

**Downloaded via the EU tax law app / web**

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 – 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 virsotnes administratīvās tiesas (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 procesū un 2017. gada 4. oktobra tiesas sēdī,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

–

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

–

Lietuvas valdības vārdā – D. Kriaušis, kura ar R. Krasuckaiti un J. Prasauskieni, pārstāvj,

–

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”) vērsās 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 šādus darījumus:

[..]

k)

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

5

PVN direktīvas 179. pants 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.

panta noteikumiem radušs un ņstenotas atskaitņšanas tiesņbas.

Tomņr dalņbvalstis var prasņt, lai nodokņa maksņtņji, kas neregulņri veic 12. pantņ paredzņtos darņjumus, atskaitņšanas tiesņbas ņsteno vienņgi piegņdes laikņ.”

6

PVN direktņvas 5. nodaņņ “Atskaitņšanas koriņņšana” tostarp ir ietverti 184.–189. pants.

7

PVN direktņvas 184. pantņ ir paredzņts:

“Sņkotnņjo atskaitņšanu koriņņ, ja atskaitņšana ir lielņka vai mazņka par to, uz kņdu nodokņa maksņtņjam bijuņsas tiesņbas.”

8

PVN direktņvas 185. pantņ ir noteikts:

“1. Koriņņšanu veic jo ņpaņi, ja pņc PVN atmaksņšanas [pņc PVN deklarņcijas iesniegņšanas] mainņs sastņvdaņas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitņmo summu, piemņram, ja ir anulņti pirkumi vai saņemti cenu samazinņjumi.

2. Atkņpjoties no 1. punkta, nekoriņņ darņjumus, kas paliek pilnņgi vai daņņji neapmaksņti, vai pienņcņgi pierņdņtos vai apstiprinņtos ņpaņuma iznņcinņšanas, zuduma vai zņdzņbas gadņjumos, kņ arņ darņjumus, kas attiecas uz preņu izmantoņšanu, lai sniegtu mazas vņrtņbas dņvanas vai dotu paraugus, kņ minņts 16. pantņ.

Tomņr dalņbvalstis var prasņt, lai koriņņ darņjumus, kas paliek pilnņgi vai daņņji neapmaksņti, vai zņdzņbas gadņjumos.”

9

PVN direktņvas 186. pantņ ir noteikts:

“Dalņbvalstis paredz sņki izstrņdņtus noteikumus 184. un 185. panta piemņroņšanai.”

10

PVN direktņvas 187. pants ir formulņts ņņdi:

“1. Attiecņbņ uz kapitņlieguldņjumu precņm koriņņšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurņ tņs ir iegņdņtas vai raņotas.

Tomņr dalņbvalstis koriņņšanu var attiecinņt uz pilnu piecu gadu laikposmu no ņo kapitņlieguldņjumu preņu pirmreizņjņs lietoņšanas.

Nekustamajam ņpaņumam, kas iegņdņts kņ kapitņlieguldņjumu prece, koriņņšanas laikposmu var pagarinņt lņdz pat 20 gadiem.

2. Ikgadņjo koriņņšanu veic tikai par vienu piektdaņu no PVN, kas maksņjams par kapitņlieguldņjumu precņm vai, ja koriņņšanas laikposms ir bijis pagarinņts, par tņ attiecņgu daņu.

ņņ punkta pirmajņ daņņ minņto koriņņšanu veic, balstoties uz svņrstņbņm atskaitņšanas tiesņbņs

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 pridētins vertis mokesio statymas (Lietuvos Republikas Likums par pievienotās vērtības nodokli), ar grozījumiem, kas izdarīti ar 2004. gada 15. janvāra Likumu Nr. IX-1960, 65. pantā "PVN atskaitījumu korekcijas vispārījie 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 summu, 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."

Šī likuma 83. panta 1. punkts 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 atlīdzība, kas ir jāveic ieguvējam (klientam), tad personai, kura ir sagatavojusi sēkotnājo grāmatvedības dokumentu, ar ko tiek noslēgts preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas darījums, sagatavo koriģējošo kredītdokumentu, ar kuru tiek apliecinātas apstākļu izmaiņas. Puse savstarpēji vienojoties, preču atdošanu vai pakalpojumu atcelšanu apliecina nevis ar preču vai pakalpojumu sniedzēju sagatavotu kredītdokumentu, bet parādzēmi, kuru ieguvējs (klients) izdod, tiklīdz uz to attiecas PVN maksāšanas pienākums."

