam SEB bankas saņēma nodokļa atskaitījumu, kas atbilst
samaksātajam PVN.

2.

Trīs gadus vēlāk pārdevēja puda nostāju, ka attiecīgajai zemes piegādei faktiski bija jābūt
atbrīvotai no PVN. Tāpēc tā nosūtīja SEB bankas parādzīmi par sēkotnīji iesniegto rādīšana
summu. Tā arī izdeva jaunu rādīšanu par to pašu summu, kas bija bez PVN.

3.

Pamatojoties uz vēlamo nodokļu pārbaudi, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos
Respublikos finansų ministerijos (Lietuvos Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu
inspekcija) izdeva lūmumu, nosakot, ka SEB bankas ir jāatmaksā naudas summa, kas atbilst
sēkotnīji piešķirtajam atskaitījumam. Tā pieprasīja samaksāt arī daļu no uzkrātajiem
nokavējuma procentiem, kā arī uzlika naudas sodu.

4.

Galu galā lieta nonāca Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lietuvos Augstākā
administratīvā tiesa). Šobrīd šī iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai no SEB bankas pieprasīt
atmaksā ietilpst vai neietilpst PVN direktīvā (2) noteiktajā atskaitījumu koriģēšanas mehānismā.

Tā jautā turklāt par pārdāvības izdotās parādāmes, kā arī tās apstākā nozāmi, ka attiecāgās zemes pārkvalificāšana notika pāc tad, kad mainājs nodokāu iestādes prakse attiecābā uz SEB bankas pienākumu nodokāu jomā noteikšanu.

II. Tiesiskais regulājums

1. PVN direktāva

5.

PVN direktāvas 12. panta 1. punkts ir noteikts:

“Dalābvalstis par nodokāa maksājāju var uzskatāt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darājumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otrās daāas minātajām darbābām, jo āpaši kādu no šādiem darājumiem:

[..]

b)

apbāves zemes piegādi.”

6.

Saskaāā ar šās direktāvas 135. panta 1. punktu:

“Dalābvalstis atbrāvo no nodokāa šādos darājumus:

[..]

k)

neapbāvātas zemes piegādi, izāemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā mināto apbāves zemi.”

7.

PVN direktāvas X sadaāas 5. nodaāa attiecas uz “atskaitāšanas koriāāāšanu”. Tajā ir iekāauts 184.–192. pants. 184. pants ir paredzāts, ka “sākotnājo atskaitāšanu koriāāā, ja atskaitāšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokāa maksājājam bijušas tiesābas”.

8.

PVN direktāvas 185. pants ir paredzāts:

“1.

Koriāāāšanu veic jo āpaši, ja pāc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaāas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu, piemāram, ja ir anulāti pirkumi vai sāēmti cenu samazinājumi.

2.

Atk?pjoties no 1. punkta, nekori?? dar?jumus, kas paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, vai pien?c?gi pier?d?tos vai apstiprin?tos ?pašuma izn?cin?šanas, zuduma vai z?dz?bas gad?jumos, k? ar? dar?jumus, kas attiecas uz pre?u izmantošanu, lai sniegtu mazas v?rt?bas d?vanas vai dotu paraugus, k? min?ts 16. pant?.

Tom?r dal?bvalstis var pras?t, lai kori?? dar?jumus, kas paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, vai z?dz?bas gad?jumos.”

9.

Saska?? ar 186. pantu “dal?bvalstis paredz s?ki izstr?d?tus noteikumus 184. un 185. panta piem?rošanai”.

2. Lietuvas ties?bas

10.

2002. gada 5. martaLietuvas Republikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas No IX?751 (Lietuvas Republikas Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli Nr. IX?751), 2004. gada 15. janv?ra Likuma Nr. IX?1960 redakcij?, (turpm?k tekst? – “PVN likums”) 65. pant? ir paredz?ts visp?r?js noteikums, ka, “ja PVN maks?t?js p?c PVN atskait?juma deklar?cijas par taks?cijas periodu iesniegšanas atdod atpaka? da?u no sa?emtaj?m prec?m, sa?em no pre?u pieg?d?t?ja vai pakalpojumu sniedz?ja papildu atlaides vai jebk?du citu iemeslu d?? samazin?s pre?u pieg?d?t?jam vai pakalpojumu sniedz?jam maks?jam? PVN summa [...] un min?t?s PVN priekšnodok?a par pirkumu un/vai importu summas ir iek?autas PVN atskait?jum?, PVN atskait?jums ir j?kori?? par taks?cijas periodu, par kuru ir k?uvuši zin?mi min?tie apst?k?i, PVN deklar?cij? attiec?gi palielinot budžet? maks?jamo vai samazinot no budžeta atmaks?jamo PVN summu”.

11.

2004. gada 13. apr??aLietuvas Republikos mokes?i? administravimo ?statymas No IX?2112 (Lietuvas Republikas Likums par nodok?u administr?šanu Nr. IX?2112) (turpm?k tekst? – “Likums par nodok?u administr?šanu”) 68. panta 1. punkt? ir noteikts, ka “[...] nodok?a maks?t?js vai nodok?u iest?de var nodokli apr??in?t vai p?rr??in?t par laikposmu, kas nep?rsniedz k?rt?jo kalend?ro gadu un piecus iepriekš?jos kalend?ros gadus, skaitot no 1. janv?ra gad?, kur? nodoklis tika s?kotn?ji apr??in?ts vai p?rr??in?ts”.

12.

Visbeidzot š? paša likuma 80. panta 1. punkt? ir noteikts, ka “nodok?u maks?t?jam ir ties?bas kori??t nodok?u deklar?ciju, ja nav pag?jis š? likuma 68. pant? noteiktais nodok?a apr??in?šanas (p?rr??in?šanas) termi?š”.

III. Fakti, tiesved?ba valsts ties? un uzdotie prejudici?lie jaut?jumi

13.

2007. gada 28. mart?SEB bankas (turpm?k tekst? – “p?rdev?ja”) nosl?dza pirkuma l?gumu, atbilstoši kuram SEB bankas ieg?d?j?s sešus zemes gabalus (turpm?k tekst? – “dar?jums”). Tan? paš? dien? p?rdev?ja SEB bankas izdeva PVN r??inu, l?dzot samaks?t ar nodok?iem apliekamo summu 4067796,61 Lietuvas litu (LTL) apm?r? un PVN 732203,39 LTL apm?r?. Kop?j? r??ina summa, ieskaitot PVN, bija 4800000 LTL (turpm?k tekst? – “2007. gada r??ins”). SEB bankas

deklarēja PVN priekšnodokli PVN deklarācijā par 2007. gada martu, un tai tika piešķirts atskaitījums.

