



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 20. decembrī¹

Lieta C-532/16

***Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
piedaloties
Akcinė bendrovė SEB bankas***

(*Lietuvos vyriausioji administracinis teismas* (Lietuvos Augstākā administratīvā tiesa) lūgums sniegt
prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) –
Atskaitījumu koriģēšana – Piemērojamība – Piegāde, kurai kļūdaini ir piemērots PVN – Rēķina
grozījumi, ko veicis piegādātājs

I. Ievads

1. *Akcinė bendrovė SEB bankas* (turpmāk tekstā – “*SEB bankas*”) iegādājās zemes gabalus no “*VKK Investicija*” *UAB* (turpmāk tekstā – “pārdevēja”), kura izdeva pievienotās vērtības nodokļa rēķinu. Pārdošanas darījuma noslēgšanas laikā abas darījuma puses to uzskatīja par “apbūves 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 sākotnēji iesniegto rēķina summu. Tā arī izdeva jaunu rēķinu par to pašu summu, kas bija bez PVN.

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

4. Galu galā lieta nonāca *Lietuvos vyriausioji administracinis teismas* (Lietuvos Augstākā administratīvā tiesa). Šobrīd šī iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai no *SEB bankas* pieprasītā atmaksa ietilpst vai neietilpst PVN direktīvā² noteiktajā atskaitījumu koriģēšanas mehānismā. Tā jautā turklāt par pārdevējas izdotās parādzīmes, kā arī tā apstākļa nozīmi, ka attiecīgās zemes pārkvalificēšana notika pēc tad, kad mainījās nodokļu iestādes prakse attiecībā uz *SEB bankas* pienākumu nodokļu jomā noteikšanu.

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.).

II. Tiesiskais regulējums

1. PVN direktīva

5. PVN direktīvas 12. panta 1. punktā ir noteikts:

“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 īpaši kādu no šādiem darījumiem:

[..]

b) apbūves zemes piegādi.”

6. Saskaņā ar šīs direktīvas 135. panta 1. punktu:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

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

7. PVN direktīvas X sadaļas 5. nodaļa attiecas uz “atskaitīšanas koriģēšanu”. Tajā ir iekļauts 184.–192. pants. 184. pantā ir paredzēts, ka “sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības”.

8. PVN direktīvas 185. pantā ir paredzēts:

“1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo 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 īpašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības 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 zādzības gadījumos.”

9. Saskaņā ar 186. pantu “dalībvalstis paredz sīki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai”.

2. Lietuvas tiesības

10. 2002. gada 5. marta *Lietuvas Republikos pridētinēs vertės mokesčio įstatymas No IX-751* (Lietuvas Republikas Likums par pievienotās vērtības nodokli Nr. IX-751), 2004. gada 15. janvāra Likuma Nr. IX-1960 redakcijā, (turpmāk tekstā – “PVN likums”) 65. pantā ir paredzēts vispārējs noteikums, ka, “ja PVN maksātājs pēc PVN atskaitījuma deklarācijas par 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

maksājamā PVN summa [...] un minētās PVN priekšnodokļa par pirkumu un/vai importu summas ir iekļautas PVN atskaitījumā, PVN atskaitījums ir jākorrigē par taksācijas periodu, par kuru ir kļuvuši zināmi minētie apstākļi, PVN deklarācijā attiecīgi palielinot budžetā maksājamo vai samazinot no budžeta atmaksājamo PVN summu”.

11. 2004. gada 13. aprīlā *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas No IX-2112* (Lietuvas Republikas Likums par nodokļu administrēšanu Nr. IX-2112) (turpmāk tekstā – “Likums par nodokļu administrēšanu”) 68. panta 1. punktā ir noteikts, ka “[...] nodokļa maksātājs vai nodokļu iestāde var nodokli aprēķināt vai pārrēķināt par laikposmu, kas nepārsniedz kārtējo kalendāro gadu un piecus iepriekšējos kalendāros gadus, skaitot no 1. janvāra gadā, kurā nodoklis tika sākotnēji aprēķināts vai pārrēķināts”.

12. Visbeidzot šī paša likuma 80. panta 1. punktā ir noteikts, ka “nodokļu maksātājam ir tiesības korigēt nodokļu deklarāciju, ja nav pagājis šī likuma 68. pantā noteiktais nodokļa aprēķināšanas (pārrēķināšanas) termiņš”.

