

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2018. gada 12. aprīlis (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 63., 167., 168., 178.–180., 182. un 219. pants – Nodokļu neitralitātes princips – Tiesības uz PVN atskaitīšanu – Valsts tiesību aktos paredzēts termiņš šo tiesību izmantošanai – Tāda papildu PVN atskaitīšana, kas samaksāts valstij un par kuru tikuši iesniegti dokumenti, ar kuriem pēc nodokļa uzrādīšanas koriģēti sēkotnājie rādītāji – Termiņa sākuma datums

Lieta C-8/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu saskaņā ar LESD 267. pantu, ko *Supremo Tribunal de Justiça* (Augstākā tiesa, Portugāle) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 2. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 9. janvārī, tiesvedībā

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

pret

Flexipiso – Pavimentos SA.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas], tiesneši K. Toader [C. Toader] un E. Jarašāns [E. Jarašinas] (referenti),

ģenerālvokāle: J. Kokote [J. Kokott],

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

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Biosafe – Indústria de Reciclagens SA* vērā – M. Torres un A. G. Schwalbach, *advogados*,
- Portugāles valdības vērā – L. Inez Fernandes, M. Figueiredo un R. Campos Laires, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – L. Lozano Palacios un M. Afonso, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāles secinājumu 2017. gada 30. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV

2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 63., 167., 168., 178.–180., 182. un 219. pantu, kā arī nodokļu neitralitātes principu.

2 Šis līgums tika iesniegts saistībā ar strīdu starp *Biosafe – Indústria de Reciclagens SA* (turpmāk tekstā – “*Biosafe*”) un *Flexipiso – Pavimentos SA* (turpmāk tekstā – “*Flexipiso*”) jautājumā par pārdotās minētās atteikumu atmaksāt *Biosafe* papildu pievienotās vērtības nodokli (PVN), ko tā samaksājusi pārcelto nodokļu uzrādīšanai.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 63. pants ir paredzēts:

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

4 Šīs direktīvas X sadaļā, kas attiecas uz atskaitēšanu, ietilpst 1. nodaļa “Atskaitēšanas tiesību rašanās un darbības joma”, kurā ietilpst šīs direktīvas 167.–172. pants. Šajā 167. pantā ir noteikts:

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

5 Minētās direktīvas 168. pants ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitēt 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;

[..].”

6 Minētās X sadaļas 4. nodaļā “Noteikumi par atskaitēšanas tiesību īstenošanu” ir ietverti PVN direktīvas 178.–183. pants. Saskaņā ar šīs direktīvas 178. pantu:

“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 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..].”

7 Šīs direktīvas 179. pants ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitēšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitēšanas tiesības.

[..].”

8 Minētās direktīvas 180. pants ir noteikts:

“Dalībvalstis nodokļa maksātājam var būt veikta atskaitīšana, kuru tas nav veicis saskaņā ar 178. un 179. pantu.”

9 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 182. pantu “dalībvalstis paredz sāki izstrādātus noteikumus šīs pašas direktīvas 180. un 181. panta piemērošanai”.

10 PVN direktīvas 219. pants ir noteikts:

“Jebkuru dokumentu vai paziņojumu, kas groza saskaņotā rīcībā un tādā pašā un nepārrēķināmi attiecas uz to, pielīdzina rīcībā.”

Portugāles tiesības

11 *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss), tās redakcijā, kas piemērojama pamatlīmei (turpmāk tekstā – “CIVA”), 7. pants “Nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa iekasējamība” ir paredzēts:

“1. Neskarot nākamajos punktos noteikto, nodokli maksā un tas ir maksājams:

a) preču nodošanas gadījumā – brīdī, kad preces tiek nodotas pircēja rīcībā.

[..]”

