

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

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

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

Liet? C?194/21

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

Staatssecretaris van Financiën

pret

X,

TIESA (desmit? pal?ta)

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

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

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

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

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

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 63. pants ir paredzēts:

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

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

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

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

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 167. pantu:

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

6 Šīs pašas direktīvas 168. pants ir paredzēts:

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

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

[..].”

7 PVN direktīvas 178. pants ir noteikts:

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

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

[..].”

8 Saskaņā ar šīs direktīvas 179. panta pirmo daļu:

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

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

9 Minutis direktīvas 180. pantā ir noteikts:

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

10 Šīs pašas direktīvas 182. pantā ir paredzēts:

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

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

12 Šīs direktīvas 184. pantā ir noteikts:

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

13 Minutis direktīvas 185. pantā ir paredzēts:

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

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos pašuma iznīcināšanas, zuduma vai zudzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zudzības gadījumos.”

14 Šīs pašas direktīvas 186. pantā ir noteikts:

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

Nīderlandes tiesības

15 1968. gada 28. jūnijā *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (Likums par pastāvīgo apgrozījuma nodokļa aizstāšanu ar apgrozījuma nodokli atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa sistēmai; *Stb.* 1968, Nr. 329), redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – “Apgrozījuma nodokļa likums”), 15. pantā ir noteikts:

“1. [...] uzņēmums atskaita:

a) nodokli, kas deklarācijā minētajā laikposmā ir norādīts rēķinā, kuru sagatavojuši citi uzņēmumi atbilstoši spēkā esošajiem noteikumiem par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko tie veikuši par labu uzņēmījam; [...] ar nosacījumu, ka uzņēmums preces un pakalpojumus izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem. [...]

4. Nodokļa atskaitējumu veic atbilstoši preču un pakalpojumu lietojumam brīdī, kad nodokli norēķina uzņēmījam izrakstotajā rēķinā vai kad tas ir kļuvis iekasājams. Ja izrēķina, ka brīdī, kad

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

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

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

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

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

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

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

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

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

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

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

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

24 Šī tiesa uzskatīja, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkts un PVN direktīvas 184. pantā koriģēšanas režīma piemērošanas joma nav ierobežota ar situācijām, kurās pirmreizīgās izmantošanas brīdītās faktiski izmantošana atšķiras no tās, kas ir paredzēta tās iegādes brīdī. Tā kā faktiski izmantošana, pēc tās domā, ir noteicoša attiecībā uz atskaitēšanas tiesību, tā uzskatīja, ka PVN, kas tika norādīts rīcībā X, iegādājoties abus zemesgabalus 2006. gadā, un kas tajā laikā netika atskaitīts, 2013. gadā varēja tikt pilnībā atskaitīts minēto zemesgabalu pirmreizīgās izmantošanas ar nodokli apliekamiem darījumiem brīdī.

25 *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās, Nīderlande) par šo spriedumu *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) iesniedza kasācijas sūdzību, kurā viņš norādīja, ka X esot bijis jāatskaita PVN par zemesgabalu piegādi 2006. gadā brīdī, kad šis nodoklis kļuva iekasjams. Viņš uzskata, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkts paredzēto koriģēšanas režīma mērķis nav vēlāk piešķirt tiesības atskaitīt PVN, ko uzņēmums nav izmantojis deklarācijā par laikposmu, kurā radās atskaitēšanas tiesības, proti, saskaņā ar šo likuma 15. pantu – brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļuva iekasjams, vai brīdī, kad tas tika norādīts rīcībā. Viņa ieskatā šajā tiesību normā paredzētais koriģēšanas režīms, skatīts kopā ar PVN direktīvas 184. un 185. pantu, attiecas tikai uz situācijām, kad veiktais atskaitījums ir lielāks vai mazāks par to, uz kuru nodokļa maksātājam bijušas tiesības. Viņš uzskata, ka šajā gadījumā koriģēšana nav pamatota, jo zemesgabalu izmantošanas mērķis ar nodokli apliekamiem darījumiem to iegādes brīdī atbilst to faktiskajai izmantošanai pirmreizīgās izmantošanas brīdī.