III. Fakti, tiesvedība valsts tiesā un uzdotie prejudiciālie jautājumi

13. 2007. gada 28. martā *SEB bankas* (turpmāk tekstā – “pārdevēja”) noslēdza pirkuma līgumu, atbilstoši kuram *SEB bankas* iegādājās sešus zemes gabalus (turpmāk tekstā – “darījums”). Tanī pašā dienā pārdevēja *SEB bankas* izdeva PVN rēķinu, lūdzot samaksāt ar nodokļiem apliekamo summu 4 067 796,61 Lietuvas litu (LTL) apmērā un PVN 732 203,39 LTL apmērā. Kopējā rēķina summa, ieskaitot PVN, bija 4 800 000 LTL (turpmāk tekstā – “2007. gada rēķins”). *SEB bankas* deklarēja PVN priekšnodokli PVN deklarācijā par 2007. gada martu, un tai tika piešķirts atskaitījums.

14. 2010. gada 14. aprīlī pārdevēja izdeva *SEB bankas* PVN rēķinu parādzīmi (turpmāk tekstā – “2010. gada parādzīme”). Tajā pašā dienā pārdevēja izdeva arī jaunu rēķinu, kurā bija norādīta tā pati kopējā summa – 4 800 000 LTL (turpmāk tekstā – “2010. gada rēķins”). Pēdējā rēķinā nebija norādīts nekāds PVN.

15. Pārdevēja iesniedza koriģētās PVN deklarācijas par 2007. gada martu. 2012. gadā kompetentā nodokļu iestāde atzina, ka pārdevēja ir pamatoti precizējusi informāciju PVN deklarācijā par 2007. gada martu.

16. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir minēts, ka *SEB bankas* 2010. gada parādzīmi un 2010. gada rēķinu neiekļāva savos grāmatvedības rēķinos. Tā atteicās atzīt 2010. gada parādzīmi un 2010. gada rēķinu, jo būtībā esot uzskatījusi, ka pārdevējai 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 pārbaudes akta, pamatojoties uz veikto *SEB bankas* nodokļu pārbaudi, Valsts nodokļu inspekcija secināja, ka *SEB bankas* bija pienākums korigēt PVN atskaitījumu un iekļaut PVN deklarācijā par 2010. gada aprīli 2010. gada parādzīmē norādīto PVN summu.

18. 2014. gada 16. maijā Valsts nodokļu inspekcija nodokļu pārbaudes konstatējumus iekļāva nodokļu lēmumā. Turklāt tā noteica, ka ir jāmaksā 251 472 LTL kā PVN nokavējuma procenti, un uzlika naudas sodu 71 528 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 noilgumu, kas ir piemērojams saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu.

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

21. Pēc tam Valsts nodokļu inspekcija iesniedza apelācijas sūdzību *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa), kas ir iesniedzējtiesa. Šī tiesa apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai Padomes [Direktīvas 2006/112] 184.–186. pants apstākļos, kādi ir radušies šajā lietā, ir jāinterpretē tādējādi, ka Direktīvā 2006/112 noteiktais atskaitījuma koriģēšanas mehānisms nav piemērojams tajos gadījumos, kuros vispār nevarēja veikt sākotnējo 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) sākotnējo PVN atskaitījumu par zemes gabalu pirkumu piemēroja tādēļ, ka tāda bija nodokļu iestādes prakse, atbilstoši kurai atbilstošā piegāde tika kļūdaini uzskatīta par apbūves 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 sākotnējā atskaitījuma viņam izdeva PVN rēķinu, kurā ir koriģēta sākotnējā rēķinā norādītā (atsevišķā) PVN summa?
- 3) Apstiprinošas atbildes uz pirmo jautājumu gadījumā, vai tādos apstākļos kā pamatlietā Direktīvas 2006/112 184. un/vai 185. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, tā 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 sākotnējais atskaitījums nebija iespējams?
- 4) Apstiprinošas atbildes uz pirmo jautājumu gadījumā, vai tādos apstākļos kā pamatlietā Direktīva 2006/112, it īpaši tās 179., 184.–186. un 250. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka atskaitāmā PVN priekšnodokļa koriģētā summa ir jāatskaita no tā taksācijas perioda, kurā radās nodokļu maksātāja pienākums un/vai tiesības koriģēt sākotnējo 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 sākotnējos apsvērumus par termiņiem un darījuma (pār)kvalifikāciju PVN piemērošanas nolūkā (A). Pēc tam pievērsīšos jautājumam par koriģēšanas mehānisma piemērojamību šajā lietā (B). Visbeidzot izvērtēšu 2010. gada parādzīmes un darījuma (pār)kvalifikācijas PVN piemērošanas nolūkā ietekmes nozīmi (C). Ņemot vērā manu ierosināto noliedzošo atbildi uz pirmo jautājumu, nav jāatbild uz iesniedzējtiesas trešo un ceturto jautājumu (D).