12 Šī kodeksa 8. pants ir noteikts:

“1. Neskarot iepriekšējā pantā noteikto, ja attiecībā uz preču nodošanu vai pakalpojumu sniegšanu rodas pienākums izrakstīt rīcībā vai līdzvērtīgu dokumentu, saskaņā ar 29. pantu nodoklis ir maksājams:

a) ja rīcībā vai līdzvērtīgā dokumenta izsniegšanas brīdī ir ievērots tā izsniegšanai paredzētais termiņš;

[..]”

13 CIVA 19. panta “Atskaitīšanas tiesības” 2. punkts ir paredzēts:

“Tiesības atskaitīt ir tikai to nodokli, kas norādīts šajos nodokļa maksātāja vērdē izsniegtajos dokumentos, kas ir viņa rīcībā:

a) likumīgi izsniegti rīcībā un līdzvērtīgi dokumenti.

[..]”

14 CIVA 22. panta 1. punkts ir noteikts:

“Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad ir maksājams atskaitāmais nodoklis saskaņā ar 7. un 8. pantā noteikto, no nodokļa vispārējās likmes, kas deklarācijas laikposmā nodokļa maksātājam ir jāmaksā par ar nodokli apliekamiem darījumiem, atņemot atskaitāmo nodokļa summu, kas ir maksājama šajā pašā laikposmā.”

15 CIVA 29. panta 7. punkts ir noteikts:

“R??inu vai l?dzv?rt?gu dokumentu izsniedz ar? tad, ja dar?juma nodok?u b?ze vai attiec?gais nodoklis ir kori??ts jebk?da iemesla d??, tostarp neprecizit?tes d??.”

16 CIVA 36. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka 29. pant? min?to r??inu vai l?dzv?rt?gu dokumentu izsniedz ne v?l?k k? piektaj? darba dien? p?c dienas, kad ir maks?jams nodoklis saska?? ar 7. pantu. Tom??r, ja maks?jumi par pre?u nodošanu vai pakalpojumu sniegšanu v?l nav veikti, apliecin?juma dokumenta izsniegšanas datumam vienm??r ir j?atbilst min?t?s summas sa?emšanas datumam.

17 CIVA 37. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Maks?jamo nodok?a summu pieskaita r??ina vai l?dzv?rt?g? dokumenta v?rt?bai, lai to piepras?tu samaks?t pre?u pirc?jiem vai pakalpojumu sa??m?jiem.”

18 CIVA 79. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Ar nodokli apliekamo pre?u pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js, kas ir nodok?a maks?t?js saska?? ar 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, r?kojas k? t?ds un nav atbr?vots no nodok?a, ir solid?ri atbild?gs par nodok?a samaksu kop? ar pieg?d?t?ju, ja r??ins vai l?dzv?rt?gs dokuments, kas oblig?ti ir j?izdod saska?? ar 29. pantu, nav ticis izdots vai taj? ir neprec?zi nor?d?ts iesaist?to pušu v?rds un uzv?rds vai adrese, nodoto pre?u vai sniegto pakalpojumu b?t?ba vai daudzums, cena vai maks?jam? nodok?a summa.”

19 Saska?? ar CIVA 98. panta 2. punktu:

“Neskarot ?pašaj?s ties?bu norm?s noteikto, ties?bas uz nodok?a atskait?šanu vai p?rmaks?t?s nodok?a summas atl?dzin?šanu attiec?gi var ?stenot ?etru gadu laik? p?c ties?bu uz nodok?a atskait?šanu rašan?s vai nodok?a p?rmaks?šanas br?ža.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

20 Laikposm? no 2008. gada febru?ra l?dz 2010. gada maijam *Biosafe* p?rdeva *Flexipiso*, kas ir PVN maks?t?ja, gumijas granulas, kas ražotas no p?rstr?d?t?m riep?m, par kop?jo summu 664 538,77 EUR, piem?rojot samazin?tu PVN likmi 5 % apm?r?.

21 P?c nodok?u rev?zijas, kas tika veikta 2011. gad? un aptv?ra 2008.–2010. gadu, Portug?les nodok?u administr?cija uzskat?ja, ka bija j?piem?ro 21 % standarta PVN likme, un veica PVN uzr??inu par kopum? 100 906,50 EUR.