26 Iesniedzējtiesai ir šaubas par PVN direktīvas 184. un 185. panta interpretāciju.

27 Atsaucoties it īpaši uz 2018. gada 11. aprīļa spriedumu *SEB bankas* (C-532/16, EU:C:2018:228, 32. un 33. punkts), tā norāda, ka koriģēšanas pienākums PVN direktīvas 184. pantā ir definēts visplašāk – saskaņā ar formulējumu, kas *a priori* neizslēdz nevienu iespējamu nepamatotas atskaitēšanas gadījumu. Tā kā koriģēšanas mehānismā mērķis saskaņā ar Tiesas judikatūru ir palielināt atskaitījumu precizitāti, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, tā uzskata, ka šis mērķis ļauj plaši interpretēt PVN direktīvas 184. un 185. pantu, kas ļauj nodokļa maksātājam attiecīgās preces pirmreizīgās izmantošanas gadījumā koriģēt visa vai daļas no PVN, kas tam bija norādīts rīcībā, iegādājoties šo preci, neatskaitīšanu, pat ja tas notiek pēc valsts tiesību paredzēto termiņu saskaņā ar atskaitēšanai beigām.

28 Iesniedzējtiesa uzsver, ka, ņemot vērā atbilstošās Nīderlandes tiesību normas, šī plašā interpretācija neļauj īstenot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu bez ierobežojuma laikā. Proti, šī izmantošana esot ierobežota ar attiecīgo preču vai pakalpojumu iegādes vai pirmreizīgās izmantošanas brīdi. Pēc katra no šiem brīžiem esot piemērojams, pirmkārt, valsts tiesību paredzētais sešu nedēļu noilguma termiņš un, otrkārt, nodokļu administrācijas tiesības piecu gadu laikā koriģēt maksājamo PVN summu, izdodot paziņojumu par nodokļu maksājuma apmēra precizēšanu.

29 Tomēr iesniedzējtiesa šaubas, vai šī plašā interpretācija atbilst Tiesas judikatūrai, kurā – tās ieskatā – PVN direktīvas 184. panta un 185. panta 1. punkta piemērošanas joma, šķiet, ir ierobežota tikai ar gadījumiem, kad apstākļu maiņa ir notikusi pēc laikposma, uz kuru attiecas saskaņotais atskaitījums. Šajā ziņā tā it īpaši atsaucas uz 2018. gada 27. jūnija spriedumu *Varna Holideis* (C-364/17, EU:C:2018:500, 29. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī uz 2019. gada 27. marta spriedumu *Mydibel* (C-201/18, EU:C:2019:254, 26.–29. un 43. punkts).

30 Iesniedzējtiesa turklāt norāda, ka šī interpretācija visdrīzāk nav savienojama ar Tiesas judikatūru, kāda tā izriet it īpaši no 2018. gada 12. aprīļa sprieduma *Biosafe – Indústria de Reciclagens*

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

31 Iesniedzējtiesa uzskata, ka Tiesas judikatūra no koriģēšanas režīma nav skaidri izslēgts gadījums, kad nodokļa maksātājs preces iegādes brīdī nav izmantojis savas tiesības uz PVN atskaitīšanu. Tā uzskata, ka šāda situācija bētu nesamērīgi atteikt nodokļa maksātājam izmantot savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu brīdī, kad tas sēk izmantot attiecīgo precī, ja nav konstatēta neviena kļūda, krāpšana, tiesību ņaunprātīga izmantošana un jebkādas negatīvas sekas Valsts kasei.

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

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

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

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

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

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

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

judikat?ra).

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

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

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

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

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

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

43 Otrk?rt, PVN direkt?vas 184. un 185. pant? paredz?tais pien?kums kori??t PVN atskait?jumu, protams, ir defin?ts plaši, jo “s?kotn?jo atskait?šanu kori??, ja atskait?šana ir liel?ka vai maz?ka par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas”. Šis formul?jums *a priori* neizsl?dz iesp?jamu nepamatota atskait?juma gad?jumu, un š? kori??šanas pien?kuma visp?r?jo tv?rumu apstiprina PVN direkt?vas 185. panta 2. punkt? skaidri uzskait?tie pie?aujамie iz??mumi (spriedums, 2018. gada 11. apr?lis, *SEB bankas*, C?532/16, EU:C:2018:228, 32. un 33. punkts).

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

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

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

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

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

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

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

50 Tādēļ nodokļu neitralitātes princips nevar būt nodokļa maksātājam koriģēšanas tiesības, kuras tas nav izmantojis pirms noilguma termiņa beigām un kuras tas tātad ir zaudējis.

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

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

Par tiesīšanu izdevumiem

53 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ jālemj par tiesāšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitāli) nolēmj:

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

ir jāinterpretē tādējādi, ka:

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

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.