A. Sākotnējās piezīmes

24. Izskatāmajā lietā novērtējumu ietekmē divi kritēriji. Tie abi tika izvirzīti lietas dalībnieku apsvērumos, kā arī tiesas sēdē. Abi ir valsts tiesību jautājumi, kas ir jānosaka iesniedzējtiesai. Tomēr, ņemot vērā šajā tiesvedībā notikušās debates, vispirms vēlos sniegt vairākus sākotnējos precizējumus par šiem abiem kritērijiem. Pirmais attiecas uz iespēju, ka attiecībā uz Valsts nodokļu inspekcijas celto prasību pret *SEB bankas* varētu būt iestāties noilgums (1). Otrs ir saistīts ar darījuma kvalifikāciju PVN piemērošanas nolūkā saskaņā ar valsts tiesību aktiem (2).

1. Par termiņiem, kuri ir piemērojami pamatlietā

25. Savos procesuālajos rakstos Komisija norāda, ka, ņemot vērā iesniedzējtiesas nolēmumā sniegto informāciju, attiecībā uz Valsts nodokļu inspekcijas celto prasību pret *SEB bankas* ir iestājies noilgums saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu. Katrā ziņā Komisija norāda, ka valsts iestādes var prasīt veikt atskaitījumu koriģēšanu tikai tad, ja piemērojamais noilgums vēl nav iestājies.

26. Ņemot vērā, ka Likuma par nodokļu administrēšanu 68. panta 1. punktā principā ir paredzēts piecu gadu termiņš, kurā var aprēķināt vai pārrēķināt nodokļu saistības. Darījums tika veikts 2007. gada martā. Ņemot vērā, (lai gan tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai), ka 2014. gada februārī tika veikts oficiāls pasākums, ar kuru *SEB bankas* tika pieprasīts atmaksāt attiecīgo naudas summu – tika formalizēti *SEB bankas* nodokļu pārbaudes rezultāti. Pēc tam 2014. gada maijā Valsts nodokļu inspekcija pieņēma lēmumu, ar kuru apstiprināja šajā nodokļu pārbaudē izdarītos secinājumus, noteica nokavējumu procentu apmēru un uzlika naudas sodu.

27. Jāuzsver, ka PVN direktīvā nav paredzēti nekādi noteikumi par termiņiem, kam būtu nozīme attiecībā uz prasību pamatlietā. Tādējādi dalībvalstīm ir jānosaka šie termiņi, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes³ principus, kā arī vispārējo pienākumu, kas izriet no PVN Direktīvas, to lasot kopā ar LES 4. panta 3. punktu – veikt visus piemērotos pasākumus, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apjomā tās teritorijā, un cīnīties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.⁴

28. Iesniedzējtiesas nolēmumā nav nekādu norāžu, ka valsts tiesību aktos noteiktie termiņi nav saderīgi ar šīm vispārīgajām prasībām. Faktiski Tiesai netiek lūgts to vērtēt.

29. Šie secinājumi ir balstīti uz pieņēmumu, ka prasība pamatlietā atbilst piemērojamajiem termiņiem un ka *ir* lietderīgi sniegt atbildi uz uzdotajiem jautājumiem. Ja uzskata, ka piemērojamais termiņš jau ir beidzies (kas ir jānosaka iesniedzējtiesai), tas šajā lietā uzdotos jautājumus padarīs hipotētiskus, neskarot īpašo gadījumu, kurā termiņi radītu sistēmiskas un strukturālas problēmas, traucējot efektīvu PVN iekasēšanu attiecīgajā dalībvalstī⁵.

30. Izņemot šo specifisko un diezgan neparasto gadījumu, PVN direktīvu nevar interpretēt kā vai uz to nevar atsaukties, lai pagarinātu vai saīsinātu valsts tiesiskajā regulējumā skaidri noteiktus termiņus. Ja tiek konstatēts, ka Valsts nodokļu inspekcija bija rīkojusies novēloti attiecībā pret *SEB bankas*, lai panāktu attiecīgo nodokļu saistību izpildi, šī nodokļu pienākuma kvalificēšana saskaņā ar tādu un tādu PVN direktīvas pozīciju neietekmēs apstākli, ka prasības celšanai ir iestājies noilgums. Termiņa beigas nozīmē termiņa beigas.

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

31. Tālāk no iesniedzējtiesas nolēmuma, kā arī šai Tiesai sniegtajiem apsvērumiem izriet, ka jēdziena “apbūves zeme” interpretācija saskaņā ar valsts tiesību aktiem mainījās attiecīgajā laikposmā. Ņemot vērā, interpretācijas maiņa ir ietekmējusi attieksmi pret darījumu PVN piemērošanas nolūkā.

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, *Tulică un Plavoşin* (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).

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

33. PVN direktīvas 12. panta 1. punktā ir paredzēta iespēja dalībvalstīm aplikt ar PVN “apbūves zemi”⁶. Šķiet, ka Lietuva ir izmantojusi šo iespēju. Tomēr neskaidrāks ir jautājums, vai zeme, par ko ir noslēgts darījums, var tikt kvalificēta *in concreto* kā “apbūves zeme”.