22 *Biosafe* samaks?ja šo summu un l?dza *Flexipiso* to atmaks?t, nos?tot tai par?dz?mes. *Flexipiso* atteic?s maks?t papildu PVN, pamatojoties cita starp? uz to, ka t? nevar to atskait?t, jo CIVA 98. panta 2. punkt? paredz?tais ?etru gadu termi??s ir beidzies attiec?b? uz darb?b?m, kas veiktas l?dz 2008. gada 24. oktobrim, pirms par?dz?mju sa?emšanas 2012. gada 24. oktobr? un ka t? nav atbild?ga par k??das, ko ir pie??vusi vien?gi *Biosafe*, sek?m.

23 Pēc šīs atteikuma *Biosafe* cēla prasību, lai *Flexipiso* tiktu piespriests atmaksāt samaksāto summu, kā arī procentus par maksājuma kavējumu. Šo prasību noraidīja pirmās instances tiesa un apelācijas instances tiesa, kuras atzina, ka, lai gan ir pienākums pārstāvēt PVN, preču pircējam var pieprasīt samaksāt šo nodokli tikai tad, ja laikā ir tikuši izsniegti rēķini vai līdzvērtīgi dokumenti, kas tam ļauj veikt attiecīgo atskaitījumu attiecībā uz šo nodokli. Tās uzskatīja, ka ar *Flexipiso* saņemtajam parādzī, kas bija izdotas vairākas nedēļas pirms gadu pārejas rēķinu izsniegšanas, *Biosafe* nevar pārstāvēt PVN uz *Flexipiso*, jo *Flexipiso* vairs nav tiesību atskaitīt PVN un ir skaidrs, ka kāda attiecībā uz piemērojamo likmi ir attiecināma uz *Biosafe*.

24 Pēc tam *Biosafe* iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesai, proti, *Supremo Tribunal de Justiça* (Augstākā tiesa, Portugāle). Pārdrošminētā norāda, ka pastāv šaubas par to, vai PVN direktīvas 63., 167., 168., 178.–180. un 182. pantam un nodokļu neitralitātes principam nav pretrunādi valsts tiesību akti, no kuriem izriet, ka tādās apstākļos, kādi ir pamatlietā, laikposmā, kurā pircējs var atskaitīt papildu PVN, saskaņā ar koriģēto dokumentu izsniegšanas vai saņemšanas brīža. Pēc tās teiktā, pastāv šaubas arī attiecībā uz to, vai pircējs šādās apstākļos var atteikties maksāt papildu PVN tādēļ, ka to nav iespējams atskaitīt.

25 Šādās apstākļos *Supremo Tribunal de Justiça* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai PVN direktīvai, it īpaši tās 63., 167., 168., 178.–180., 182. un 219. pantam, kā arī neitralitātes principam ir pretrunādi tiesiskais regulējums, no kura izriet, ka gadījumā, kad pie preču piegādātāja, kas ir PVN maksātājs, veiktā nodokļu revīzijā ir secināts, ka attiecīgajam brīdā piemērotā PVN likme bijusi mazāka par to, kas tam bija jāpiemēro, un tas samaksā papildnodokli valstij, bet pēc tam vēl las saņemta attiecīgo maksājumu no pircēja, kurš arī ir PVN maksātājs, šim pircējam paredzēto termiņu papildnodokļa atskaitīšanai skaita no sākuma rēķinā izsniegšanas brīža, nevis no koriģēto dokumentu izsniegšanas vai saņemšanas brīža?

