



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2020. gada 30. aprīlis *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Priekšnodokļa atskaitīšana – 173. pants – Jaukts nodokļu maksātājs – Atskaitīšanas metodes – Daļas atskaitīšana – Atskaitīšana, pamatojoties uz izmantojumu – 184. līdz 186. pants – Atskaitījumu koriģēšana – Atskaitāmās summas noteikšanai izmantoto elementu grozījumi – Pakārtots darījums, kas kļūdaini tiek uzskatīts par atbrīvotu no PVN – Valsts pasākums, ar kuru ir aizliegta atskaitīšanas metodes maiņa par iepriekšējiem gadiem – Noilguma termiņš – Nodokļu neitralitātes, tiesiskās noteiktības, efektivitātes un samērīguma principi

Lietā C-661/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs), Portugāle) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 15. oktobrī un kas Tiesā registrēts 2018. gada 22. oktobrī, tiesvedībā

CTT – Correios de Portugal

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Dž. Švirebs [*P. G. Xuereb*] (referents), tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un A. Kumins [*A. Kumin*],

ģenerāladvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *CTT – Correios de Portugal* vārdā – *A. Fernandes de Oliveira, advogado,*
- Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes, T. Larsen* un *R. Campos Laires,* kā arī *P. Barros da Costa,* pārstāvji,
- Spānijas valdības vārdā – *S. Jiménez García,* pārstāvis,

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *B. Rechena*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes, līdzvērtības un samērīguma principus.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *CTT – Correios de Portugal* (turpmāk tekstā – “*CTT*”) un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumu, ko *CTT* veica saistībā ar pasta pakalpojumiem, koriģēšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesību akti

- 3 PVN direktīvas IX sadaļā “Atbrīvojumi” tostarp ir ietverta 2. nodaļa par “atbrīvojumiem konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”, kā arī 3. nodaļa attiecībā uz “atbrīvojumi[em] citām darbībām”.
- 4 Šīs direktīvas 132. panta, kas ietverts IX sadaļas 2. nodaļā, 1. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

- a) pakalpojumus, ko sniedz valsts pasta dienesti, izņemot pasažieru pārvadājumus un telekomunikāciju pakalpojumus, kā arī ar tiem saistītu preču piegādi;

[..].”

- 5 PVN direktīvas 135. panta, kas ietverts tās IX sadaļas 3. nodaļā, 1. punkts ir izteikts šādi:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

- d) darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot parādu piedziņu;

[..].”

- 6 PVN direktīvas X sadaļā “Atskaitīšana” tostarp ir ietverta 2. nodaļa “Proporcionālā atskaitīšana”, kurā ir ietverti konkrēti šīs direktīvas 173.–175. pants, kā arī 5. nodaļa “Atskaitīšanas koriģēšana”, kurā ir ietverti minētās direktīvas 184.–189. pants.

7 PVN Direktīvas 173. pantā ir paredzēts:

“1. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem [..] PVN ir atskaitāms, un darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Atskaitāmo daļu saskaņā ar 174. un 175. pantu nosaka visiem darījumiem, kurus veic nodokļa maksātājs.

2. Dalībvalstis var veikt šādus pasākumus:

[..]

c) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;

[..].”

8 Šīs direktīvas 175. panta 3. punktā ir noteikts:

“Atskaitīšanu, kas veikta, balstoties uz šādu provizorisku daļu, koriģē, nākamajā gadā nosakot galīgo daļu.”

9 Minētās direktīvas 184. pantā ir precizēts:

“Sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.”

10 PVN direktīvas 185. panta 1. punktā ir noteikts:

“Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu [..].”

11 Atbilstoši šīs direktīvas 186. pantam:

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

Portugāles tiesību akti

12 *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss) redakcijas, kas piemērojama pamatlīstas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – “CIVA”), 9. pantā ir noteikts:

“No nodokļa atbrīvo:

[..]

23) pakalpojumus, ko sniedz valsts pasta dienesti, kā arī ar tiem saistītu preču piegādi, izņemot telekomunikāciju pakalpojumus;

24) apgrozībā esošu pastmarku vai pasta apmaksas zīmju piegādi par nominālvērtību, kā arī ar tām saistītās komisijas maksas;

[..].”

13 CIVA 22. panta “Atskaitīšanas tiesību rašanās un apjoms” 1.–3. punktā ir noteikts:

“1. Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad ir maksājams atskaitāmais nodoklis saskaņā ar 7. un 8. panta tiesību normām, un tās tiek īstenotas, no nodokļa kopējās summas, kas deklarācijas periodā nodokļa maksātājam ir jāmaksā par ar nodokli apliekamiem darījumiem, atņemot atskaitāmā nodokļa summu, kas ir maksājama šajā pašā periodā.

2. Neskarot 78. panta noteikumus, atskaitīšana jāveic tajā pārskata periodā, kurā saņemti PVN rēķini vai maksājuma apstiprinājums, kas ietilpst importa deklarācijās, vai nākamajā pārskata periodā.

3. Ja iepriekšējā punktā minētie dokumenti ir saņemti citā pārskata periodā, kas atšķiras no to izdošanas perioda, tad atskaitīšanu, ja tas vēl iespējams, var veikt tajā pārskata periodā, kurā tie ir izdoti.”