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

35. Lietuvas valdība izskaidroja, ka šī kvalifikācija tika mainīta *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) nolēmuma dēļ, kura mērķis bija vienādot iepriekš nevienveidīgi piemēroto praksi⁷. Līdz ar to bija jāuzskata, ka Valsts nodokļu inspekcija zemi, uz kuru attiecas darījums, ir (pār)kvalificējusi *ex tunc* par tādu, kas nav “apbūves zeme”. Savukārt tā rezultātā Valsts nodokļu inspekcija pieprasīja *SEB bankas* atmaksāt atskaitāmo summu.

36. Vēlos uzsvērt, ka iesniedzējtiesa nav uzdevusi jautājumu par to, vai jēdziena “apbūves zeme” (pār)kvalificēšana ir saderīga ar Savienības tiesībām. Tādēļ tas nav skatīts šajā tiesvedībā.

37. Jautājums par (pār)kvalificēšanas nozīmi ir izvirzīts atšķirīgā kontekstā otrajā prejudiciālajā jautājumā, lai precizētu, vai tā 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 “apbūves zemi” un tāpēc darījumam nebija jāpiemēro PVN. Citiem vārdiem sakot, par sākuma punktu un faktu uzskatu to, kas ir minēts pirmā prejudiciālā jautājuma formulējumā, ka lietas dalībnieki *klūdaini* piemēroja PVN darījumam.

B. Par kļūdu labojumiem attiecībā uz tiesību uz atskaitījumu pastāvēšanu

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 secinājumu daļā, 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 iestādēm principā ir jāpieprasa atmaksāt kļūdaini piešķirtu atskaitījumu (2).

⁶ Spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Slaby* 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 atsaucās uz *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa, virspalāta) 2009. gada 7. decembra spriedumu, A-438-1346/2009.

1. Par koriģēšanas mehānisma piemērojamību

40. Vispirms izklāstīšu labojumu veidu, kas, šķiet, izriet no koriģēšanas mehānisma (a), pēc tam minēšu tā atšķirības no pamatlietā 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 summu⁸ par cita nodokļa maksātāja piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, ciktāl tos izmanto tā ar nodokli apliekamajiem darījumiem⁹.

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

43. Vēl konkrētāk, PVN direktīvas 184. un nākamajos pantos paredzētā koriģēšanas mehānisma mērķis ir nodrošināt precīzus PVN atskaitījumus, uzraugot, kādā mērā nodokļa maksātājs faktiski izmanto preces atskaitīšanas mērķiem¹¹. Tiesa ir izskaidrojusi, ka "ši mehānisma 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 pakalpojumus, par kuriem ir maksājams šāds nodoklis¹³. Šādā veidā koriģēšanas mehānisms veicina nodokļu nastas neitralitāti¹⁴.

44. Ciktāl tas attiecas uz tās tiešo formulējumu, PVN direktīvas 184. pantā ir paredzēts, ka "sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības".

45. Tālāk PVN direktīvas 185. panta 1. punktā ir paredzēts, ka šo koriģēšanu veic "jo īpaši", ja ir iesniegts pieteikums par PVN atmaksāšanu un ja mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu¹⁵.

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. Kokot] secinājumus 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, *Uszodaépítő* (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 secinājumus 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 Rikojums, 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 minētā judikatūra). Skat. arī spriedumu, 2016. gada 16. jūnijs, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, 47. punkts).

46. Turklāt vārda “piemēram” izmantošana rāda, ka šie faktori (proti, pirkuma atcelšana vai cenas samazinājumi) nav izsmelīgi. Gadu gaitā attiecīgā Tiesas judikatūra ir risinājusi tādas situācijas kā nojaukšana un nekustamā īpašuma projekta īstenošana¹⁶, zādzība¹⁷ (izdarītājs tajā nav precizēts) vai grozījums attiecībā uz atskaitījuma aprēķina kārtību par PVN, kas samaksāts par jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem¹⁸.

47. Līdz ar to, vispārīgi runājot, minētie piemēri attiecas uz sastāvdaļām, kuras varētu noteikt tiesību uz atskaitījuma tvērumu un ko pēc to rakstura var novērtēt precīzi tikai pēc laika, pienācīgi ņemot vērā faktisko attiecīgo preču izmantošanu. To arī apstiprina PVN direktīvas 187. panta loģika, kurā ir paredzēts ikgadējs koriģējums, balstoties uz ražošanas līdzekļu faktisko izmantošanu.