2) Ja uz iepriekšējo jautājumu tiktu sniegta noliedzoša atbilde, tad, vai šai pašai direktīvai un, it īpaši, minētajiem pantiem un neitralitātes principam nav pretrunādi tiesiskais regulējums, no kura izriet, ka pircējs, saņemot dokumentus, ar ko ir koriģēti sākuma rēķini un kas ir izsniegti pēc nodokļu revīzijas un pēc papildnodokļa samaksāšanas valstij ar mērķi atgūt minēto papildnodokli, brīdī, kad jau ir beidzies minētais termiņš tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošanai, var pamatoti atteikties veikt šo maksājumu, ņemot vērā, ka neiespējama atskaitīt papildnodokli ir pamats atteikumam pārstāvēt šo papildnodokli?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

26 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 63., 167., 168., 178.–180., 182. un 219. pants un nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunādi dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tādās apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlietā, kurā nodokļa korekcijas rezultātā valstij tika samaksāts papildu PVN un par kuru vairākus gadus pēc attiecīgo preču piegādes ir tikuši iesniegti sākuma rēķini labojumi, tiesības atskaitīt PVN tiek atteiktas, pamatojoties uz to, ka šajā tiesiskajā regulējumā paredzētais termiņš šo tiesību izmantošanai ir sākies sākuma rēķinu izdošanas datumā un jau ir beidzies.

27 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātāju tiesības no maksājuma PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*

, C?533/16, EU:C:2018:204, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Š?s atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem, ja vien min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 K? Tiesa ir vair?kk?rt uzsv?rusi, PVN direkt?vas 167. un n?kamajos pantos paredz?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un t?s princip? nevar tikt ierobežotas. Jo ?paši š?s ties?bas ir izmantojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem nodok?iem, kas piem?roti dar?jumiem, kuri ir veikti iepriekš?j? posm? (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 Tom?r priekšnoteikums ties?b?m atskait?t PVN ir gan materi?ltiesisko pras?bu vai nosac?jumu, gan form?lo pras?bu vai nosac?jumu iev?rošana (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Attiec?b? uz materi?ltiesisk?m pras?b?m vai nosac?jumiem no PVN direkt?vas 168. panta a) punkta izriet, ka, lai ieinteres?t? persona ieg?tu ties?bas atskait?t nodokli, ir svar?gi, lai t?, pirmk?rt, b?tu “nodok?u maks?t?js” min?t?s direkt?vas izpratn? un, otrk?rt, lai nodok?u maks?t?js preces vai pakalpojumu, kas nor?d?ti, lai pamatotu ties?bas uz PVN atskait?šanu, b?tu iepriekš izmantojis sav?m ar nodokli apliekamaj?m vajadz?b?m un lai iepriekš š?s preces b?tu pieg?d?jis vai pakalpojumu b?tu sniedzis cits nodok?u maks?t?js (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

32 Attiec?b? uz ties?bu uz PVN atskait?šanu ?stenošanas noteikumiem, kas ir piel?dzin?mi form?l?m pras?b?m vai nosac?jumiem, PVN direkt?vas 178. panta a) punkt? ir paredz?ts, ka nodok?a maks?t?jam ir j?saglab? r??ins, kas izrakst?ts saska?? ar t?s 220.–236. un 238.–240. pantu (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 42. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 No iepriekš min?t? izriet, ka, lai gan saska?? ar PVN direkt?vas 167. pantu ties?bas uz PVN atskait?šanu rodas dien?, kad nodoklis k??st iekas?jams, min?to ties?bu ?stenošana saska?? ar š?s direkt?vas 178. pantu princip? ir iesp?jama, tikai s?kot no br?ža, kad nodok?a maks?t?ja r?c?b? ir r??ins (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34 Saska?? ar PVN direkt?vas 167. pantu un 179. panta pirmo da?u atskait?šanas ties?bas princip? ir ?stenojamas taj? paš? laikposm?, kur? t?s ir raduš?s, proti, br?d?, kad nodoklis ir k?uvis iekas?jams.