14 CIVA 23. pantā “Atskaitīšanas metodes jaukta veida darījumos izmantojamām precēm” ir noteikts:

“1. Ja nodokļa maksātājs savas darbības ietvaros veic darījumus, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, un darījumus, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, saskaņā ar 20. pantu nodokļa, kas samaksāts par preču un pakalpojumu iegādi, ko izmanto abu veidu darījumiem, atskaitīšanu nosaka šādi:

[..]

b) Neskarot iepriekšējā punkta noteikumus, attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kas izmantoti darījumos, kuri izriet no 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētās saimnieciskās darbības veikšanas, no kuriem daļa nedod atskaitīšanas tiesības, nodoklis ir atskaitāms atbilstoši to darījumu gada summai, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms.

[..]

2. Neatkarīgi no 1. punkta b) apakšpunkta noteikumiem nodokļa maksātājs var veikt atskaitīšanu atbilstoši visām vai daļai no faktiski izmantotajām precēm un pakalpojumiem, pamatojoties uz objektīviem kritērijiem, kas ļauj noteikt šo preču un pakalpojumu izmantošanas apmēru darījumos, par kuriem ir tiesības atskaitīt nodokli, un darījumos, par kuriem nav šādu tiesību, neskarot vispārējās nodokļu pārvaldes nodokļu maksātājam noteiktos īpašos nosacījumus vai aizliegumu šādi rīkoties, ja tā konstatē, ka tas izraisa vai var izraisīt būtiskus aplikšanas ar nodokli traucējumus.

[..]

4. 1. punkta b) apakšpunktā noteiktā atskaitāmā daļa rodas no daļskaitļa, kura skaitītāju veido preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas, kas saskaņā ar 20. panta 1. punktu dod tiesības uz atskaitīšanu, gada apgrozījuma summa, neieskaitot PVN, un saucēju veido visu nodokļa maksātāja veikto saimniecisko darbību saskaņā ar 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu gada apgrozījuma summa, neieskaitot PVN, kā arī subsīdijas, kas nav apliekamas ar nodokli, izņemot subsīdijas aprīkojumam.

[..]

6. 1. punkta b) apakšpunktā minēto atskaitāmo daļu, ko provizoriski aprēķina, pamatojoties uz iepriekšējā gadā veikto darījumu summu, kā arī saskaņā ar 2. punktu veikto atskaitījumu, kas provizoriski aprēķināts, pamatojoties uz objektīviem kritērijiem, kuri sākotnēji tika izmantoti, lai piemērotu faktiskā izmantojuma metodi, korigē, ņemot vērā galīgās summas par gadu, uz kuru tās attiecas, tādējādi atbilstoši korigējot veikto atskaitījumu apmēru, kas jānorāda attiecīgā gada pēdējā perioda deklarācijā.”

15 CIVA 78. panta “Koriģēšana” 6. punktā ir paredzēts:

“Pārrakstīšanās kļūdu vai aprēķina kļūdu reģistrā, kas attiecas uz 44.–51. un 65. pantu, 41. pantā minētajās deklarācijās un 67. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā minētajās vadlīnijās vai deklarācijās, labošana ir fakultatīva, ja no tā izriet nodoklis par labu nodokļa maksātājam, bet to var veikt tikai divu gadu laikā, kas tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošanas gadījumā ir aprēķināms no brīža, kad šīs tiesības rodas saskaņā ar 22. panta 1. punktu, un ir obligāta, ja no tā izriet nodoklis par labu valstij.”

16 CIVA 98. panta “Atskaitīšana pēc savas ierosmes un tiesību veikt atskaitīšanu termiņš” 2. punktā ir paredzēts:

“Neskarot īpašos noteikumus, atskaitīšanas tiesības vai tiesības uz pārmaksātā nodokļa atmaksu var izmantot tikai četru gadu laikā no brīža, kad ir radušās attiecīgās atskaitīšanas tiesības vai tiesības uz pārmaksātā nodokļa atmaksu.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

17 CTT darbojas Portugāles pasta pakalpojumu tirgū. Tā tostarp pilda sabiedrisko pakalpojumu saistības šajā tirgū.

18 CTT darījumi, kas ietilpst universālajos pasta pakalpojumos, ir atbrīvoti no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta a) apakšpunktu un tātad nerada tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Tā kā CTT veic arī ar PVN apliekamus darījumus, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, šis uzņēmums ir tā saucamais “jauktais” nodokļa maksātājs.

19 Ar 2007. gadā pieņemto nodokļu nolēmumu (turpmāk tekstā – “2007. gada nolēmums”) Nodokļu un muitas iestāde atzina, ka CTT sniegtie pasta rēķinu maksājumu pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN. Šis nolēmums bija spēkā līdz 2012. gada 31. decembrim.

20 2012. gadā Portugāles likumdevējs veica pasta pakalpojumu sniegšanai piemērojamā tiesiskā regulējuma pārskatīšanu, lai no 2013. gada 1. janvāra liberalizētu tirgu, piemērojot Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2008/6/EK (2008. gada 20. februāris), ar ko Direktīvu 97/67/EK groza attiecībā uz Kopienas pasta pakalpojumu iekšējā tirgus pilnīgu izveidi (OV 2008, L 52, 3. lpp.).