48. Šajā lietā izvirzītais jautājums ir par to, vai šo koriģēšanas mehānismu var piemērot, lai labotu sākotnējo kļūdu, nosakot, ka attiecīgais darījums ir apliekams ar nodokli, lai gan tas tā nav. Vai šādas sākotnējas kļūdas labošana attiecībā uz tiesību uz atskaitījumu pastāvēšanu ir tāda paša rakstura kā labojums, kāds ir jāizdara attiecībā uz atskaitījuma tiesību apjomu tādēļ, ka ir notikušas izmaiņas saistībā ar attiecīgo piegādi? Vai abi labojumu veidi ir viena un tā paša mehānisma piemērošanas pamats?

b) Par šajā lietā pieprasītā labojuma raksturu

49. Šajā lietā pieprasītā labojuma mērķis ir novērst kompetentās nodokļu iestādes piešķirto PVN atskaitījumu, lai gan acīmredzot to vispār nekad nevajadzēja piešķirt. Šīs kļūdas dēļ nodokļu iestādes pieprasīja atmaksāt līdzekļus, kas atbilst piešķirtajai atskaitījuma summai. Vai ir iespējams, ka nodokļu pienākuma labojums ietilpst PVN koriģēšanas mehānisma piemērošanas jomā?

50. *SEB bankas* tā neuzskata. Tā uzskata, ka, pirmkārt, pēc darījuma noslēgšanas nav mainītas attiecīgās sastāvdaļas, kuras ietekmētu tās tiesības uz atskaitījumu. Tāpēc tai nebija pienākuma koriģēt savas PVN saistības. Vienīgās izmaiņas, kas tika veiktas, bija darījuma (pār)kvalifikācija PVN piemērošanas nolūkā no “apliekams ar PVN” uz “atbrīvojams no PVN”, jo saskaņā ar valsts tiesību aktiem tā vairs netika uzskatīta par “apbūves zemi”. Otrkārt, ja tiktu noteikts, ka PVN nebija jāmaksā un ka tāpēc atskaitījums nebija pamatots (minētā lietas dalībniece tam absolūti nepiekrīt), attiecīgo summu atmaksāšanu reglamentē dalībvalsts tiesību akti, nevis PVN direktīva.

51. Lietuvas valdība apgalvo, ka koriģēšanas mehānisms ir piemērojams. Tā pamato savu nostāju ar PVN direktīvas 184. panta formulējumu, ar koriģēšanas mehānisma mērķiem, kā arī pasākumiem, ar kuriem šis mehānisms tiek īstenots. Par PVN direktīvas 184. panta formulējumu šī valdība norāda, ka sākotnējā atskaitījuma koriģēšana ir jāveic, ja piešķirtais atskaitījums “ir lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības”. Matemātiski izsakoties, ja sākotnējās tiesības bija nulle, izriet, ka jebkurš veiktais atskaitījums bijā pārāk liels un ir jākoriģē.

52. Nav šaubu, ka vienkāršas aritmētikas jomā šis priekšlikums ir pareizs: jebkurš pozitīvs skaitlis ir lielāks par nulli. Tomēr es neesmu diez cik pārliecināts, ka šis vienādojums ir taisnīgs attiecībā uz koriģēšanas mehānisma sistēmu un loģiku.

¹⁶ Spriedums, 2012. gada 29. novembris, *Gran Via Moinești* (C-257/11, EU:C:2012:759, 37.–42. punkts). Tāpat skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo* (C-234/11, EU:C:2012:644, 32.–37. punkts).

¹⁷ Zādzības gadījums ir minēts PVN direktīvas 185. panta 2. punkta pirmajā daļā. Spriedums, 2012. gada 4. oktobris, *PIGI* (C-550/11, EU:C:2012:614).

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

53. Sākot ar 185. panta formulējumu, kurā ir paredzēti korigēšanas mehānisma piemērošanas apstākļi, šķiet, jēdziens “mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo *summu*”¹⁹ attiecas uz situāciju, kas atšķiras no pamatlietas. Kļūda, kas ir jāizlabo, pamatlietā neattiecas uz jautājumu, *cik lielu* atskaitījumu SEB bankas bija tiesības saņemt, bet gan uz jautājumu, vai *vispār pastāvēja* tiesības uz atskaitījumu. Citiem vārdiem sakot, Valsts nodokļu inspekcija vēlas labot kļūdaini noteikto tiesību uz atskaitīšanu *esamību*, nevis šo tiesību *piemērošanas jomu*.

54. Atzīstu, ka 184. panta formulējums, kas ievada PVN direktīvas X sadaļas 5. nodaļu par atskaitīšanas korigēšanu, ir vispārīgs un atvērts attiecībā uz tā piemērošanas jomu. Tāpēc var šaubīties, vai 184. pantu, kura redakcija ir vispārīga, ir pareizi interpretēt, ievērojot konkrētākās 185. panta normas. Šis jautājums ir vēl jo vairāk nozīmīgs ievērojot, ka 185. panta 1. punktā minētie faktori, kuru sekas var būt atskaitījuma piemērošana, nav izsmelīgi, kā minēts iepriekš šo secinājumu 46. punktā.