35 Ta?u saska?? ar š?s pašas direkt?vas 180. un 182. pantu nodok?a maks?t?jam var ?aut veikt PVN atskait?šanu, pat ja tas nav savas ties?bas ?stenojis laikposm?, kur? š?s ties?bas ir raduš?s, tom?r ar nosac?jumu, ka tiek iev?roti valstu tiesiskajos regul?jumos paredz?tie nosac?jumi un noteikumi (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

36 Turkl?t iesp?ja ?stenot PVN atskait?šanas ties?bas bez ierobežojuma laik? b?tu pret?ja tiesisk?s noteikt?bas principam, kas prasa, lai nodok?a maks?t?ja nodok?u st?voklis attiec?b? uz t? ties?b?m un pien?kumiem pret nodok?u administr?ciju nevar?tu tikt bezgal?gi apšaub?ts (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 46. punkts un taj?

min?t? judikat?ra).

37 Tiesa jau ir l?musi, ka ties?bu izbeigšan?s termi?š, kura iest?šan?s rezult?t? nepietiekami r?p?gs nodok?u maks?t?js, kas nav pras?jis atskait?t PVN, tiktu 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?d??, ka, pirmk?rt, šis termi?š ir vien?di piem?rojams gan l?dz?g?m ties?b?m, kas ir balst?tas uz valsts iekš?j?m ties?b?m, gan l?dz?g?m ties?b?m, kas ir balst?tas uz Savien?bas ties?b?m (l?dzv?rt?bas princips), un t?d??, otrk?rt, ka tas PVN atskait?šanas ties?bu ?stenošanu nepadara praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu (efektivit?tes princips) (spriedums, 2018. gada 21. marts, C?533/16, EU:C:2018:204, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 Turkl?t saska?? ar PVN direkt?vas 273. pantu dal?bvalstis var paredz?t citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu. C??a pret kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamiem p?rk?pumiem ir ar šo direkt?vu atz?ts un veicin?ts m?r?is. Ta?u pas?kumi, ko dal?bvalst?m ir ties?bas noteikt saska?? ar šo min?t?s direkt?vas 273. pantu, nedr?kst p?rsniegt to, kas ir vajadz?gs š?du m?r?u sasniegšanai. T?d?j?di tie nedr?kst tikt izmantoti t?d? veid?, ka tie sistem?tiski apdraud PVN atskait?šanas ties?bas un t?d?j?di PVN neitralit?ti (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

39 T? k? atskait?šanas ties?bu atteikšana ir iz??mums no š?s ties?bas veidojoš? pamatprincipa piem?rošanas, kompetentaj?m nodok?u iest?d?m ir juridiski pietiekami j?pier?da, ka past?v objekt?vi apst?k?i, kas ?auj konstat?t kr?pšanas vai ?aunpr?t?gas izmantošanas faktu. P?c tam valsts ties?m ir j?p?rbauda, vai attiec?g?s nodok?u iest?des ir pier?d?jušas š?du objekt?vu elementu esam?bu (spriedums, 2016. gada 28. j?lijs, *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 52. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

40 Šaj? liet? no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka p?c 2011. gad? veikt?s nodok?u rev?zijas Portug?les nodok?u iest?des veica PVN uzr??inu attiec?b? uz pre?u pieg?d?m, kas bija veiktas laikposm? no 2008. gada febru?ra l?dz 2010. gada maijam un par kur?m *Biosafe* k??daini tika piem?rota samazin?t?, nevis parast? PVN likme. P?c tam *Biosafe* veica PVN korekciju, samaks?jot papildu PVN un izsniedzot par?dz?mes, kuras, p?c iesniedz?jtiesas dom?m, ir dokumenti, ar ko tiek laboti s?kotn?jie r??ini.