21 Tomēr šaubas par Portugāles pasta tirgus liberalizācijas izraisītajām nodokļu sekām radās tikai 2015. gadā. CTT sāka maksāt PVN par pasta rēķinu maksājumu pakalpojumiem no 2015. gada aprīļa un 2015. gada 23. jūnijā lūdza atjaunināt 2007. gada nodokļu nolēmumu.

22 Jaunajā 2015. gada 20. novembra nodokļu nolēmumā Nodokļu un muitas iestāde precizēja pasta pakalpojumu tirgus liberalizācijas ietekmi uz atbrīvojumu no PVN un norādīja, ka pasta rēķinu maksājumu pakalpojumiem, kas tiek veikti kopš 2013. gada 1. janvāra, vairs nav piemērojams atbrīvojums no PVN attiecībā uz valsts pasta dienestiem, ņemot vērā 2009. gada 23. aprīļa spriedumu *TNT Post UK* (C-357/07, EU:C:2009:248).

23 Līdz ar to 2016. gadā CTT samaksāja PVN par pasta rēķinu maksājumu pakalpojumiem, kas tika veikti no 2013. gada 1. janvāra, un veica papildus atpakaļejošu PVN samaksu par 2013. gadu, kā arī 2014. un 2015. gadu, iesniedzot koriģētās deklarācijas. Turklāt CTT koriģētajās deklarācijās mainīja atskaitīšanas metodoloģiju, jo daļa no PVN, kas iepriekš tika atskaitīta, izmantojot proporcionālo metodi, tagad tika atskaitīta saskaņā ar faktiskā izmantojuma metodi. Šis pārskatīšanas rezultātā tika veikts papildu PVN atskaitījums kopumā 1 967 567,82 EUR apmērā.

- 24 Pēc pārbaudes, kas *CTT* tika veikta attiecībā uz 2015. finanšu gadu, Nodokļu un muitas iestāde atgādināja, ka atskaitīšanas metode nevar tikt mainīta, ja ir tikusi piemērota galīgā daļa, un no tā secināja, ka *CTT*, kas jau bija piemērojusi galīgo daļu, ir nokavējusi termiņu, lai mainītu savu atskaitīšanas metodi. Turklāt tā uzskatīja, ka *CTT* koriģēšanas pieprasījumam saistībā ar atskaitīšanas metodes maiņu nebija nekāda juridiska pamata atbilstoši *CIVA*. Līdz ar to Nodokļu un muitas iestāde atteicās veikt papildu atskaitījumu, pamatojoties uz atskaitīšanas metodes maiņu, bet koriģēja galīgās daļas par laikposmu no 2013. līdz 2015. gadam, jo šajos gados veiktie pasta rēķinu maksājuma darījumi nebija atbrīvoti no PVN.
- 25 2018. gada 21. martā *CTT* cēla prasību šķīrējtiesā, proti, iesniedzējtiesā, norādot, *CIVA* interpretācija, saskaņā ar kuru atskaitīšanas metodes noteikšana ir iespējama tikai rēķinu saņemšanas brīdī, neesot saderīga ar efektivitātes un līdzvērtības principiem.
- 26 Šādos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs) Portugāle) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai neitralitātes, efektivitātes, līdzvērtības un samērīguma principiem ir pretrunā interpretēt [*CIVA*] 98. panta 2. punktu tādējādi, ka tas nav piemērojams gadījumos, kad tiek grozīti vai koriģēti jau veikti atskaitījumi?
- 2) Vai minētajiem principiem pretrunā ir tāds tiesiskais regulējums kā [*CIVA*] 23. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 6. punkts, kuri tiek interpretēti tādējādi, ka nodokļa maksātājs, kurš ir izvēlējies izmantot kādu koeficienta metodi un/vai sadalījuma kritēriju, lai aprēķinātu, kādā apjomā tam ir tiesības atskaitīt nodokli, kas samaksāts par jaukziem darījumiem izmantojamo preču un pakalpojumu iegādēm, un kurš ir veicis korekcijas, izmantojot galīgos lielumus par gadu, uz kuru attiecas atskaitījums saskaņā ar minētās tiesību normas 6. punktu, nedrīkst šo aprēķinu ar atpakaļejošu spēku mainīt, pārrēķinot sākotnējo atskaitījumu, kas saskaņā ar šajā tiesību normā noteikto jau ir koriģēts sakarā ar to, ka ar atpakaļejošu spēku ir ticis aprēķināts PVN, kas maksājams par darbību, kura sākotnēji tika uzskatīta par atbrīvotu no nodokļa?”

Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību

- 27 Rakstveida apsvērumos Portugāles valdība pauž šaubas par prejudiciālo jautājumu pieņemamību. Proti, pirmkārt, iesniedzējtiesa neesot izklāstījusi iemeslus, kuru dēļ šajā gadījumā būtu piemērojami nodokļu neitralitātes, samērīguma, līdzvērtības un efektivitātes principi. Otrkārt, ar šiem jautājumiem Tiesa tiekot aicināta noteikt valsts tiesību normu piemērošanas jomu.
- 28 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka LESD 267. pantā paredzētās sadarbības sistēmas pamatā ir skaidra funkciju sadale starp valsts tiesām un Tiesu. Saskaņā ar šo pantu uzsāktas tiesvedības ietvaros valsts tiesību normu interpretācija ir dalibvalstu tiesu, nevis Tiesas kompetencē un Tiesa nav tiesīga lemt par valsts tiesību normu atbilstību Savienības tiesībām. Tiesas kompetencē tomēr ir sniegt valsts tiesai visus norādījumus par Savienības tiesību normu interpretāciju, kas ļautu tai izvērtēt šo normu saderīgumu ar Savienības tiesisko regulējumu (spriedums, 2015. gada 15. oktobris, *Iglesias Gutiérrez* un *Rion Bea*, C-352/14 un C-353/14, EU:C:2015:691, 21. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 29 Tādējādi, lai arī no valsts tiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu formulējuma izriet, ka Tiesai tiek lūgts pieņemt nolēmumu par valsts tiesību normas saderību ar Savienības tiesībām, tomēr nekas Tiesai neliedz dot lietderīgu atbildi iesniedzējtiesai, sniedzot tai Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas tai ļaus pašai pieņemt lēmumu par valsts tiesiskā regulējuma saderību ar Savienības tiesībām (spriedums, 2015. gada 15. oktobris, *Iglesias Gutiérrez* un *Rion Bea*, C-352/14 un C-353/14, EU:C:2015:691, 22. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Līdz ar to, ciktāl uzdotie jautājumi ir saistīti

ar Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolēmumu (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2012. gada 13. decembris, *Debiasi*, C-560/11, nav publicēts, EU:C:2012:802, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 30 Līdz ar to uzdotie jautājumi ir jāsaprot kā tādi, kas būtībā attiecas uz PVN direktīvas, konkrētāk, 173. un 184.–186. panta, lasot tos Savienības tiesību nodokļu neitralitātes, efektivitātes, līdzvērtības un samērīguma principu gaismā, interpretāciju.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 31 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 173. pants, lasot to nodokļu neitralitātes, efektivitātes, līdzvērtības un samērīguma principu gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts, ka dalībvalsts, atļaujot saskaņā ar šo tiesību normu nodokļa maksātājiem veikt PVN atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas, kuri izmantoti gan darījumos, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, gan darījumos, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, izmantojumu, aizliedz minētajiem nodokļa maksātājiem grozīt atskaitīšanas metodi pēc galīgās atskaitāmās daļas noteikšanas.
- 32 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 173. panta 1. punkta otro daļu atskaitāmo daļu saskaņā ar šīs direktīvas 174. un 175. pantu nosaka visiem darījumiem, kurus veic nodokļa maksātājs, atsaucoties uz apgrozījumu. Tomēr saskaņā ar minētās direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktu dalībvalstis var atļaut vai prasīt nodokļu maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 18. oktobris, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 49. un 50. punkts).
- 33 Šajā gadījumā netiek apstrīdēts, ka Portugāles likumdevējs saskaņā ar šo pēdējo minēto tiesību normu ir atļāvis jauktajiem nodokļa maksātājiem veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu, un ka *CTT* tāpat bija izvēle veikt PVN atskaitījumus par jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem, izmantojot proporcionālo metodi vai izmantojuma metodi.
- 34 Šajā ziņā ir jānorāda, ka saskaņā ar PVN direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktu visu preču un pakalpojumu vai to daļu izmantojuma PVN atskaitīšanas sistēmas piemērošana ir izvēles iespēja, kas ir dalībvalstu rīcībā, lai organizētu savu nodokļu uzlikšanas sistēmu. Tomēr, lai arī dalībvalstīm ir rīcības brīvība izvēloties pasākumus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu, istenojot šo kompetenci, tām tomēr ir jāievēro Savienības tiesības un to vispārējie principi, jo īpaši samērīguma, nodokļu neitralitātes un tiesiskās drošības principi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, 22. un 23. punkts, kā arī 2018. gada 17. maijs, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Attiecībā uz šiem principiem vispirms ir jāatgādina, ka, runājot par samērīguma principu, tas neliedz dalībvalstij, kas ir izmantojusi iespēju piešķirt saviem nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties īpašu nodokļu režīmu, pieņemt tiesisko regulējumu, kas šī režīma piemērošanu pakļauj iepriekšējas atļaujas no nodokļu iestādes saņemšanai, kam nav atpakaļejoša spēka, un ka tas, ka šai atļaujas procedūrai nav atpakaļejoša spēka, nepadara šo procedūru par nesamērīgu. Līdz ar to tādi valsts tiesību akti kā pamatlietā, ar kuriem nodokļa maksātājiem pēc galīgās atskaitāmās daļas noteikšanas tiek liegta iespēja piemērot izmantojuma atskaitīšanas sistēmu, nepārsniedz to, kas ir nepieciešams pareizai PVN iekasēšanai (pēc analogijas ar mazo uzņēmumu atbrīvojuma režīmu skat. spriedumu, 2018. gada 17. maijs, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 43.–45. punkts un tajos minētā judikatūra).