14.

2010. gada 14. aprīlī pārdēvēja izdeva SEB bankas PVN rēķinu par dzīmi (turpmāk tekstā – “2010. gada par dzīme”). Tajā pašā dienā pārdēvēja izdeva arī jaunu rēķinu, kurā bija norādīta tā pati kopējā summa –4800000 LTL (turpmāk tekstā – “2010. gada rēķins”). Pārējā rēķinā nebija norādīts nekāds PVN.

15.

Pārdēvēja iesniedza koriģētais PVN deklarācijas par 2007. gada martu. 2012. gadā kompetentā nodokļu iestāde atzina, ka pārdēvēja ir pamatoti precizējusi informāciju PVN deklarācijā par 2007. gada martu.

16.

Līgumā sniegtā prejudiciālu nolikumu ir minēts, ka SEB bankas 2010. gada par dzīmi un 2010. gada rēķinu neiekļāva savos grāmatvedības rēķinos. Tā atteicās atzīt 2010. gada par dzīmi un 2010. gada rēķinu, jo būtībā esot uzskatījusi, ka pārdēvējam nebija tiesību vienpusēji grozīt darījuma ar nodokļiem apliekamo summu. SEB bankas arī uzskatīja, ka saskaņā ar spēkā esošajām tiesību normām darījumam ir jāpiemēro PVN.

17.

Kā izriet no 2014. gada 28. februāra pārbaužu akta, pamatojoties uz veikto SEB bankas nodokļu pārbaudi, Valsts nodokļu inspekcija secināja, ka SEB bankas bija pienākums koriģēt PVN atskaitījumu un iekļaut PVN deklarācijā par 2010. gada aprīli 2010. gada par dzīmi norādīto PVN summu.

18.

2014. gada 16. maijā Valsts nodokļu inspekcija nodokļu pārbaudes konstatējumus iekļāva nodokļu lēmumā. Turklāt tā noteica, ka ir jāmaksā 251472 LTL kā PVN nokavējuma procenti, un uzlika naudas sodu 71528 LTL apmērā. Tomēr tā daļēji atcēla SEB bankas pienākumu samaksāt nokavējuma procentus.

19.

2014. gada 10. jūnijā SEB bankas pārsūdzēja šo nodokļu lēmumu Nodokļu strīdu komisijā. 2014. gada 12. augustā Nodokļu strīdu komisija atcēla nodokļu lēmumu, jo tā secināja, ka Valsts nodokļu inspekcija ir pārkāpusi nolikumu, kas ir piemērojams saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu.

20.

Valsts nodokļu inspekcija cēla prasību par atceļošo lēmumu Vilniaus apygardos administrācinis teismas (Vilniaus Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva). 2016. gada 8. martā šī tiesa noraidīja Valsts nodokļu inspekcijas prasības pieteikumu.

21.

Pēc tam Valsts nodokļu inspekcija iesniedza apelācijas sūdzību Lietuvas vyriausiasis

administracinis teismas (Lietuvos Augstākā administrativus tiesa), kas ir iesniedzējtiesa. Šī tiesa apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1)

Vai Padomes [Direktīvas 2006/112] 184.–186. pants apstākos, kādi ir radušies šajā lietā, ir jāinterpretē tādējādi, ka Direktīvā 2006/112 noteiktais atskaitījuma koriģēšanas mehānisms nav piemērojams tajos gadījumos, kuros vispār nevarēja veikt sēkotnājo pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumu, jo tas bija no nodokļa atbrīvots darījums par zemes piegādi?

2)

Vai atbildei uz pirmo jautājumu ir svarīgi tas, ka 1) sēkotnājo PVN atskaitījumu par zemes gabalu pirkumu piemēroja tādēļ, ka tādā bija nodokļu iestādes prakse, atbilstoši kurai atbilstošā piegādē tika kādā dāni uzskatīta par apbēves zemes piegādi, kurai ir piemērojams PVN, kas ir paredzēts Direktīvas 2006/112 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā, un/vai 2) zemes piegādātājs pēc pircēja izdarītā sēkotnājo atskaitījuma viāam izdeva PVN rēķinu, kurā ir koriģēta sēkotnājo rēķinā norādītā (atsevišķā) PVN summa?

3)

Apstiprinot atbildes uz pirmo jautājumu gadījumā, vai tādā apstākos kā pamatlietā Direktīvas 2006/112 184. un/vai 185. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, tādā kā pirmais atskaitījums nebija iespējams, jo atbilstošajam darījumam nebija piemērojams PVN, ir jāpieņem, ka nodokļu maksātāja pienākums koriģēt šo atskaitījumu radās uzreiz, vai arī tikai tad, kad izrādījās, ka sēkotnājais atskaitījums nebija iespējams?

4)

Apstiprinot atbildes uz pirmo jautājumu gadījumā, vai tādā apstākos kā pamatlietā Direktīvā 2006/112, it īpaši tās 179., 184.–186. un 250. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka atskaitēmā PVN priekšnodokļa koriģētā summa ir jāatskaita no tādā taksācijas perioda, kurā radās nodokļu maksātāja pienākums un/vai tiesības koriģēt sēkotnājo atskaitījumu?”

22.

Rakstveida apsvērumus iesniedza SEB bankas, Lietuvas valdība un Eiropas Komisija. Tās sniedza mutvārdu paskaidrojumus tiesas sēdē, kas notika 2017. gada 4. oktobrī.

IV. Novērtējums

23.

Šie secinājumi ir strukturēti šādi: vispirms sniegšu divus sēkotnājos apsvērumus par termiņiem un darījuma (pār)kvalifikāciju PVN piemērošanas nolūkā (A). Pēc tam pievērsēšos jautājumam par koriģēšanas mehānisma piemērojamību šajā lietā (B). Visbeidzot izvērtēšu 2010. gada parādāmes un darījuma (pār)kvalifikācijas PVN piemērošanas nolūkā ietekmes nozīmi (C). Ēmot vērā manu ierosināto noliedzošo atbildi uz pirmo jautājumu, nav jāatbild uz iesniedzējtiesas trešo un ceturto jautājumu (D).