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

"Ja vien šajā pantā vai attiecīgo nodokli reglamentējošajā tiesību aktā nav noteikts citādi, nodokļa maksātājam 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 sēkotnāji aprēķināts vai pārreķināts."

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

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

Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi

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

pārņemta, 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 rīcinātajā cenā, ieskaitot visus nodokļus, ir uzskatāma par cenu bez nodokļiem, un izrakstīja jaunu rīcinājumu 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

Uzņēmumsabiedrība SEB Līzings, kura nepiekrita nedz atzīt par dzīmi un jauno rīcinājumu, 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 strūdu komisija), kura šo lēmumu atcēla daļēji par nesamaksāto PVN un papildu maksājumiem. Nodokļu administrācija vēršās Vīlnias apygardos administrācinis teismas (Vilniaus Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva) ar prasību atcelt šo minēto lēmumu daļu. Šī tiesa minēto prasību noraidīja. Nodokļu administrācija šo Vīlnias apygardos administrācinis teismas (Vilniaus Administratīvā apgabaltiesa) pasludināto spriedumu pāršķērēja Lietuvas vyriausiasis administrācinis teismas (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa).

23

Iesniedzītā tiesa 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??dains 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)

Apstipriņošas 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)

Apstipriņošas 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

Tādā ir jānosīr PVN direktīvas 184. pantā noteiktā korekcijas pienākuma tvērumi un šīs direktīvas 187.–189. pantā ietvertā korekcijas mehānisma piemērošanas joma.

Par pirmo un otro jautājumu

29

Tā kā iesniedzējtiesa pirmajā jautājumā atsaucas vienlaikus gan uz PVN direktīvas 184.–186. pantu, gan uz šajā direktīvā paredzēto nepamatotu PVN atskaitījumu korekcijas mehānismu, šis jautājums ir jāpārformulē, ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus.

30

Uzdodama pirmo un otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, pirmkārt, vai PVN direktīvas 184. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā pantā minētais pienākums koriģē nepamatotus PVN atskaitījumus attiecas arī uz gadījumiem, kad nav bijis tiesiska pamata veikt skotnājo atskaitījumu, jo tas ir attiecies uz darījumu, kas ir atbrīvots no PVN, un, otrkārt, vai PVN direktīvas 187.–189. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajos pantos paredzētais nepamatotu PVN atskaitījumu korekcijas mehānisms attiecas uz šādiem gadījumiem un it īpaši uz tādus situāciju kā pamatlietā aplūkotā, kurā skotnāji veiktais PVN atskaitījums ir bijis nepamatots tādēļ, ka tas attiecas uz zemes piegādes darījumu, kas ir atbrīvots no PVN.

31

Turklāt šī tiesa vēlas noskaidrot, kāda nozīme, sniedzot atbildi uz pirmo jautājumu, var būt apstāklim, ka pamatlietā PVN par zemesgabalu pirkumu tika nepamatoti samaksāts un atskaitīts tādā, ka tādā bija nodokļu administrācijas kārtā prakse, kā arī faktam, ka šo zemesgabalu piegādātājs pircējam ir izrakstījis parādzīmi, izlabojot skotnāji izdotajā rīcinā norādīto PVN summu.

32

Pirmām kārtām ir jānorāda, ka korekcijas pienākums PVN direktīvas 184. pantā ir īsti plaši definēts, jo “skotnājo atskaitījumu koriģē, ja [tas] ir lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības”.

33

Šis formulējums a priori neizslēdz iespējamu nepamatota atskaitījuma gadījumu. Korekcijas pienākuma vispārīgo tvērumu apstiprina PVN direktīvas 185. panta 2. punktā skaidri uzskaitītie pieņēmumi.

34

It īpaši uz gadījumu, kad ir veikts atskaitījums, lai gan tiesības uz atskaitījumu nav bijušas, attiecas PVN direktīvas 184. pantā paredzētā pirmā situācija, proti, skotnājais atskaitījums ir lielāks par to, kādu nodokļa maksātājam bija tiesības veikt.