- 36 Turklāt, runājot par nodokļu neitralitātes principu, no Tiesas judikatūras, protams, izriet, ka dalībvalstis saskaņā ar Direktīvas 2006/112 173. panta 2. punkta c) apakšpunktu attiecīgajam darījumam var piemērot metodi vai sadales kritēriju, kas atšķiras no metodes, kuras pamatā ir apgrozījums, ar nosacījumu, ka saskaņā ar šo nodokļu neitralitātes principu šī metode garantē precīzāku PVN priekšnodokļa atskaitāmās daļas noteikšanu nekā tā, kas izriet no metodes, kura balstīta uz apgrozījumu, piemērošanas. Tādējādi jebkurai dalībvalstij, kas nolemj atļaut vai uzlikt nodokļu maksātājam pienākumu veikt atskaitījumu, pamatojoties uz visu preču vai pakalpojumu vai to daļu izmantojumu, ir jānodrošina, ka atskaitīšanas tiesību aprēķināšanas metodes ar visaugstāko precizitāti ļauj konstatēt to daļu no PVN, kas attiecas uz darījumiem, kuri dod tiesības uz atskaitījumu. Nodokļu neitralitātes princips, kas ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai, prasa, lai atskaitāmā nodokļa summas aprēķināšanas noteikumi objektīvi atspoguļotu to izdevumu par jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem faktisko daļu, kas ir saistīti ar darījumiem, no kuriem var atskaitīt nodokli (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 18. oktobris, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 51. un 52. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 37 Tomēr Tiesa ir precizējusi, ka izvēlētajai metodei nav jābūt iespējami precīzai, bet tai ir jāspēj garantēt precīzāku rezultātu par to, kāds tas būtu tad, ja tiktu piemērots sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 18. oktobris, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 No tā izriet, ka pretēji tam, ko būtībā apgalvo *CTT*, nodokļu neitralitātes princips nevar tikt interpretēts tādējādi, ka katrā situācijā ir jāmeklē precīzākā atskaitīšanas metode tādā mērā, ka tiek prasīts sistemātiski apstrīdēt sākotnēji piemēroto atskaitīšanas metodi pat pēc tam, kad ir noteikta galīgā atskaitāmā daļa.
- 39 Pirmkārt, šāda interpretācija padarītu bezjēdzīgu PVN direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktā paredzēto dalībvalstu prerogatīvu atļaut nodokļa maksātājiem veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu, jo atļauja faktiski kļūtu par pienākumu. Šajā ziņā pietiek atgādināt, ka principu – kuri regulē PVN sistēmu, bet no kuriem likumdevējs drīkst likumīgi atkāpties – ņemšana vērā katrā ziņā nevar pamatot tādu interpretāciju, ar kuru šai likumdevēja skaidri paredzētajai atkāpei tiktu atņemta jebkāda lietderīga iedarbība (spriedums, 2016. gada 14. decembris, *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, 42. punkts).
- 40 Otrkārt, šāda interpretācija būtu pretrunā judikatūrai, saskaņā ar kuru PVN direktīvā nodokļa maksātājam, kuram ir izvēle starp diviem darījumiem, nav noteikts pienākums piemērot to, kurš paredz augstākas PVN summas samaksu. Gluži pretēji, nodokļa maksātājam ir tiesības izvēlēties tādu savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 73. punkts).
- 41 Visbeidzot, runājot par tiesiskās noteiktības principu, tas prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46. punkts, un 2018. gada 17. maijs, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 51. punkts). Kā pamatoti atgādina Portugāles valdība, nešķiet saprātīgi prasīt nodokļu iestādēm, lai tās jebkuros apstākļos piekristu tam, ka nodokļa maksātājs var vienpusēji mainīt atskaitīšanas metodi, ko tas ir izmantojis, lai noteiktu atskaitāmās PVN summas.
- 42 No iepriekš minētā izriet, ka PVN direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunkts, lasot to nodokļu neitralitātes, tiesiskās noteiktības un samērīguma principu gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tas, ka dalībvalsts, atļaujot saskaņā ar šo tiesību normu nodokļa maksātājiem veikt PVN atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas, kuri izmantoti gan darījumos, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, gan darījumos, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, izmantojumu, aizliedz minētajiem nodokļa maksātājiem grozīt PVN atskaitīšanas metodi pēc galīgās atskaitāmās daļas noteikšanas.