41 Portug?les vald?ba uzskata, ka *Biosafe* un *Flexipiso* vismaz divus ar pusi gadus ir apzin?ti un atk?rtoti ?stenojušas sistem?tiskas kr?pšanas un nodok?u nemaks?šanas darb?bas. Š?d? situ?cij? nevar tikt izsl?gta š?da prakse. Tom?r LESD 267. pant? paredz?taj? proced?r?, kuras pamat? ir skaidra funkciju sadale starp valsts ties?m un Tiesu, jebkurš faktu v?rt?jums ir valsts tiesas kompetenc?. Tiesai – it ?paši – vien?gajai ir pilnvaras lemt par Savien?bas ties?bu normu interpret?ciju vai sp?k? esam?bu, pamatojoties uz faktiem, ko tai ir nor?d?jusi valsts tiesa (spriedums, 2008. gada 8. maijs, *Danske Svineproducenter*, C?491/06, EU:C:2008:263, 23. punkts, k? ar? r?kojums, 2013. gada 14. novembris, *Krejci Lager & Umschlagbetrieb*, C?469/12, EU:C:2013:788, 28. punkts). Tom?r šaj? liet? iesniedz?jtiesas nor?da, ka ir skaidrs, ka *Biosafe* ir pie??vusi k??du piem?rojam?s PVN likmes izv?li?.

42 Š?dos apst?k?os š?iet, ka *Flexipiso* objekt?vi nevar?ja izmantot savas ties?bas uz atskait?jumu pirms PVN kori??šanas, ko veica *Biosafe*, jo tai nebija dokumentu, kas labotu s?kotn?jos r??inus, un t? nezin?ja, ka ir j?maks? papildu PVN.

43 Tikai š?s korekcijas rezult?t?, kad ir izpild?ti materi?lie un form?lie nosac?jumi, kas rada ties?bas uz PVN atskait?šanu, *Flexipiso* var?tu l?gt atbr?vojumu no PVN, kas j?maks? vai ir iekas?ts saska?? ar PVN direkt?vu un nodok?u neitralit?tes principu. L?dz ar to, t? k? *Flexipiso* pirms par?dz?mju sa?emšanas nebija pier?d?jusi r?p?bas tr?kumu un t? k? nepast?v

Āunprātīga vai krāpnieciska slepena vienošanās ar *Biosafe*, tad laikposms, kas sākas sākotnājo rīnu izdošanas dienā un kas attiecas uz noteiktiem darījumiem beidzas pirms šīs korekcijas, nevar būt likumīgs šīs PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 50. punkts).

44 Rezultātā uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 63., 167., 168., 178.–180., 182. un 219. pants un nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tādus apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlīnī, kurā nodokļa uzrīšana rezultātā valstij tika samaksāts papildu PVN un par kuru vairākus gadus pēc attiecīgo preču piegādes tika iesniegti sākotnējā rīna labojumi, tiesības atskaitīt PVN tiek atteiktas, pamatojoties uz to, ka šajā tiesiskajā regulējumā paredzētais termiņš šo tiesību izmantošanai ir sācies šo sākotnājo rīnu izdošanas datumā un jau ir beidzies.

Par otro jautājumu

45 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noraidoša, pircējs tādus apstākļos kā pamatlīnī var atteikties norīnāties ar piegādātāju par pēdējā minētā samaksāto papildu PVN, pamatojoties uz to, ka pircējam vairs nav tiesību atskaitīt šo papildu PVN, jo ir beidzies termiņš, kas valsts tiesību aktos noteikts atskaitīšanas tiesību izmantošanai.

46 No atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka šādus apstākļos nodokļu maksātājam nevar tikt atteiktas tiesības atskaitīt papildu PVN, pamatojoties uz to, ka ir beidzies valsts tiesību aktos paredzētais termiņš šo tiesību izmantošanai. Ēmot vērā šo atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesīšanas izdevumiem

47 Attiecībā uz pamatlīnītas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ jālemj par tiesīšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņi palāti) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28 novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmā 63., 167., 168., 178.–180., 182. un 219. pants un nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tādus apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlīnī, kurā nodokļa uzrīšana rezultātā valstij tika samaksāts papildu PVN un par kuru vairākus gadus pēc attiecīgo preču piegādes tika iesniegti sākotnējā rīna labojumi, tiesības atskaitīt PVN tiek atteiktas, pamatojoties uz to, ka šajā tiesiskajā regulējumā paredzētais termiņš šo tiesību izmantošanai ir sācies šo sākotnājo rīnu izdošanas datumā un jau ir beidzies.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – portugāļu.