35

Turklāt tas atbilst kopīgās PVN sistēmas loīkai, atbilstoši kurai PVN direktīvā – kurā būtībā ir pārņemti Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami

dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), noteikumi – tiek paredzēts vispārējais 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 iekasšanu pilnā apmērā tās teritorijā. Lai šo mērķi sasniegtu, dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļu maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekas maksājams nodoklis (spriedums, 2008. gada 17. jūlijs, Komisija/Itālija, C-132/06, EU:C:2008:412, 37. punkts). Tomēr šā mērķa pārbaudēm nebūtu nozīmes, ja nebūtu paredzēts koriģēt nepamatotus atskaitījumus.

37

Otrkārt, vispārējais pienākums koriģēt nepamatotus 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 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 vāļi iekasšanu. Ja nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tūdu darījumā vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, nenotiek nedz nodokļa par piegādātājam precēm un sniegtajiem pakalpojumiem iekasšana, 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 nepamatoti atskaitījumi.

39

No iepriekš izklāstītā izriet, ka PVN direktīvas 184. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pienākums koriģēt nepamatotus PVN atskaitījumus attiecas arī uz gadījumiem, kad nav bijis tiesiska pamata veikt saskaņotā atskaitījumu, 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 atskaitīšanu 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 atskaitīšanu. Turklāt atsevišķi noteikumi, piemēram, PVN direktīvas 187. panta 2. punkta pirmajā daļā paredzētā piecu gadu laikposmā izlīdzinātā korekcija, acīmredzami nav piemēroti šādam gadījumam. Savukārt PVN direktīvas 188. pants attiecas uz vāļi specifiskā un tikpat atšķirīgā

situāciju, kad kapitālieguldījumu prece tiek piegādāta korekcijas laikposmā.

42

Turklāt saistībā ar Sestās direktīvas noteikumiem, kuri būtībā ir tieši kā PVN direktīvas 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 nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 37. punkts).

43

No iepriekš izklāstītā izriet, ka PVN direktīvas 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 līdz ar to nav piemērojams attiecībā uz tūdu zemes piegādes darījumu kā pamatlietē aplūkots, kurš, kā norāda iesniedzējtiesa, netika aplikts ar PVN, un līdz ar to tas nevarēja izraisīt ne šo nodokļa iekasīšanu, ne tās atskaitīšanu.

44

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

45

Ēmot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild šādi – PVN direktīvas 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 direktīvas 187.–189. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajos pantos paredztais nepamatotu PVN atskaitījumu korekcijas mehānisms neattiecas uz tādējiem gadījumiem, kāds it īpaši aplūkots pamatlietē, kurā 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 direktīvas 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 šo korekcija attiecas.

47

Šie jautājumi attiecas uz PVN korekcijas nosacījumiem. Tomēr, kā tas ir norādīts šajā spriedumā 43. punktā, PVN direktīvas 187.–189. pantā paredztais PVN korekcijas mehānisms netiek piemērots tādā situācijā kā pamatlīdzes aplūkots. 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 ieviešanai tās 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 atbildē ir norādījis, ka PVN atskaitējuma korekcijas veikšana attiecībā uz 2007. gada darījumu esot pretrunā tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principam, jo līdz pat 2013. gadam nodokļu administrācija pati ir uzskatījis, ka šis darījums ir apliekams ar nodokli.

50

Tomēr, pirmkārt, ir jāatgādina, ka tiesiskā paļāvība nedrīkst balstīties uz prettiesisku administrācijas praksi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1986. gada 6. februāris, Vlachou/Revīzijas palāta, 162/84, EU:C:1986:56, 6. punkts). Ar to lūguma 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 pamatlīdzes aplūkotais darījums sēkotnāji ir ticis uzskatīts par ar PVN apliekamu darījumu; tādējādi sēkotnāji veiktais PVN atskaitējums bija prettiesisks.

51

Otrkārt, ir jānorāda, ka tāda valsts nodokļu iestāžu administratīvā prakse, atbilstoši kurai prekluzīvā termiņa tiek atcelts lūgums, 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 tās 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 prettiesisks, un it īpaši, ja tas, kā to uzskata Lietuvas valdība, ir brīdis, kurā pircējs ir saņēmis parādzesmi, ar kuru vairākus gadus pēc pārdošanas darījuma pārdēvējis 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 pārvērtības principu. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai tādā gadījumā, kāds ir pamatliet, šie principi ir ievēroti.

Par tiesāšanas izdevumiem

Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, 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 attiecināms 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 veiktās 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 pārvērtības principu. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai tādā gadījumā, kāds ir pamatliet, šie principi ir ievēroti.

[Paraksti]

(\*1) Tiesvedības valoda – lietuviešu.