Par otro jautājumu

- 43 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 184.–186. pants, lasot tos kopsakarā ar nodokļu neitralitātes, efektivitātes, līdzvērtības un samērīguma principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam pēc galīgās atskaitāmās daļas noteikšanas atbilstoši šīs direktīvas 175. panta 3. punktam tiek liegta iespēja grozīt PVN – kas samaksāts par tādu preču vai pakalpojumu iegādi, kas izmantotas gan darījumos, kas rada atskaitīšanas tiesības, gan darījumos, kas nerada atskaitīšanas tiesības, – atskaitījumus, izmantojot valsts tiesībās atbilstoši minētās direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktam atļauto izmantojuma metodi, situācijā, kurā, pirmkārt, nodokļa maksātājs atskaitīšanas metodes izvēles brīdī nezināja, ka darījums, kuru tas uzskatīja par atbrīvotu no nodokļa, patiesībā tāds nebija, un, otrkārt, valsts tiesībās paredzētais vispārējais termiņš atskaitīšanas korigēšanai vēl nebija beidzies.
- 44 No iesniedzējtiesas nolēmuma un lietas dalībnieku sniegtajām atbildēm uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem izriet, ka *CTT*, izvēloties atskaitīt PVN par noteiktām precēm un pakalpojumiem, izmantojot metodi, kas balstīta uz apgrozījumu pamatlietā aplūkotajos gados, ņēma vērā to, ka pasta rēķinu maksājumu darījumi, kurus tā veica, saskaņā ar 2007. gada nodokļu nolēmumu bija atbrīvoti no PVN. 2015. gadā kompetentā nodokļu iestāde uzskatīja, ka pasta tirgus liberalizācija, kas notika kopš 2013. gada 1. janvāra, atbrīvojuma piemērojamību attiecināja tikai uz valsts pasta dienestu sniegtajiem pakalpojumiem. Līdz ar to *CTT* attiecībā uz 2013.–2015. gadu esot kļūdaini uzskatījusi, ka pasta rēķinu maksājumu darījumi bija atbrīvoti no PVN.
- 45 Vispirms ir jāatgādina, ka, lai arī tikai valsts tiesas kompetencē ir konstatēt un novērtēt pamatlietas faktus, kā arī interpretēt un piemērot valsts tiesības, Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai lietderīga atbilde, kas ļautu atrisināt tās izskatīšanā esošo strīdu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 37. un 38. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 46 Šajā gadījumā Eiropas Komisija savos rakstveida apsvērumos un *CTT* atbildē uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem norāda, ka pamatlietā aplūkoti rēķinu apmaksas pakalpojumi varētu tikt uzskatīti par maksājumu darījumiem, kas ir atbrīvoti no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu. *CTT* piebilda, ka, pamatojoties tieši uz šo pamatojumu, nevis uz šīs direktīvas 132. panta 1. punkta a) apakšpunktu, tie 2007. gada nodokļu nolēmumā tika uzskatīti par atbrīvotiem no PVN. Tādējādi iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šie pakalpojumi ietilpst minētā 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no PVN piemērošanas jomā.
- 47 Lai atbildētu uz otro prejudiciālo jautājumu, ir jāņem vērā iesniedzējtiesas nolēmumā ietvertais pieņēmums, saskaņā ar kuru šie pakalpojumi kopš 2013. gada 1. janvāra vairs nebija atbrīvoti no PVN, bet tikai 2015. gadā šie grozījumi kļuva acīmredzami, līdz ar to *CTT* brīdī, kad tā izvēlējās atskaitīšanas metodi, nezināja, ka darījumi, kurus tā uzskatīja par atbrīvotiem no nodokļa, faktiski nebija atbrīvoti.
- 48 Šajā ziņā iesniedzējtiesai tomēr ir jāpārbauda, vai *CTT* rikojās labticīgi, kas ir atkarīgs it īpaši arī no tā, vai pēc Portugāles pasta tirgus liberalizācijas bija vai nebija paredzamas izmaiņas attiecībā uz valsts pasta dienestu sniegto pakalpojumu atbrīvojumu no nodokļa.
- 49 Ņemot to vērā, vispirms ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 184. pantā ir noteikts, ka sākotnējā atskaitīšana ir jākorģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības. Saskaņā ar šīs direktīvas 185. panta 1. punktu korigēšana it īpaši ir jāveic gadījumā, ja ir mainījušies fakti, kas sākotnēji ņemti vērā, nosakot atskaitījumu summu (spriedums, 2016. gada 16. jūnijs, *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C-186/15, EU:C:2016:452, 46. punkts).
- 50 PVN direktīvas 184.–186. pantā paredzētās korigēšanas mērķis ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz PVN kā priekšnodokļa atskaitījumu un attiecīgo preču vai pakalpojumu izmantošanu darījumiem, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk (spriedums, 2019. gada 27. marts, *Mydibel*, C-201/18, EU:C:2019:254, 27. punkts). Pasta maksājumu pakalpojumu atbrīvojuma no nodokļa apstrīdēšanas

sekas bija tādas, ka tika pārtraukta šī ciešā un tiešā saikne starp tiesībām uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu un attiecīgo preču vai pakalpojumu izmantošanu darījumiem, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk. Tādējādi šīs apstrīdēšanas rezultātā attiecībā uz 2013.–2015. gadu PVN direktīvas 185. panta izpratnē tika grozīts viens no elementiem, kas sākotnēji tika ņemts vērā atskaitījumu aprēķināšanā. No tā izriet, ka *CTT* bija tiesības veikt korigēšanu saskaņā ar šīs direktīvas 184. pantu (pēc analogijas ar darījumu, kas kļūdaini tika uzskatīts par apliekamu ar PVN, bet faktiski bija atbrīvots no nodokļa, skat. spriedumu, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 39. punkts).