A. Sēkotnājo piezīmes

24.

Izēmot šo specifisko un diezgan neparasto gadījumu, PVN direktīvu nevar interpretēt kā vai uz to nevar atsaukties, lai pagarinātu vai saīsinātu valsts tiesiskajai regulējumam skaidri noteiktus

termiņus. Ja tiek konstatēts, ka Valsts nodokļu inspekcija bija rīkojusies novēloti attiecībā pret SEB bankas, lai panāktu attiecīgo nodokļu saistību izpildi, šo nodokļu pienākuma kvalificēšana saskaņā ar tēdu un tēdu PVN direktīvas pozīciju neietekmēs apstākli, ka prasības celšanai ir iestājies noilgums. Termiņa beigās nozīmē termiņa beigās.

2. Par darījuma kvalificāciju PVN piemērošanas nolūkā saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu

31.

Tādēļ no iesniedzējtiesas nolūma, kā arī šai Tiesai sniegtajiem apsvērumiem izriet, ka jūdziena “apbēves zeme” interpretācija saskaņā ar valsts tiesību aktiem mainīs attiecīgajā laikposmā. Šī, interpretācijas maiņa ir ietekmējusi attieksmi pret darījumu PVN piemērošanas nolūkā.

32.

Saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunktu “dalībvalstis atbrīvo no nodokļa neapbēvītas zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto apbēves zemi”. Atbilstoši pārdarītajai tiesību normai “dalībvalstis par nodokļa maksājumu var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas [...] uz apbēves zemes piegādi”. Saskaņā ar 12. panta 3. punktu šis jūdziens “ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemes gabals, ko dalībvalstis šādi definējušas”.

33.

PVN direktīvas 12. panta 1. punkts ir paredzēts, lai apliecinātu, ka dalībvalstīm piemērojama PVN “apbēves zeme” (6). Šī, ka Lietuva ir izmantojusi šo iespēju. Tomēr neskaids ir jautājums, vai zeme, par ko ir noslēgts darījums, var tikt kvalificēta in concreto kā “apbēves zeme”.

34.

SEB bankas uzskata, ka darījuma noslēgšanas laikā saskaņā ar valsts tiesību aktiem piegādātā zeme bija uzskatāma par “apbēves zemi” un līdz ar to tika piemērojama PVN. Tas izrietēja no PVN Likuma oficiālā komentāra, ko apmēdzami publicēja Valsts nodokļu inspekcija, un no 2009. gada 10. novembrī nodokļu administrācijas izdotās informācijas SEB bankas.

35.

Lietuvas valdība izskaidroja, ka šo kvalificāciju tika mainīta Lietuvas vyriausiasis administracinis teismas (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) nolūma dēļ, kura mērķis bija vienādot iepriekš nevienveidīgi piemēroto praksi (7). Līdz ar to bija jāuzskata, ka Valsts nodokļu inspekcija zemi, uz kuru attiecas darījums, ir (pār)kvalificējusi ex tunc par tēdu, kas nav “apbēves zeme”. Savukārt tās rezultātā Valsts nodokļu inspekcija pieprasīja SEB bankas atmaksāt atskaitamo summu.

36.

Vēlos uzsvērt, ka iesniedzējtiesa nav uzdevusi jautājumu par to, vai jūdziena “apbēves zeme” (pār)kvalificēšana ir saderīga ar Savienības tiesību m. Tādēļ tas nav skatīts šajā tiesvedībā.

37.

Jautājums par (pār)kvalificēšanas nozīmi ir izvirzīts atšķirīgā kontekstā otrajā prejudiciālajā jautājumā, lai precizētu, vai tās ietekmē vai neietekmē koriģēšanas mehānisma piemērojamību. Tas, vai (pār)kvalificēšana tiešām tika īstenota, ir jānosaka valsts tiesai. Kas attiecas uz mani, es

šajos secinājumos balstīšos uz pieņēmumu, ka darījuma priekšmets nebija jāuzskata pa "apbēves zemi" un tādēļ darījumam nebija jāpiemēro PVN. Citiem vārdiem sakot, par sākuma punktu un faktu uzskatu to, kas ir minēts pirmajā prejudiciālajā jautājuma formulējumā, ka lietas dalībnieki kļūdaini piemēroja PVN darījumam.

B. Par kļūdu labojumiem attiecībā uz tiesību uz atskaitījumu pastāvīšanu

38.

Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 184. un nākamajos pantos paredzētais atskaitījumu koriģēšanas mehānisms ir piemērojams, lai novērstu situāciju, kurā atskaitījums tika piešķirts kļūdaini.

39.

Šajā secinājumā daļēji, pirmkārt, izskaidrošu, ka koriģēšanas mehānisms nav piemērojams Valsts nodokļu inspekcijas celtajai prasībai (1). Otrkārt, es pieņemšu, ka, pat ja šis mehānisms nav piemērojams, tas neizslēdz, ka nodokļu iestādes principā ir jāpieprasa atmaksāt kļūdaini piešķirtu atskaitījumu (2).

1. Par koriģēšanas mehānisma piemērojamību

40.

Vispirms izklāstīšu labojumu veidu, kas, šķiet, izriet no koriģēšanas mehānisma (a), pēc tam minēšu to atšķirības no pamatlīdz pieprasītā labojuma (b).

a) Par labojuma raksturu, uz ko attiecas koriģēšanas mehānisms

41.

Saskaņā ar PVN direktīvas 167. un 168. pantu nodokļu maksātājiem ir tiesības atskaitīt maksājamo PVN summu (8) par cita nodokļa maksātāja piegādātajam precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, ciktāl tos izmanto tā ar nodokli apliekamajiem darījumiem (9).

42.

Kā Tiesa to ir vairākkārt atzinusi, PVN direktīvas 168. panta a) punktā paredzētais tiesības uz atskaitījumu ir neatņemama PVN sistēmas sastāvdaļa, ko principā nevar ierobežot. Šīs atskaitījumu sistēmas "mērķis ir pilnībā atvieglot tirgotājam visas saimnieciskās darbības laikā ar maksājamo vai samaksājamo PVN uzlikto nastu" (10).

43.

