



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2022. gada 7. jūlijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 184. un 185. pants – Atskaitījumu koriģēšana – Nodokļa maksātājs, kas nav izmantojis savas atskaitīšanas tiesības pirms noilguma termiņa beigām – Neiespējamība veikt šo atskaitījumu koriģēšanas ietvaros

Lietā C-194/21

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) iesniedza ar 2021. gada 26. marta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 29. martā, tiesvedībā

Staatssecretaris van Financiën

pret

X,

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*], tiesneši M. Ilešičs [*M. Ilešič*] un Z. Čehi [*Z. Csehi*] (referents),

ģenerāladvokāte: T. Čapeta [*T. Čapeta*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- X vārdā – *A. C. P. A. van Dijk, belastingadviseur*,
- Nīderlandes valdības vārdā – *M. K. Bulterman, M. A. M. de Ree* un *C. S. Schillemans*, pārstāves,
- Čehijas valdības vārdā – *O. Serdula, M. Smolek* un *J. Vláčil*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *V. Uher*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

nemot 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 Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo 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 lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās, Nīderlande) un X par neatskaitītā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) koriģēšanu par apbūves gabalu iegādi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 63. pantā ir paredzēts:
“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams 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) neapbūvētas zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto apbūves zemi.”
- 5 Saskaņā ar minētās direktīvas 167. pantu:
“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”
- 6 Šīs pašas direktīvas 168. pantā 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, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:
a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;
[..].”

7 PVN direktīvas 178. pantā ir noteikts:

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

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

[..].”

8 Saskaņā ar šīs direktīvas 179. panta pirmo daļu:

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

9 Minētās direktīvas 180. pantā ir noteikts:

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

10 Šīs pašas direktīvas 182. pantā ir paredzēts:

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

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

12 Šīs direktīvas 184. pantā ir noteikts:

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

13 Minētās 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, nekorīgē 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.”

14 Šīs pašas direktīvas 186. pantā ir noteikts:

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

Nīderlandes tiesības

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

“1. [...] uzņēmējs atskaita:

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

4. Nodokļa atskaitījumu veic atbilstoši preču un pakalpojumu lietojumam brīdī, kad nodokli norāda uzņēmējam izrakstītajā rēķinā vai kad tas ir kļuvis iekasējams. Ja izrādās, ka brīdī, kad uzņēmējs sāk izmantot preces vai pakalpojumus, viņš ir atskaitījis tiem atbilstošo nodokli lielākā vai mazākā apmērā, nekā preču vai pakalpojumu lietošana viņam dod tiesības to darīt, no šī brīža ir iekasējama neatbilstošā atskaitījuma daļa. Nodoklis, kas ir kļuvis iekasējams, tiek iekasēts saskaņā ar 14. pantu. Nodokļa daļa, kuru varēja atskaitīt, bet kura nav atskaitīta, pēc uzņēmēja lūguma viņam ir jāatmaksā.”

- 16 1968. gada 12. augusta *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting* (Rikojums par Pievienotās vērtības nodokļa likuma piemērošanu; *Stb.* 1968, Nr. 423), redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem, 12. pants ir formulēts šādi:

“2. [Apgrozījuma nodokļa] likuma 15. panta 4. punktā paredzētā koriģēšana tiek veikta, pamatojoties uz informāciju par taksācijas periodu, kurā uzņēmējs ir sācis izmantot preces vai pakalpojumus.

3. Deklarācijā par pēdējo taksācijas periodu pārskata gadā atskaitījuma koriģēšana tiek veikta, pamatojoties uz informāciju par visu finanšu gadu.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 17 Sabiedrība B pārdeva X desmit apbūves zemesgabalus. Projekts bija tos attīstīt izklaides nolūkiem, uz tiem uzbūvējot pārvietojamas mājas ar aksesuāriem, un pēc tam pārdot pārvietojamās mājas kopā ar attiecīgo zemesgabalu. 2006. gada 20. aprīlī vai ap šo datumu X un B šajā ziņā noslēdza līgumu, paredzot, ka B veic visus attīstības darbus savā vārdā un ka apbūvēto zemesgabalu pārdošanas neto ieņēmumi tiks sadalīti starp pusēm vienādās daļās.
- 18 2006. gada 20. aprīlī B zemesgabalus piegādāja X. Par šo piegādi B rēķinā X norādīja PVN un X neizmantoja savas atskaitīšanas tiesības.
- 19 Ekonomisko apstākļu dēļ plānotā zemesgabalu apbūve netika īstenota.
- 20 2013. gada 8. februārī X atpakaļpārdeva B divus zemesgabalus un norādīja rēķinā PVN par pārdošanas cenu. X nav ne deklarējis, ne samaksājis šī nodokļa summu.