- 51 No PVN direktīvas 184. un 185. panta kopīgas interpretācijas arī izriet, ka atskaitījumu korigēšanai būtu jāizraisa tas, ka beigās veikto atskaitījumu summa atbilst atskaitījumu summai, uz kādu tādām nodokļa maksātājam kā *CTT* būtu bijušas tiesības, ja tas sākotnēji būtu ņēmis vērā, ka pasta rēķinu maksājumu pakalpojumi nav atbrīvoti no PVN (pēc analogijas skat. spriedumu, 2016. gada 16. jūnijs, *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C-186/15, EU:C:2016:452, 47. punkts).
- 52 Šajā ziņā jautājums par to, vai konkrēts darījums ir vai nav atbrīvots no nodokļa, ir būtisks elements, ko jaukts nodokļa maksātājs ņem vērā, lai noteiktu, kā ir jāveic PVN atskaitījumi. Šajā ziņā pietiek konstatēt, ka iepriekš veikta darījuma atbrīvojuma no nodokļa apšaubīšanas sekas var būt tādas, ka noteiktas preces vai pakalpojumi, attiecībā uz kuriem tika uzskatīts, ka tie ir paredzēti jaukta veida izmantošanai, patiesībā tiek izmantoti tikai darījumiem, kas dod tiesības uz PVN atskaitīšanu. No PVN direktīvas 173. panta formulējuma skaidri izriet, ka tas ir piemērojams tikai precēm un pakalpojumiem, kas paredzēti jaukta veida izmantošanai. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas domāti vienīgi ar nodokli apliekamu darījumu īstenošanai, nodokļu maksātāji var atskaitīt visu nodokli, kas samaksāts par iegādi vai piegādi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 18. oktobris, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 47. punkts).
- 53 Šajā gadījumā no tā izriet, ka *CTT* vajadzēja būt tiesībām mainīt atskaitīšanas metodi, lai varētu atskaitīt PVN, uz ko tai būtu bijušas tiesības, ja tā sākotnēji būtu varējusi ņemt vērā apstākli, ka pasta rēķinu maksājumu pakalpojumi nebija atbrīvoti no PVN pamatlietā aplūkotajos gados. Šajā ziņā Portugāles valdības arguments, saskaņā ar kuru atskaitījumu korigēšana varētu tikt veikta, ciktāl nodokļu iestāde atļāva galīgās atskaitāmās daļas pārskatīšanu par pamatlietā aplūkotajiem gadiem, jo pasta rēķinu maksājumu pakalpojumi kļūdaini tika uzskatīti par atbrīvotiem no PVN, nav pieņemams.
- 54 Turklāt, lai arī PVN direktīvas 186. pantā tieši dalībvalstīm ir paredzēts pienākums noteikt PVN korigēšanas nosacījumus, tām, pieņemot valsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikta šī kārtība, ir jāievēro Savienības tiesības, it īpaši to pamatprincipi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 27. un 48. punkts).
- 55 Kā atgādināts šī sprieduma 36. punktā, nodokļu neitralitātes princips prasa, lai atskaitāmā nodokļa summas aprēķināšanas kārtība objektīvi atspoguļotu izdevumu par jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem faktisko daļu, kas var tikt attiecināta uz darījumiem, kuri dod tiesības uz atskaitījumu. Tādējādi šis princips nepieļauj, ka dalībvalsts atsakās korigēt PVN atskaitīšanas metodi tādā situācijā kā pamatlietā, izņemot, ja šāda korekcija neļauj ar lielāku precizitāti noteikt to PVN daļu, kas attiecas uz darījumiem, kuri dod tiesības uz atskaitījumu.
- 56 Saskaņā ar samērīguma principu valsts likumdevējs, protams, var nodokļa maksātāja formālos pienākumus saistīt ar sankcijām, kas var mudināt tos ievērot minētos pienākumus, lai nodrošinātu PVN sistēmas pienācīgu darbību. Ņemot vērā atskaitīšanas tiesību dominējošo vietu kopējā PVN sistēmā, šāda sankcija, kas ietver absolūtu tiesību veikt atskaitīšanu, ko nodokļa maksātājam bija tiesības veikt, šķiet nesamērīga, ja nav konstatēta nedz krāpšana, nedz kaitējums valsts budžetam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 48. un 51. punkts).
- 57 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet nekādas norādes par *CTT* krāpniecisku vai ļaunprātīgu rīcību.