Vēl konkrētāk, PVN direktīvas 184. un nākamajos pantos paredzētais koriģēšanas mehānisms mērķis ir nodrošināt precīzu PVN atskaitījumu, uzraugot, kādā mērķā nodokļa maksātājs faktiski izmanto preces atskaitēšanas mehānismu (11). Tiesa ir izskaidrojusi, ka "šis mehānisms mērķis tādējādi ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz PVN atskaitījumu un attiecīgo preču un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām" (12). Piemērojot šo mehānismu, tiesības uz atskaitījumu par agrāk veiktām darbībām saglabātos tikai, ciktāl tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumu, par kuriem ir maksājams šāds nodoklis (13). Šādā veidā koriģēšanas mehānisms veicina nodokļu nastas neitralitāti (14).

44.

Cikt?l tas attiecas uz t?s tiešo formul?jumu, PVN direkt?vas 184. pant? ir paredz?ts, ka "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".

45.

T?l?k PVN direkt?vas 185. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka šo kori??šanu veic "jo ?paši", ja ir iesniegts pieteikums par PVN atmaks?šanu un ja main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu (15).

46.

Turkl?t v?rda "piem?ram" izmantošana r?da, ka šie faktori (proti, pirkuma atcelšana vai cenas samazinājumi) nav izsme?oši. Gadu gait? attiec?g? Tiesas judikat?ra ir risin?jusi t?das situ?cijas k? nojaukšana un nekustam? ?pašuma projekta ?stenošana (16), z?dz?ba (17) (izdar?t?js taj? nav preciz?ts) vai groz?jums attiec?b? uz atskait?juma apr??ina k?rt?bu par PVN, kas samaks?ts par jaukta veida dar?jumos izmantojam?m prec?m un pakalpojumiem (18).

47.

L?dz ar to, visp?r?gi run?jot, min?tie piem?ri attiecas uz sast?vda??m, kuras var?tu noteikt ties?bu uz atskait?juma tv?rumu un ko p?c to rakstura var nov?rt?t prec?zi tikai p?c laika, pien?c?gi ?emot v?r? faktisko attiec?go pre?u izmantošanu. To ar? apstiprina PVN direkt?vas 187. panta lo?ika, kur? ir paredz?ts ikgad?js kori??jums, balstoties uz ražošanas l?dzek?u faktisko izmantošanu.

48.

Šaj? liet? izvirz?tais jaut?jums ir par to, vai šo kori??šanas meh?nismu var piem?rot, lai labotu s?kotn?jo k??du, nosakot, ka attiec?gais dar?jums ir apliekams ar nodokli, lai gan tas t? nav. Vai š?das s?kotn?jas k??das labošana attiec?b? uz ties?bu uz atskait?jumu past?v?šanu ir t?da paša rakstura k? labojums, k?ds ir j?izdara attiec?b? uz atskait?juma ties?bu apjomu t?d??, ka ir notikušas izmai?as saist?b? ar attiec?go pieg?di? Vai abi labojumu veidi ir viena un t? paša meh?nisma piem?rošanas pamats?

b) Par šaj? liet? piepras?t? labojuma raksturu

49.

Šaj? liet? piepras?t? labojuma m?r?is ir nov?rst kompetent?s nodok?u iest?des pieš?irto PVN atskait?jumu, lai gan ac?mredzot to visp?r nekad nevajadz?ja pieš?irt. Š?s k??das d?? nodok?u iest?des piepras?ja atmaks?t l?dzek?us, kas atbilst pieš?irtajai atskait?juma summai. Vai ir iesp?jams, ka nodok?u pien?kuma labojums ietilpst PVN kori??šanas meh?nisma piem?rošanas jom??

50.

SEB bankas t? neuzskata. T? uzskata, ka, pirmk?rt, p?c dar?juma nosl?gšanas nav main?tas attiec?g?s sast?vda?as, kuras ietekm?tu t?s ties?bas uz atskait?jumu. T?p?c tai nebija pien?kuma kori??t savas PVN saist?bas. Vien?g?s izmai?as, kas tika veiktas, bija dar?juma (p?r)kvalifik?cija PVN piem?rošanas nol?k? no "apliekams ar PVN" uz "atbr?vojams no PVN", jo

saska?? ar valsts ties?bu aktiem t? vairs netika uzskat?ta par "apb?ves zemi". Otrk?rt, ja tiktu noteikts, ka PVN nebija j?maks? un ka t?p?c atskait?jums nebija pamatots (min?t? lietas dal?bniece tam absol?ti nepiekr?t), attiec?go summu atmaks?šanu reglament? dal?bvalsts ties?bu akti, nevis PVN direkt?va.

51.

Lietuvas vald?ba apgalvo, ka kori??šanas meh?nisms ir piem?rojams. T? pamato savu nost?ju ar PVN direkt?vas 184. panta formul?jumu, ar kori??šanas meh?nisma m?r?iem, k? ar? pas?kumiem, ar kuriem šis meh?nisms tiek ?stenots. Par PVN direkt?vas 184. panta formul?jumu š? vald?ba nor?da, ka s?kotn?j? atskait?juma kori??šana ir j?veic, ja pieš?irtais atskait?jums "ir liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas". Matem?tiski izsakoties, ja s?kotn?j?s ties?bas bija nulle, izriet, ka jebkurš veiktais atskait?jums bij? p?r?k liels un ir j?kori??.

52.

Nav šaubu, ka vienk?ršas aritm?tikas jom? šis priekšlikums ir pareizs: jebkurš pozit?vs skaitlis ir liel?ks par nulli. Tom?r es neesmu diez cik p?rliecin?ts, ka šis vien?dojums ir taisn?gs attiec?b? uz kori??šanas meh?nisma sist?mu un lo?iku.

53.

S?kot ar 185. panta formul?jumu, kur? ir paredz?ti kori??šanas meh?nisma piem?rošanas apst?k?i, š?iet, j?dziens "main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu" (19) attiecas uz situ?ciju, kas atš?iras no pamatlietas. K??da, kas ir j?izlabo, pamatliet? neattiecas uz jaut?jumu, cik lielu atskait?jumu SEB bankas bija ties?bas sa?emt, bet gan uz jaut?jumu, vai visp?r past?v?ja ties?bas uz atskait?jumu. Citiem v?rdiem sakot, Valsts nodok?u inspekcija v?las labot k??dai noteikto ties?bu uz atskait?šanu esam?bu, nevis šo ties?bu piem?rošanas jomu.

54.