- 21 2015. gada 26. novembrī nodokļu administrācija nosūtīja X paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēra precizēšanu attiecībā uz PVN uzrēķinu par B samaksāto cenu par abu zemesgabalu piegādi un iekasēja minēto PVN.
- 22 X cēla prasību *rechtbank Gelderland* (Gelderlandes tiesa, Nīderlande) par šo apmēra precizēšanu. Tas norādīja, ka saskaņā ar Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punktu precizētā nodokļa summa jāsamazina par PVN summu, kas samaksāta par šo zemesgabalu piegādi 2006. gadā.
- 23 Pēc šīs prasības noraidīšanas X iesniedza apelācijas sūdzību *Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden* (Arnemas-Leuwardenas apelācijas tiesa, Nīderlande), kura apmierināja X prasījumus un samazināja 2015. gada 26. novembra precizētā nodokļa summu.
- 24 Šī tiesa uzskatīja, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punktā un PVN direktīvas 184. pantā koriģēšanas režīma piemērošanas joma nav ierobežota ar situācijām, kurās pirmreizējās izmantošanas brīdī tās faktiskā izmantošana atšķiras no tās, kas ir paredzēta tās iegādes brīdī. Tā kā faktiskā izmantošana, pēc tās domām, ir noteicoša attiecībā uz atskaitīšanas tiesībām, tā uzskatīja, ka PVN, kas tika norādīts rēķinā X, iegādājoties abus zemesgabalus 2006. gadā, un kas tajā laikā netika atskaitīts, 2013. gadā varēja tikt pilnībā atskaitīts minēto zemesgabalu pirmreizējās 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 iekasējams. Viņš uzskata, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punktā paredzētā koriģēšanas režīma mērķis nav vēlāk piešķirt tiesības atskaitīt PVN, ko uzņēmējs nav izmantojis deklarācijā par laikposmu, kurā radās atskaitīšanas tiesības, proti, saskaņā ar šī likuma 15. pantu – brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļuva iekasējams, vai brīdī, kad tas tika norādīts rēķinā. 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 kādu 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 pirmreizējās 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 atskaitīšanas gadījumu. Tā kā koriģēšanas mehānisma 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 pirmreizējās izmantošanas gadījumā koriģēt visa vai daļas no PVN, kas tam bija norādīts rēķinā, iegādājoties šo preci, neatskaitīšanu, pat ja tas notiek pēc valsts tiesībās paredzētā termiņa sākotnējai atskaitīšanai beigām.
- 28 Iesniedzējtiesa uzsver, ka, ņemot vērā atbilstošās Nīderlandes tiesību normas, šī plaša interpretācija neļauj īstenot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu bez ierobežojuma laikā. Proti, šī izmantošana esot ierobežota ar attiecīgo preču vai pakalpojumu iegādes vai pirmreizējās izmantošanas brīdī. Pēc katra no šiem brīžiem esot piemērojams, pirmkārt, valsts tiesībās