55. To ņemot vērā, ir jānorāda, ka PVN direktīvas 184.–186. pants ir loģiska X sadaļas 5. nodaļas vienība. Līdz ar to tiem ir jāveido vienots veselums un tie ir jāinterpretē savstarpēji, kā arī ņemot vērā attiecīgās nodaļas vispārējo mērķi. Šajā nodaļā paredzētā mehānisma vispārējais mērķis ir veikt labojumus attiecībā uz atskaitījuma *summu*, nevis situāciju, kurā vispār nepastāvēja *nekādas tiesības uz atskaitījumu*. Ja nav tiesību uz atskaitījumu, nav nozīmes tiesību uz atskaitījumu korigēšanas piemērošanas jomai.

56. Šķiet, pēdējo izpratni apstiprina Tiesas konstatējums spriedumā lietā *Uudenkaupungin kaupunki*, kura attiecās uz Sestās direktīvas 20. pantā paredzēto korigēšanas mehānismu (kas būtībā ir līdzvērtīgs PVN direktīvā paredzētajam)²⁰. Lieta attiecās uz ražošanas līdzekļiem, ko vispirms izmantoja darījumam, kas ir atbrīvots no nodokļa, un tikai vēlāk izmantoja darījumam, kas apliekams ar PVN (šis izmaiņas notika attiecīgā korigēšanas perioda laikā).

57. Tiesa lēma, ka “korigēšanas mehānisma piemērošana ir atkarīga no tā, vai pastāv tiesības uz atskaitījumu saskaņā ar Sestās direktīvas 17. pantu”²¹. Tiesa secināja, ka vēlākā tiesību uz atskaitījumu rašanās ļāva piemērot korigēšanas mehānismu. Pirms izdarīt šo secinājumu, Tiesa apstiprināja, ka iegādes brīdī vienība, kura vēlāk lūdzu piemērot korigēšanas mehānismu, bija nodokļa maksātājs.

58. Līdz ar to faktiskie apstākļi lietā *Uudenkaupungin kaupunki* atšķiras no apstākļiem izskatāmajā lietā. Tomēr tam ir paskaidrojoša nozīme, ka korigēšanas mehānisma piemērojamība bija saistīta ar tiesību uz atskaitījumu *esamību* (apsverot nevis piegādes raksturu, bet gan pircēja statusu).

59. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uzskatu, ka korigēšanas 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 kļūdaini piešķirtais atskaitījums ir tomēr jālabo, protams, ievērojot piemērojamās termiņus. Tajā pašā laikā šī labošana ir jāīsteno vienīgi atbilstoši valsts tiesību aktiem. Citiem vārdiem sakot, konstatējums, ka pamatlietā pieļautā kļūda neietilpst korigēšanas mehānismā, nenozīmē, ka tā ir kopumā izslēgta no PVN kopējās sistēmas un nodokļu neitralitātes principa piemērošanas jomas.

¹⁹ Mans izcēlums.

²⁰ Spriedums, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214). Skat. Sestās direktīvas 20. panta 1. punktu “Atskaitīšanas korigēšana”. Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

²¹ Spriedums, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 37. punkts). Skat. arī spriedumu, 2005. gada 2. jūnijs, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335, 44. punkts), kurā Tiesa lēma, ka “publisko tiesību subjekts, kurš iegādājās ražošanas līdzekļus kā [...] persona, kura nav nodokļa maksātāja, un kurš vēlāk pārdod šos līdzekļus kā nodokļa maksātājs, veicot šo pārdošanu, lai atskaitītu pērkot minētos līdzekļus samaksāto PVN, nevar izmantot ar minētās direktīvas 20. pantu pamatotās korigēšanas tiesības”. Skat. arī rīkojumu, 2014. gada 5. jūnijs, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750).

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 situācijā²². Tomēr šī neitralitāte nav ievērota, ja tiek konstatēts, ka tāds nodokļa maksātājs, kāda ir *SEB bankas*, ir guvis labumu no kļūdaini piešķirtā PVN atskaitījuma. Tāpēc dalībvalstij, kuras nodokļu iestādes ir piešķirušas šo atskaitījumu, ir pienākums nodrošināt, ka nepamatotā nodokļa priekšrocība tiek novērsta.

63. Konkrētāk, tas nozīmē, ka dalībvalstīm ir jāveic pasākumi, lai nodokļu iestādes varētu pieprasīt tādiem 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. Norādišu, ka saistībā ar atsaukšanos uz attiecīgajām valsts tiesību normām līdzīgs risinājums būtu jāpiemēro pat tādā gadījumā, ja koriģēšanas mehānisms būtu piemērojams. Tas tā ir tāpēc, ka 184. un 185. pantā ir paredzēti koriģēšanas mehānisma piemērošanas materiālie nosacījumi, savukārt PVN direktīvas 186. pantā ir norāde uz dalībvalsts tiesību aktiem attiecībā uz procesuālajiem noteikumiem.