Atz?stu, ka 184. panta formul?jums, kas ievada PVN direkt?vas X sada?as 5. noda?u par atskait?šanas kori??šanu, ir visp?r?gs un atv?rts attiec?b? uz t? piem?rošanas jomu. T?p?c var šaub?ties, vai 184. pantu, kura redakcija ir visp?r?ga, ir pareizi interpret?t, iev?rojot konkr?t?k?s 185. panta normas. Šis jaut?jums ir v?l jo vair?k noz?m?gs iev?rojot, ka 185. panta 1. punkt? min?tie faktori, kuru sekas var b?t atskait?juma piem?rošana, nav izsme?oši, k? min?ts iepriekš šo secin?jumu 46. punkt?.

55.

To ?emot v?r?, ir j?nor?da, ka PVN direkt?vas 184.–186. pants ir lo?iska X sada?as 5. noda?as vien?ba. L?dz ar to tiem ir j?veido vienots veselums un tie ir j?interpret? savstarp?ji, k? ar? ?emot v?r? attiec?g?s noda?as visp?r?jo m?r?i. Šaj? noda?? paredz?t? meh?nisma visp?r?jais m?r?is ir veikt labojumus attiec?b? uz atskait?juma summu, nevis situ?ciju, kur? visp?r nepast?v?ja nek?das ties?bas uz atskait?jumu. Ja nav ties?bu uz atskait?jumu, nav noz?mes ties?bu uz atskait?jumu kori??šanas piem?rošanas jomai.

56.

Š?iet, p?d?jo izpratni apstiprina Tiesas konstat?jums spriedum? liet? Uudenkaupungin kaupunki, kura attiec?s uz Sest?s direkt?vas 20. pant? paredz?to kori??šanas meh?nismu (kas b?t?b? ir l?dzv?rt?gs PVN direkt?v? paredz?tajam) (20). Lieta attiec?s uz ražošanas l?dzek?iem, ko vispirms izmantoja dar?jumam, kas ir atbr?vots no nodok?a, un tikai v?l?k izmantoja dar?jumam,

kas apliekams ar PVN (šīs izmaiņas notika attiecīgā koriģēšanas perioda laikā).

57.

Tiesa lēma, ka "koriģēšanas mehānisma piemērošana ir atkarīga no tā, vai pastāv tiesības uz atskaitījumu saskaņā ar Sestās direktīvas 17. pantu" (21). Tiesa secināja, ka vēlāk tiesību uz atskaitījumu rašanās jēva piemērot koriģēšanas mehānismu. Pirms izdarīt šo secinājumu, Tiesa apstiprināja, ka iegādes brīdī vienība, kura vēlāk lēdzu piemērot koriģēšanas mehānismu, bija nodokļa maksātājs.

58.

Līdz ar to faktiskie apstākļi lietā Uudenkaupungin kaupunki atšīras no apstākļiem izskatāmā lietā. Tomēr tam ir paskaidrojuma nozīme, ka koriģēšanas mehānisma piemērojamība bija saistīta ar tiesību uz atskaitījumu esamību (apsverot nevis piegādes raksturu, bet gan pircēja statusu).

59.

Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uzskatu, ka koriģēšanas mehānisms nav piemērojams prasībai pamatlietā.

2. Par nodokļu neitralitātes principu, atbilstoši kuram prettiesiski piešķirtais atskaitījums ir jāatmaksā

60.

Būtībā piekrītu Komisijas paustajai nostājai (ko pakārtoti atzīst SEB bankas), ka kādā piešķirtais atskaitījums ir tomēr jālabo, protams, ievērojot piemērojamos termiņus. Tajā pašā laikā šī labošana ir jāsteno vienīgi atbilstoši valsts tiesību aktiem. Citiem vārdiem sakot, konstatējums, ka pamatlietā pieautā kādā neietilpst koriģēšanas mehānismā, nenozīmē, ka tā ir kopumā izslēgta no PVN kopējās sistēmas un nodokļu neitralitātes principa piemērošanas jomas.

61.

Kā tas ir minēts PVN direktīvas preambulas septītajā apsvērumā, "pat ja kopējā PVN sistēma pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli [...]".

62.

Šis slogs ir jāuzliek vienādi nodokļa maksātājiem, kas atrodas līdzīgā situācijā (22). Tomēr šī neitralitāte nav ievērojama, ja tiek konstatēts, ka tās nodokļa maksātājs, kāda ir SEB bankas, ir guvis labumu no kādā piešķirtā PVN atskaitījuma. Tāpēc dalībvalstij, kuras nodokļu iestādes ir piešķirušas šo atskaitījumu, ir pienākums nodrošināt, ka nepamatotā nodokļa priekšrocība tiek novērsta.

63.

Konkrēti, tas nozīmē, ka dalībvalstīm ir jāveic pasākumi, lai nodokļu iestādes varētu pieprasīt tiem nodokļa maksātājiem, kāda ir SEB bankas, atmaksāt Valsts nodokļu inspekcijai summu, kas atbilst atskaitījuma apmēram, ievērojot piemērojamās valsts tiesību normas un skaidrus un paredzamus termiņus.

64.

Norādīšu, ka saistībā ar atsaušanos uz attiecīgajam valsts tiesību normām līdzīgās risinājums būtu jāpiemēro pat tad, ja gadījumā, ja koriģēšanas mehānisms būtu piemērojams. Tas ir tāpēc, ka 184. un 185. pants ir paredzēti koriģēšanas mehānisma piemērošanas materiālie nosacījumi, savukārt PVN direktīvas 186. pants ir norāde uz dalībvalsts tiesību aktiem attiecībā uz procesuālajiem noteikumiem.

65.

Skaidrības labad piebildīšu, ka šis secinājums neliedz dalībvalstij paredzēt valsts līmenī procesuālos noteikumus, ko piemēro gan lai izlabotu saskaņotības kļūdas attiecībā uz darījumu kvalifikāciju (atbrīvots no PVN vai apliekams ar PVN), gan lai koriģētu atskaitījumu, kas piešķirti attiecībā uz ar nodokli apliekamiem darījumiem. Apstāklis, ka pirmais gadījums neietilpst PVN direktīvā paredzētajā koriģēšanas mehānismā, nenozīmē, ka tas būtu jānodala ar valsts līmenī.

66.

Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, mans starpsecinājums ir tāds, ka PVN direktīvas 184.–186. pants ir jāinterpretē tā, ka šājs tiesību normās paredzētais koriģēšanas mehānisms nav piemērojams pamatlietas situācijā, ja saskaņotājo PVN atskaitēšanu vispār nevarēja veikt, jo attiecīgais darījums bija atbrīvots no PVN. Tomēr nodokļu neitralitātes princips paredz, ka dalībvalstij ir jāatgūst līdzekļi, kas atbilst nepamatoti piešķirtā PVN atskaitījuma summai, ievērojot piemērojamās valsts tiesību normas.

C. Vai konkrētie lietas apstākļi ietekmē secinājumu?

67.

Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai atbildi uz pirmo jautājumu ietekmē 2010. gada parādzes izdošana (1), kā arī apstāklis, ka vispirms darījums tika uzskatīts par darījumu, kas ir apliekams ar PVN un tikai vēlāk to uzskatīja par atbrīvotu no PVN (2).

68.

Ēmot vērā manu ierosināto atbildi uz valsts tiesas pirmo jautājumu, otro jautājumu var saprast kā valsts tiesību jautājumu, par kuru nav nepieciešams saņemt norādījumus no šīs Tiesas. Tomēr, tā kā pirmais jautājums ir saistīts ar otro jautājumu, tas būtībā ir pirmais jautājuma precizējums un, Ēmot vērā sadarbības garu, kas caurvij prejudiciālā nolūmuma tiesvedību, ierobežotās norādes, kādas es varu sniegt, ir šādas.

1. Par 2010. gada parādzes nozīmi

69.

Manuprāt, 2010. gada parādzes nozīmi var vērtēt no divām dažādām perspektīvām.

70.

Pirmkārt, var jautāt, vai ar to var noteikt SEB bankas pienākumus nodokļu jomā. Atbilde viennozīmīgi ir noliedzīga. Lai arī iesniedzējtiesai vēl ir jāpārbauda, kāda tieši juridiskā iedarbība ir paredzēta attiecībā uz šo dokumentu valsts tiesību aktos, saprotu, ka 2010. gada parādze ir dokuments, ko ir izdevis privāto tiesību subjekts, nevis oficiāls dokuments, ko ir

izdevusi nodokļu iestāde. Kā tās tas var ietekmēt principu subjektu, kas to ir izdevis, nevis darījuma otru pusi (23).

71.

Otrkārt, var jautāt, vai 2010. gada parādzīmes izdošana varētu ietekmēt piemērojamos termiņus, kuros Valsts nodokļu inspekcija var grozīt SEB bankas pienākumus nodokļu jomā. Ar tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

72.

Ir sistēmas, kurās ar valsts tiesību aktiem paredz ne tikai "objektīvu" (proti, absolūtu), bet arī "subjektīvu" (proti, relatīvu) termiņu. Visticamāk, ka objektīvā termiņa tēkjuma iestāšanās pamats būs konkrēts notikums neatkarīgi no tā, vai attiecīgajai personai par to ir zināms. Subjektīvais termiņš sākas, kad šai personai kļūst zināms par attiecīgo notikumu.

73.

Ja tas tā būtu noteikts valsts tiesību aktos, varētu apgalvot, ka, sākot 2010. gada parādzīmi, SEB bankas kļuva zināms apstāklis, ka tai ir jāveic labojumi savās PVN deklarācijās. Līdz ar to šādu parādzīmi varētu interpretēt kā subjektīvā termiņa sākuma punktu.

74.

To ņemot vērā, ir jānorāda, ka, pat ja valsts tiesību aktos ir paredzēts subjektīvais termiņš, parasti tas nevar pārsniegt un turpināties pēc objektīvā termiņa beigām. Tādējādi subjektīvais termiņš var sākt darboties vēlāk, bet noslēgties vēlākais, iestājoties objektīvā termiņa beigām. Līdz ar to arī šajā otrajā iespējamajā gadījumā man ir grūti saprast, kāda tieši ir 2010. gada parādzīmes nozīme, cik tāl ir runa par termiņiem pamatlietā.

75.

Līdz ar to, ņemot vērā Tiesai sniegtos elementus, neuzskatu, ka 2010. gada parādzīmei ir nozīme, vērtējot SEB bankas pienākumus nodokļu jomā.

2. Par darījuma (pār)kvalificēšanas nozīmi

76.

Pretēji 2010. gada parādzīmei, ko izdeva pārdevēja, vērtējot SEB bankas pienākumus nodokļu jomā, nozīme ir interpretācijas praksei un konkrētai nodokļu administrācijai rēcībai attiecībā pret SEB bankas. Tas tā ir tāpēc, ka, lai gan valsts tiesai ir jāveic faktiskā pārbaude, tie varētu būt SEB bankas tiesiskās pārvaldības pamats attiecībā uz tās pienākumu apjomu atkarībā no tai doto solījumu rakstura un satura (24).

77.

Lietuvas valdība atzīst, ka darījuma noslēgšanas brīdī "oficiāli" interpretācija par to, kas ir jāuzskata par "apbēves zemi", pamatoja secinājumu, ka minētais darījums bija apliekams ar PVN. Tajā pašā laikā šī valdība arī piebilda, ka šī interpretācija mainījās, ievērojot 2009. gadā pasludināto Lietuvas vyriausiasis administracinis teismas (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) spriedumu (25).

78.

K? Tiesa to ir atg?din?jusi spriedum? liet? Nigl u.c., "tiesisk?s noteikt?bas principam nav pretrun?tas, ka nodok?u administr?cija [piem?rojamaj? termi??] veic PVN uzr??inu attiec?b? uz jau sniegtiem pakalpojumiem, kam ir bijis j?piem?ro šis nodoklis". Tiesa ar? noteica, ka tas t? ar? ir, ja "PVN par?dniekam piem?rojamo rež?mu apšaubu nodok?u administr?cija, tostarp attiec?b? uz laikposmu pirms datuma, kur? tas ir ticis piem?rots, tom?r neskarot to, ka min?tais v?rt?jums ir j?veic, kam?r nav iest?jies noilgums administr?cijas pras?bas celšanai, un to, ka tam nav atpaka?ejoša sp?ka, kas attiektos uz datumu pirms t?du tiesisko un faktisko apst?k?u iest?šan?s datuma, uz kuriem šis v?rt?jums ir balst?ts" (26).

79.