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 šaubās, vai šāda plaša 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 sākotnējais atskaitījums. Šajā ziņā tā it īpaši atsaucas uz 2018. gada 27. jūnija spriedumu *Varna Holidéis* (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 šāda 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 direktīvā paredzēto režīmu ar nosacījumu, ka tiek ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi, un, otrkārt, iespēja īstenot tiesības uz PVN atskaitīšanu bez ierobežojuma laikā būtu pretrunā šim principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu stāvokli, ņemot vērā viņa tiesības un pienākumus pret nodokļu iestādēm, nevarētu bezgalīgi apšaubīt.
- 31 Iesniedzējtiesa uzskata, ka Tiesas judikatūrā no koriģēšanas režīma nav skaidri izslēgts gadījums, kad nodokļa maksātājs preces iegādes brīdī nav izmantojis savas tiesības uz PVN atskaitīšanu. Tā uzskata, ka šādā situācijā būtu nesamērīgi atteikt nodokļa maksātājam izmantot savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu brīdī, kad tas sāk izmantot attiecīgo precī, ja nav konstatēta neviena kļūda, krāpšana, tiesību ļaunprātīga izmantošana un jebkādas negatīvas sekas Valsts kasei.
- 32 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “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 vēlāko šīs preces vai pakalpojuma pirmreizējo izmantošanu –, ja faktiskā izmantošana šajā koriģēšanas brīdī atbilst paredzētajai izmantošanai?
- 2) Vai, atbildot uz pirmo jautājumu, nozīme ir tam, ka priekšnodokļa sākotnēja neatskaitīšana nav saistīta ar krāpšanu vai tiesību ļaunprātīgu izmantošanu un nav arī konstatēts kaitējums valsts budžetam?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 33 Ar abiem jautājumiem, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 184. un 185. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tas, ka nodokļa maksātājam, kurš pirms valsts tiesībās paredzētā noilguma termiņa beigām nav īstenojis tiesības uz PVN atskaitīšanu par preces vai pakalpojuma iegādi, tiek atteikta iespēja veikt šo atskaitīšanu 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 ļaunprātīga izmantošana, krāpšana vai valsts ieņēmumu zaudējumi.