- 58 Visbeidzot Portugāles valdība norāda, ka, lai gan *CTT* bija tiesības mainīt PVN atskaitīšanas metodi, koriģēšana tika pieprasīta pēc termiņa. Lai gan *CIVA* 98. panta 2. punktā atskaitījumu grozīšanai vai koriģēšanai ir paredzēts vispārīgs četru gadu termiņš, kas sākas no atskaitīšanas tiesību rašanās vai pārmaksātā nodokļa samaksas brīža, šī termiņa piemērošana ir izslēgta, ja ir noteikta galīgā atskaitāmā daļa saskaņā ar PVN direktīvas 175. panta 3. punktu.
- 59 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar tiesiskās noteiktības principu noilguma termiņš, kura iestāšanās izraisa to, ka nepietiekami rūpīgs nodokļa maksātājs, kas nav pieprasījis PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, tiek sodīts ar atskaitīšanas tiesību zaudēšanu, nevar tikt uzskatīts par nesaderīgu ar sistēmu, kura ir izveidota ar PVN direktīvu, ciktāl, pirmkārt, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan līdzīgām tiesībām nodokļu jomā, kas ir pamatotas ar valsts tiesībām, gan līdzīgām tiesībām, kas ir pamatotas ar Savienības tiesībām (līdzvērtības princips), un, otrkārt, ka tas atskaitīšanas tiesību īstenošanu nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu (efektivitātes princips) (spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 38. punkts).
- 60 Lai gan no iesniedzējtiesas iesniegtajiem elementiem neizriet, ka pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā PVN jomā būtu paredzēts režīms, kas atšķirtos no citās valsts tiesību nodokļu jomās paredzētā, tomēr efektivitātes princips liedz šādu tiesisko regulējumu, ciktāl tas tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, var liegt nodokļu maksātājam iespēju koriģēt PVN deklarācijas, ja ir tikusi noteikta galīgā atskaitāmā daļa, pat tad, ja minētajā tiesiskajā regulējumā noteiktais četru gadu termiņš vēl nav beidzies. Šādos apstākļos šī sprieduma 51. punktā atgādināto tiesību uz PVN atskaitījumu koriģēšanu īstenošana faktiski būtu neiespējama vai vismaz pārmērīgi grūta (pēc analogijas skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 40. un 41. punkts).
- 61 Šajā ziņā vēl ir jāatgādina, ka valsts tiesām valsts tiesības ir jāinterpretē cik vien iespējams atbilstoši Savienības tiesībām un ka, lai gan atbilstīgas interpretācijas pienākums nevar būt pamats valsts tiesību *contra legem* interpretācijai, valsts tiesām vajadzības gadījumā ir jāgroza judikatūra vai lēmumu pieņemšanas prakse, ja tā ir balstīta uz valsts tiesību interpretāciju, kas nav saderīga ar direktīvas mērķiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, 48. un 49. punkts).
- 62 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 184.–186. pants, lasot tos nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principu gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam, kurš ir veicis PVN – kas samaksāts par tādu preču vai pakalpojumu iegādi, kas izmantotas gan darījumos, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, gan darījumos, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, – atskaitījumus, izmantojot uz apgrozījumu balstītu metodi, pēc galīgās atskaitāmās daļas noteikšanas atbilstoši šīs direktīvas 175. panta 3. punktam tiek liegta iespēja koriģēt PVN atskaitījumus, piemērojot izmantojuma metodi, situācijā, kurā:
- attiecīgā dalībvalsts ļauj saskaņā ar minētās direktīvas 173. panta 2. punkta a) apakšpunktu nodokļa maksātājiem veikt PVN atskaitījumus, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas, kas izmantojamas gan darījumos, kas rada atskaitīšanas tiesības, gan darījumos, kas nerada atskaitīšanas tiesības, izmantojumu;
 - nodokļa maksātājs, izvēloties atskaitīšanas metodi, labticīgi nezināja, ka darījums, kuru tas uzskatīja par atbrīvotu no nodokļa, patiesībā tāds nebija;
 - vispārējais noilguma termiņš, kas valsts tiesībās ir noteikts atskaitījumu koriģēšanai, vēl nav beidzies un
 - atskaitīšanas metodes maiņa ļauj ar lielāku precizitāti noteikt to PVN daļu, kas attiecas uz darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 63 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 173. panta 2. punkta c) apakšpunkts, lasot to nodokļu neitralitātes, tiesiskās noteiktības un samērīguma principu gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tas, ka dalībvalsts, saskaņā ar šo tiesību normu atļaujot nodokļa maksātājiem veikt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumus, pamatojoties uz visu preču vai pakalpojumu vai to daļu, kuri izmantojami gan darījumos, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, gan darījumos, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, izmantojumu, aizliedz šiem nodokļa maksātājiem mainīt PVN atskaitīšanas metodi pēc galīgās atskaitāmās daļas noteikšanas.**
- 2) **Direktīvas 2006/112 184.–186. pants, lasot tos nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principu gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam, kurš ir veicis pievienotās vērtības nodokļa (PVN) – kas samaksāts par preču vai pakalpojumu iegādi, kas izmantotas gan darījumos, par kuriem PVN ir atskaitāms, gan darījumos, par kuriem PVN nav atskaitāms, – atskaitījumus, izmantojot uz apgrozījumu balstītu metodi, pēc galīgās atskaitāmās daļas noteikšanas atbilstoši šīs direktīvas 175. panta 3. punktam tiek liegta iespēja koriģēt PVN atskaitījumus, piemērojot izmantojuma metodi, situācijā, kurā:**
 - attiecīgā dalībvalsts ļauj saskaņā ar minētās direktīvas 173. panta 2. punkta a) apakšpunktu nodokļa maksātājiem veikt PVN atskaitījumus, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas, kas izmantojamas gan darījumos, kas rada atskaitīšanas tiesības, gan darījumos, kas nerada atskaitīšanas tiesības, izmantojumu;
 - nodokļa maksātājs, izvēloties atskaitīšanas metodi, labticīgi nezināja, ka darījums, kuru tas uzskatīja par atbrīvotu no nodokļa, patiesībā tāds nebija;
 - vispārējais noilguma termiņš, kas valsts tiesībās ir noteikts atskaitījumu koriģēšanai, vēl nav beidzies un
 - atskaitīšanas metodes maiņa ļauj ar lielāku precizitāti noteikt to PVN daļu, kas attiecas uz darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms.

[Paraksti]