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

66. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, mans starpsecinājums ir tāds, ka PVN direktīvas 184.–186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajās tiesību normās paredzētais koriģēšanas mehānisms nav piemērojams pamatlīnijas situācijā, ja sākotnējo PVN atskaitīšanu 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 parādzīmes 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. Ņemot 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 pirmā jautājuma precizējums un, ņemot vērā sadarbības garu, kas caurvij prejudiciālā nolēmuma tiesvedību, ierobežotās norādes, kādas es varu sniegt, ir šādas.

²² Pēc analogijas skat. spriedumu, 2017. gada 14. jūnijs, *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, 30.–32. punkts un tajos minētā judikatūra), kas attiecas uz valsts tiesisko regulējumu par nepamatoti samaksāta PVN atmaksāšanu no rēķina izrakstītāja puses. Tāpat Tiesa noteica, ka, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, dalībvalstīm to iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt nodokļus, kas ir nepamatoti norādīti rēķinā, ja rēķina izrakstītājs pierāda, ka viņš ir rīkojies labā ticībā, vai ja rēķina izrakstītājs savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu apdraudējumu – spriedums, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. un 37. punkts un tajos minētā judikatūra). Skat. arī spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 56.–58. punkts).

1. Par 2010. gada parādzīmes nozīmi

69. Manuprāt, 2010. gada parādzīmes 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 parādzīme ir dokuments, ko ir izdevis privāto tiesību subjekts, nevis oficiāls dokuments, ko ir izdevusi nodokļu iestāde. Kā tāds tas var ietekmēt principā subjektu, kas to ir izdevis, nevis darījuma otru pusi²³.

71. Otrkārt, var jautāt, vai 2010. gada parādzīmes izdošana varētu ietekmēt piemērojamos termiņus, kuros Valsts nodokļu inspekcija var grozīt *SEB bankas* pienākumus nodokļu jomā. Arī 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 tecējuma 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, saņemot 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, ciktāl 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 administrācijas rīcībai attiecībā pret *SEB bankas*. Tas tā ir tāpēc, ka, lai gan valsts tiesai ir jāveic faktiskā pārbaude, tie varētu būt *SEB bankas* tiesiskās palāpības pamats attiecībā uz tās pienākumu apjomu atkarībā no tai doto solījumu rakstura un satura²⁴.

77. Lietuvas valdība atzīst, ka darījuma noslēgšanas brīdī “oficiālā” interpretācija par to, kas ir jāuzskata par “apbūves 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 *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) spriedumu²⁵.

²³ Tāpat skat. spriedumu, 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 41.–44. punkts).

²⁴ Spriedumi, 2015. gada 9. jūlijs, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei* (C-144/14, EU:C:2015:452, 43. punkts un tajā minētā judikatūra), un *Cabinet Salomie u.c.* (C-183/14, EU:C:2015:454, 44. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī spriedumu, 2006. gada 14. septembris, *Elmeke* (no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

²⁵ Skat. šo secinājumu 7. zemsvītras piezīmi.

78. Kā Tiesa to ir atgādinājusi spriedumā lietā *Nigl* u.c., “tiesiskās noteiktības principam nav pretrunā tas, ka nodokļu administrācija [piemērojamajā termiņā] veic PVN uzrēķinu attiecībā uz jau sniegtiem pakalpojumiem, kam ir bijis jāpiemēro šis nodoklis”. Tiesa arī noteica, ka tas tā arī ir, ja “PVN parādniekam piemērojamo režīmu apšaubā nodokļu administrācija, tostarp attiecībā uz laikposmu pirms datuma, kurā tas ir ticis piemērots, tomēr neskarot to, ka minētais vērtējums ir jāveic, kamēr nav iestājies noilgums administrācijas prasības celšanai, un to, ka tam nav atpakaļejoša spēka, kas attiektos uz datumu pirms tādu tiesisko un faktisko apstākļu iestāšanās datuma, uz kuriem šis vērtējums ir balstīts”²⁶.

79. Šķiet, ka tā pati loģika ir attiecināma uz šo lietu. Ja *SEB bankas* pienākumu nodokļu jomā novērtēšanas termiņš zināmā mērā joprojām nav beidzies, proti, joprojām var veikt pārvērtēšanu un pārreķināšanu, jo piemērojamie termiņi vēl nav beigušies, un ja šajā laikposmā ar tādas valsts augstākas tiesu instances nolēmumu (kāda ir augstākā administratīvā tiesa) tiek vienādota iepriekš nevienveidīgi piemērotā prakse, šādi noteiktai vienotajai interpretācijai var būt nejauša ietekme uz tiesību interpretāciju visās lietās, kuras vēl ir izskatīšanā un kurās šai interpretācijai ir nozīme.