- 34 Tiesa ir konsekventi spriedusi, ka atskaitīšanas tiesības ir PVN sistēmas pamatelements un tās principā nedrīkst 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 laikposmā, kurā tās radušās, tas ir, brīdī, kad nodoklis kļuvis iekasējams. No šīs direktīvas 63. panta izriet, ka nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana (šajā nozīmē 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 saistīti ar izmaksām (spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 Tomēr nodokļa maksātājam var atļaut veikt atskaitīšanu saskaņā ar PVN direktīvas 180. un 182. pantu pat tad, ja viņš nav īstenojis savas tiesības laikposmā, kurā šīs tiesības ir radušās, tomēr ar nosacījumu, ka tiek ievēroti valsts tiesiskajā regulējumā paredzētie nosacījumi un kārtība (spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka Apgrozījuma nodokļa likumā nodokļa maksātājam nav paredzēta iespēja izmantot atskaitīšanas tiesības pēc tam, kad beidzies termiņš deklarācijas iesniegšanai par laikposmu, kurā šīs tiesības ir radušās.
- 39 Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka no vispārējiem nodokļu procesuālo tiesību noteikumiem izriet, ka nodokļa maksātājam var tikt atzīta šāda iespēja ar nosacījumu, ka tiek ievērots sešu nedēļu termiņš sūdzības iesniegšanai par summu, ko tas ir samaksājis ar deklarāciju. Šādā gadījumā uzņēmējam jāiesniedz sūdzība sešu nedēļu laikā pēc deklarētā nodokļa samaksas un, ja tiek atmaksāts PVN, sešu nedēļu laikā no lēmuma par atmaksāšanu pieņemšanas dienas.
- 40 No iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm izriet, ka X, neizmantojot savas tiesības uz PVN atskaitīšanu par zemesgabalu iegādi 2006. gadā, nav izmantojis šo iespēju paredzētajā noilguma termiņā. Tikai prasībā par 2015. gada 26. novembra paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēra precizēšanu X lūdza atļaut izmantot tiesības uz šī PVN atskaitīšanu, proti, vairāk nekā deviņus gadus pēc zemesgabalu piegādes.
- 41 Jāuzsver, pirmkārt, ka iespēja īstenot tiesības uz PVN atskaitīšanu bez ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu stāvokli attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu bezgalīgi apšaubīt (spriedumi, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 44. punkts; 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 48. punkts; kā arī 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 42 Tādējādi Tiesa jau ir lēmusi, ka noilguma termiņš, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rūpīgs nodokļu maksātājs, kas nav prasījis atskaitīt PVN priekšnodokli, tiktu sodīts, zaudējot PVN atskaitīšanas tiesības, nevar tikt uzskatīts par nesaderīgu ar PVN direktīvas izveidoto sistēmu, it īpaši tāpēc, ka, pirmām kārtām, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan tiesībām, kas balstītas uz valsts iekšējām tiesībām, gan līdzīgām tiesībām, kas balstītas uz Savienības tiesībām (līdzvērtības princips), un tāpēc, ka, otrām kārtām, tas PVN atskaitīšanas tiesību īstenošanu nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu (efektivitātes princips) (spriedumi, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 46. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Otrkārt, PVN direktīvas 184. un 185. pantā paredzētais pienākums koriģēt PVN atskaitījumu, protams, ir definēts plaši, jo “sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības”. Šis formulējums *a priori* neizslēdz iespējamu nepamatota atskaitījuma gadījumu, un šī koriģēšanas pienākuma vispārējo tvērumu apstiprina PVN direktīvas 185. panta 2. punktā skaidri uzskaitītie pieļaujamie izņēmumi (spriedums, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 32. un 33. punkts).
- 44 Atbilstoši šīs direktīvas 185. panta 1. punktam šāda koriģēšana jāveic it īpaši tad, ja pēc PVN deklarācijas iesniegšanas mainās sastāvdaļas, kas ir ņemtas vērā, lai noteiktu šī atskaitījuma apmēru (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 atskaitīšanas 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 atskaitīšanu (pēc analogijas 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 atskaitīšanu un tās ir zaudējis tāpēc, ka ir beidzies noilguma termiņš.
- 47 Tātad šis mehānisms nav piemērojams tādos apstākļos kā pamatlietā, kad nodokļa maksātājs, kurš nav izmantojis tiesības uz PVN atskaitīšanu, iegādājoties preces, kas rada šīs tiesības, vēlas tās 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 atšķiras vai neatšķiras no tās, kas bija paredzēta tās iegādes brīdī.
- 48 Nodokļu neitralitātes princips neatspēko šo secinājumu. Ir taisnība, ka koriģēšanas mehānisms ir ar PVN direktīvu ieviestās atskaitīšanas sistēmas neatņemama sastāvdaļa un tā mērķis ir palielināt atskaitījumu precizitāti, lai nodrošinātu nodokļu neitralitāti, kas ir kopējās 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 vis primāro tiesību noteikums, bet gan interpretācijas princips, kas jāpiemēro vienlaikus ar citiem principiem, tostarp tiesiskās drošības principu (pēc analogijas 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 Tāpēc nodokļu neitralitātes princips nevar ļaut nodokļa maksātājam koriģēt atskaitīšanas tiesības, kuras tas nav izmantojis pirms noilguma termiņa beigām un kuras tas tāpat ir zaudējis.
- 51 Attiecībā uz krāpšanas vai tiesību ļaunprātīgas izmantošanas vai arī negatīvu seku konkrētās dalībvalsts nodokļu ieņēmumiem neesamību – šie apstākļi nevar pamatot to, ka nodokļa maksātājs varētu apiet noilguma termiņu. Šāda interpretācija būtu pretrunā tiesiskās drošības principam – kā tas atgādināts šī sprieduma 41. punktā –, kas prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvokli attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu bezgalīgi apšaubīt.
- 52 Nemot 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 atskaitīšanu par preces vai pakalpojuma iegādi, tiek atteikta iespēja veikt šo atskaitīšanu 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 ļaunprātīga izmantošana, krāpšana vai valsts ieņēmumu zaudējumi.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 53 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nolemj:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo 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 tiesībās paredzētā noilguma termiņa beigām nav īstenojis tiesības uz PVN atskaitīšanu par preces vai pakalpojuma iegādi, tiek atteikta iespēja veikt šo atskaitīšanu 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 ļaunprātīga izmantošana, krāpšana vai valsts ieņēmumu zaudējumi.

[Paraksti]