Š?iet, ka t? pati lo?ika ir attiecin?ma uz šo lietu. Ja SEB bankas pien?kumu nodok?u jom? nov?rt?šanas termi?š zin?m? m?r? joproj?m nav beidzies, proti, joproj?m var veikt p?rv?rt?šanu un p?rr??in?šanu, jo piem?rojamie termi?i v?l nav beigušies, un ja šaj? laikposm? ar t?das valsts augst?kas tiesu instances nol?mumu (k?da ir augst?k? administrat?v? tiesa) tiek vien?dota iepriekš nevienveid?gi piem?rot? prakse, š?di noteikta vienotajai interpret?cijai var b?t nejauša ietekme uz ties?bu interpret?ciju vis?s liet?s, kuras v?l ir izskat?šan? un kur?s šai interpret?cijai ir noz?me.

80.

Š?ds augst?ku tiesu instan?u nol?mumiem piem?tošs nejaušs atpaka?ejošs sp?ks laik? (27) paties?b? ir sam?r? bieža par?d?ba. Interpret?jošu nol?mumu lo?isk?s sekas ir t?das, ka tie tiek iek?auti jau past?voš? attiec?gaj? interpret?taj? tiesiskaj? regul?jum?, t?d?j?di tos var piem?rot ex tunc (iz?emot, ja š?da iedarb?ba ir tieši izsl?gta) kop? ar interpret?to tiesisko regul?jumu.

81.

Var ierosin?t, k? Komisija to apgalvoja tiesas s?d?, ka attiec?b? uz taks?cijas periodu, kas jau ir beidzies, valsts augst?kas tiesu instances interpret?jošais nol?mums b?tu piem?rojams vairs nevis retrospekt?vi, bet gan retroakt?vi.

82.

Tam nevar piekrist. Kam?r valsts ties?bu aktos paredz?tais p?rr??in?šanas un kori??šanas termi?š nav iest?jies, š? taks?cijas perioda nov?rt?jums b?t?b? nav beidzies. Joproj?m past?v iesp?ja veikt atk?rtotu nov?rt?jumu, un j?piebilst, ka to var veikt ne tikai nodok?u administr?cija, bet ar? nodok?u maks?t?js. T?d?j?di šaj? laikposm? ar? nodok?u maks?t?js par labu sev var?tu atsaukties uz interpret?jošo vien?došanu, kas veikta ar valsts augst?kas tiesu instances nol?mumu. Run?jot l?dz?b?s, atv?rts logs ir va?? abos virzienos.

83.

Tom?r, pat ja piem?rojamaj? termi?? nodok?u iest?des, strikti ?emot, var ?emt v?r? un piem?rot valsts augst?kas instances tiesas nol?mumu, ar ko tiek vien?dota iepriekš nevienveid?g? ties?bu interpret?cija, tas neatbr?vo kompetent?s nodok?u iest?des katr? individu?l? gad?jum? pan?kt taisn?gu l?dzsvaru starp vajadz?bu vienveid?gi piem?rot ties?bu aktus un konkr?t? gad?juma ?pašajiem apst?k?iem, kuri var?tu rad?t tiesisko pa??v?bu nodok?u maks?t?jam.

84.

Piemēram, varētu iedomāties, ka izskatāmā lietā taisnāgs līdzsvars starp iespējamo juridisko darījuma kvalifikācijas labojumu un SEB bankas tiesiskās paņēmības aizsardzību (ja pēc faktiskā novērtējuma varētu apgalvot, ka tā tiešām izriet no valsts iestāžu attieksmes) varētu tikt panākts, ataujot pārkvalificēt darījumu, tomēr nepieņemot pret SEB bankas nekādas sankcijas, proti, neuzliekot maksāt nokavējuma procentus vai naudas sodu (28).

85.

Ēmot vērā iepriekš minētos atbildējumus, jāsecina, ka atbildi uz pirmo prejudiciālo jautājumu neietekmē 2010. gada parādzes izdošana. Tomēr, ja kompetentās iestādes koriģē tāda nodokļa maksātāja, kāda ir SEB bankas, nodokļu saistības pēc tās piegādes (pār)kvalifikācijas PVN piemērošanas nolūkā, kāda ir zemes piegāde pamatlietā, šāms iestādēm ir jāpanāk atbilstošs līdzsvars starp pienākumiem nodrošināt nodokļu neitralitāti un tiesību vienveidīgu piemērošanu un šīs personas tiesisko paņēmību.

D. Par trešo un ceturto jautājumu

86.

Lai gan trešajā un ceturtajā jautājumā minētās hipotēzes saistībā ar tiešu pirmā jautājuma formulējumu nav pilnīgi skaidras, no iesniedzējtiesas nolūma loģikas saprotu, ka uz iesniedzējtiesas trešo un ceturto jautājumu atbilde ir jāsniedz tikai gadījumā, ja tiktu konstatēts, ka koriģēšanas mehānisms ir piemērojams pamatlietā.

87.

Tā kā uzskatu, ka koriģēšanas mehānisms pamatlietā nav piemērojams, uz trešo un ceturto jautājumu nav jāatbild.

V. Secinājumi

88.

Ēmot vērā iepriekš minētos atbildējumus, ierosinu Tiesai Lietuvas virsmašais administratīvais teisms (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) atbildēt šādi:

—

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 184.–186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šādas tiesību normās paredzētais koriģēšanas mehānisms nav piemērojams pamatlietas situācijā, ja saskaņā ar pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšanu vispār nevarēja veikt, jo attiecīgais darījums bija atbrīvots no pievienotās vērtības nodokļa. Tomēr nodokļu neitralitātes princips prasa, lai dalībvalsts atgrieztu līdzekļus, kas atbilst nepamatoti piešķirtā pievienotās vērtības nodokļa atskaitējuma summai, ievērojot piemērojamās valsts tiesību normas.

—

Ja kompetentās iestādes koriģē nodokļa maksātāja pienākumus nodokļu jomā pēc tās piegādes (pār)kvalifikācijas PVN piemērošanas nolūkā, kāda ir zemes piegāde pamatlietā, šāms iestādēm ir jāpanāk atbilstošs līdzsvars starp pienākumiem nodrošināt nodokļu neitralitāti un tiesību vienveidīgu piemērošanu un šīs personas tiesisko paņēmību.

(1) Oriģinālvaloda – angļu.