80. Šāds augstāku tiesu instanču nolēmumiem piemērots *nejaušs atpakaļejošs spēks laikā*²⁷ patiesībā ir samērā bieža parādība. Interpretējošu nolēmumu loģiskās sekas ir tādas, ka tie tiek iekļauti jau pastāvošā attiecīgajā interpretētajā tiesiskajā regulējumā, tādējādi tos var piemērot *ex tunc* (izņemot, ja šāda iedarbība ir tieši izslēgta) kopā ar interpretēto tiesisko regulējumu.

81. Var ierosināt, kā Komisija to apgalvoja tiesas sēdē, ka attiecībā uz taksācijas periodu, kas jau ir beidzies, valsts augstākas tiesu instances interpretējošais nolēmums būtu piemērojams vairs nevis *retrospektīvi*, bet gan *retroaktīvi*.

82. Tam nevar piekrist. Kamēr valsts tiesību aktos paredzētais pārreķināšanas un korigēšanas termiņš nav iestājies, šī taksācijas perioda novērtējums būtībā nav beidzies. Joprojām pastāv iespēja veikt atkārtotu novērtējumu, un jāpiebilst, ka to var veikt ne tikai nodokļu administrācija, bet arī nodokļu maksātājs. Tādējādi šajā laikposmā arī nodokļu maksātājs par labu sev varētu atsaukties uz interpretējošo vienādošanu, kas veikta ar valsts augstākas tiesu instances nolēmumu. Runājot līdzībās, atvērts logs ir vaļā abos virzienos.

83. Tomēr, pat ja piemērojamajā termiņā nodokļu iestādes, strikti ņemot, var ņemt vērā un piemērot valsts augstākas instances tiesas nolēmumu, ar ko tiek vienādota iepriekš nevienveidīgā tiesību interpretācija, tas neatbrīvo kompetentās nodokļu iestādes katrā individuālā gadījumā panākt taisnīgu līdzsvaru starp vajadzību vienveidīgi piemērot tiesību aktus un konkrētā gadījuma īpašajiem apstākļiem, kuri varētu radīt tiesisko paļāvību nodokļu maksātājam.

84. Piemēram, varētu iedomāties, ka izskatāmajā lietā taisnīgs līdzsvars starp iespējamo juridisko darījuma kvalifikācijas labojumu un *SEB bankas* tiesiskās paļāvības aizsardzību (ja pēc faktiskā novērtējuma varētu apgalvot, ka tā tiešām izriet no valsts iestāžu attieksmes) varētu tikt panākts, atļaujot pārkvalificēt darījumu, tomēr nepiemērojot pret *SEB bankas* nekādas sankcijas, proti, neuzliekot maksāt nokavējuma procentus vai naudas sodu²⁸.

26 Spriedums, 2016. gada 12. oktobris (C-340/15, EU:C:2016:764, 48. un 49. punkts un tajos minētā judikatūra).

27 Par Tiesas nolēmumu piemērošanu laikā PVN jomā nesen tika debatēts, piemēram, manos secinājumos lietā *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:648, 35. un nākamie punkti) un lietā *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2017:553, 179. punkts).

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

85. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, jāsecina, ka atbildi uz pirmo prejudiciālo jautājumu neietekmē 2010. gada parādzīmes izdošana. Tomēr, ja kompetentās iestādes koriģē tāda nodokļa maksātāja, kāda ir *SEB bankas*, nodokļu saistības pēc tādas piegādes (pār)kvalificēšanas PVN piemērošanas nolūkā, kāda ir zemes piegāde pamatlietā, šīm iestādēm ir jāpanāk atbilstīgs līdzsvars starp pienākumiem nodrošināt nodokļu neitralitāti un tiesību vienveidīgu piemērošanu un šīs personas tiesisko palāvību.

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 nolēmuma 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. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) atbildēt šādi:

- Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 184.–186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajās tiesību normās paredzētais koriģēšanas mehānisms nav piemērojams pamatlietas situācijā, ja sākotnējo pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu vispār nevarēja veikt, jo attiecīgais darījums bija atbrīvots no pievienotās vērtības nodokļa. Tomēr nodokļu neitralitātes princips prasa, lai dalībvalsts atgūtu līdzekļus, kas atbilst nepamatoti piešķirtā pievienotās vērtības nodokļa atskaitījuma summai, ievērojot piemērojamās valsts tiesību normas.
- Ja kompetentās iestādes koriģē nodokļa maksātāja pienākumus nodokļu jomā pēc tādas piegādes (pār)kvalificēšanas PVN piemērošanas nolūkā, kāda ir zemes piegāde pamatlietā, šīm iestādēm ir jāpanāk atbilstīgs līdzsvars starp pienākumiem nodrošināt nodokļu neitralitāti un tiesību vienveidīgu piemērošanu un šīs personas tiesisko palāvību.