(2) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

(3) Par efektivitātes principu šajā kontekstā skat. spriedumu, 2017. gada 14. jūnijs, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

(4) Šajā ziņā skat. spriedumus, 2013. gada 7. novembris, Tulic un Plavoģin (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 41. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2015. gada 8. septembris, Taricco u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

(5) Šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 8. septembris, Taricco u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, it īpaši 46. un 47. punkts). Tomēr skat. spriedumu, 2017. gada 5. decembris, M. A. S. un M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, 51.–58. punkts).

(6) Spriedums, 2011. gada 15. septembris, Saby u.c. (C-180/10 un C-181/10, EU:C:2011:589, 33. punkts un tajā minētā judikatūra). Par dalībvalstu rīcības brīvības apjomu PVN direktīvas 12. panta kontekstā, skat. spriedumu, 2017. gada 16. novembris, Kozuba Premium Selection. (C-308/16, EU:C:2017:869, 44. un nākamie punkti un tajos minētā judikatūra).

(7) Šajā ziņā Lietuvas valdība it īpaši atsaucas uz Lietuvas vyriausiasis administracinis teismas (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa, virspalāta) 2009. gada 7. decembra spriedumu, A-438/1346/2009.

(8) Piemēram, skat. spriedumus, 1989. gada 13. decembris, Genius Holding (C-342/87, EU:C:1989:635, 13. punkts), 2000. gada 19. septembris, Schmeink & Cofreth un Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 53. punkts), un 2014. gada 6. februāris, Fatoria (C-424/12, EU:C:2014:50, 39. punkts).

(9) Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 18. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī ģenerālvokātes J. Kokotes [J. Kokott] secinājums lietā Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

(10) Spriedumi, 2000. gada 21. marts, Gabalfrisa u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 44. punkts un tajā minētā judikatūra), 2010. gada 30. septembris, Uszodaépit (C-392/09, EU:C:2010:569, 34. un 35. punkts un tajos minētā judikatūra), un 2012. gada 22. marts, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 35. un 36. punkts un tajos minētā judikatūra).

(11) It īpaši skat. ģenerālvokātes J. Kokotes secinājums lietā TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, 27. un 28. punkts).

(12) Skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

(13) Piemēram, skat. spriedumus, 2016. gada 16. jūnijs, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, 28. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2014. gada 13. marts, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

(14) Rīkojums, 2014. gada 5. jūnijs, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

(15) Spriedums, 2016. gada 16. jūnijs, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, 29. punkts un tajā

min?t? judikat?ra). Skat. ar? spriedumu, 2016. gada 16. j?nijs, Kreissparkasse Wiedenbrück (C?186/15, EU:C:2016:452, 47. punkts).

(16) Spriedums, 2012. gada 29. novembris, Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, 37.–42. punkts). T?pat skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644, 32.–37. punkts).

(17) Z?dz?bas gad?jums ir min?ts PVN direkt?vas 185. panta 2. punkta pirmaj? da??
Spriedums, 2012. gada 4. oktobris, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614).

(18) Spriedums, 2016. gada 9. j?nijs, Wolfgang un Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2016:417, 37.–47. punkts).

(19) Mans izc?lums.

(20) Spriedums, 2006. gada 30. marts, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214). Skat. Sest?s direkt?vas 20. panta 1. punktu “Atskait?šanas kori??šana”. Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

(21) Spriedums, 2006. gada 30. marts, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, 37. punkts). Skat. ar? spriedumu, 2005. gada 2. j?nijs, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335, 44. punkts), kur? Tiesa l?ma, ka “publisko ties?bu subjekts, kurš ieg?d?jas ražošanas l?dzek?us k? [...] persona, kura nav nodok?a maks?t?ja, un kurš v?l?k p?rdod šos l?dzek?us k? nodok?a maks?t?js, veicot šo p?rdošanu, lai atskait?tu p?rkot min?tos l?dzek?us samaks?to PVN, nevar izmantot ar min?t?s direkt?vas 20. pantu pamatot?s kori??šanas ties?bas”. Skat. ar? r?kojumu, 2014. gada 5. j?nijs, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750).

(22) P?c analo?ijas skat. spriedumu, 2017. gada 14. j?nijs, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, 30.–32. punkts un tajos min?t? judikat?ra), kas attiecas uz valsts tiesisko regul?jumu par nepamatoti samaks?ta PVN atmaks?šanu no r??ina izrakst?t?ja puses. T?pat Tiesa noteica, ka, lai nodrošin?tu PVN neitralit?ti, dal?bvalst?m to iekš?j? ties?bu sist?m? ir j?paredz iesp?ja kori??t nodok?us, kas ir nepamatoti nor?d?ti r??in?, ja r??ina izrakst?t?js pier?da, ka vi?š ir r?kojies lab? tic?b?, vai ja r??ina izrakst?t?js savlaic?gi ir piln?b? nov?rsis nodok?u ie??mumu apdraud?jumu – spriedums, 2009. gada 18. j?nijs, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, 36. un 37. punkts un tajos min?t? judikat?ra). Skat. ar? spriedumu, 2000. gada 19. septembris, Schmeink & Cofreth un Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, 56.–58. punkts).

(23) T?pat skat. spriedumu, 2013. gada 31. janv?ris, Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, 41.–44. punkts).

(24) Spriedumi, 2015. gada 9. j?lijs, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei (C?144/14, EU:C:2015:452, 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un Cabinet Salomie u.c. (C?183/14, EU:C:2015:454, 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Skat. ar? spriedumu, 2006. gada 14. septembris, Elmeka (no C?181/04 l?dz C?183/04, EU:C:2006:563, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

(25) Skat. šo secin?jumu 7. zemsp?tras piez?mi.

(26) Spriedums, 2016. gada 12. oktobris (C?340/15, EU:C:2016:764, 48. un 49. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

(27) Par Tiesas nol?mumu piem?rošanu laik? PVN jom? nesen tika debat?ts, piem?ram, manos

secinājumos liet Cussens u.c. (C-251/16, EU:C:2017:648, 35. un nākamie punkti) un liet Scialdone (C-574/15, EU:C:2017:553, 179. punkts).

(28) Kā iepriekš minēts (skat. šo secinājumu 18. punktu), no iesniedzējtiesas nolūmuma izriet, ka Valsts nodokļu inspekcija daļēji atcēla SEB bankas pienākumu par uzkrāto nokavējuma procentu samaksu.