



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2018. gada 12. aprīlī*

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

Lieta C-8/17

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

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

pret

Flexipiso – Pavimentos SA.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši K. Toadere [*C. Toader*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] (referents),

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2017. gada 30. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

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.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 63., 167., 168., 178.–180., 182. un 219. pantu, kā arī nodokļu neitralitātes principu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar strīdu starp *Biosafe – Indústria de Reciclagens SA* (turpmāk tekstā – “*Biosafe*”) un *Flexipiso – Pavimentos SA* (turpmāk tekstā – “*Flexipiso*”) jautājumā par pēdējās minētās atteikumu atmaksāt *Biosafe* papildu pievienotās vērtības nodokli (PVN), ko tā samaksājusi pēc nodokļu uzrēķina.

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

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

- 5 Minētās direktīvas 168. pantā ir noteikts:

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

[..].”

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

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

[..].”

7 Šīs direktīvas 179. pantā ir paredzēts:

“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.

[..]”

8 Minētās direktīvas 180. pantā ir noteikts:

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

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

10 PVN direktīvas 219. pantā ir noteikts:

“Jebkuru dokumentu vai paziņojumu, kas groza sākotnējo rēķinu un īpaši un nepārprotami attiecas uz to, pielīdzina rēķinam.”

Portugāles tiesības

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

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

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

[..]”

12 Šī kodeksa 8. pantā ir noteikts:

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

a) ja rēķina vai līdzvērtīga dokumenta izsniegšanas brīdī ir ievērots tā izsniegšanai paredzētais termiņš;

[..].”

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

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

a) likumīgi izsniegti rēķini un līdzvērtīgi dokumenti.

[..]”

14 CIVA 22. panta 1. punktā ir noteikts:

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

15 CIVA 29. panta 7. punktā ir noteikts:

“Rēķinu vai līdzvērtīgu dokumentu izsniedz arī tad, ja darījuma nodokļu bāze vai attiecīgais nodoklis ir koriģēts jebkāda iemesla dēļ, tostarp neprecizitātes dēļ.”

16 CIVA 36. panta 1. punktā ir paredzēts, ka 29. pantā minēto rēķinu vai līdzvērtīgu dokumentu izsniedz ne vēlāk kā piektajā darba dienā pēc dienas, kad ir maksājams nodoklis saskaņā ar 7. pantu. Tomēr, ja maksājumi par preču nodošanu vai pakalpojumu sniegšanu vēl nav veikti, apliecinājuma dokumenta izsniegšanas datumam vienmēr ir jāatbilst minētās summas saņemšanas datumam.

17 CIVA 37. panta 1. punktā ir noteikts:

“Maksājamo nodokļa summu pieskaita rēķina vai līdzvērtīgā dokumenta vērtībai, lai to pieprasītu samaksāt preču pircējiem vai pakalpojumu saņēmējiem.”

18 CIVA 79. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ar nodokli apliekamo preču pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs saskaņā ar 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, rikojas kā tāds un nav atbrīvots no nodokļa, ir solidāri atbildīgs par nodokļa samaksu kopā ar piegādātāju, ja rēķins vai līdzvērtīgs dokuments, kas obligāti ir jāizdod saskaņā ar 29. pantu, nav ticis izdots vai tajā ir neprecīzi norādīts iesaistīto pušu vārds un uzvārds vai adrese, nodoto preču vai sniegto pakalpojumu būtība vai daudzums, cena vai maksājamā nodokļa summa.”

19 Saskaņā ar CIVA 98. panta 2. punktu:

“Neskarot īpašajās tiesību normās noteikto, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu vai pārmaksātās nodokļa summas atlīdzināšanu attiecīgi var īstenot četru gadu laikā pēc tiesību uz nodokļa atskaitīšanu rašanās vai nodokļa pārmaksāšanas brīža.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

20 Laikposmā no 2008. gada februāra līdz 2010. gada maijam *Biosafe* pārdeva *Flexipiso*, kas ir PVN maksātāja, gumijas granulas, kas ražotas no pārstrādātām riepām, par kopējo summu 664 538,77 EUR, piemērojot samazinātu PVN likmi 5 % apmērā.

21 Pēc nodokļu revīzijas, kas tika veikta 2011. gadā un aptvēra 2008.–2010. gadu, Portugāles nodokļu administrācija uzskatīja, ka bija jāpiemēro 21 % standarta PVN likme, un veica PVN uzrēķinu par kopumā 100 906,50 EUR.

22 *Biosafe* samaksāja šo summu un lūdza *Flexipiso* to atmaksāt, nosūtot tai parādzīmes. *Flexipiso* atteicās maksāt papildu PVN, pamatojoties cita starpā uz to, ka tā nevar to atskaitīt, jo CIVA 98. panta 2. punktā paredzētais četru gadu termiņš ir beidzies attiecībā uz darbībām, kas veiktas līdz 2008. gada 24. oktobrim, pirms parādzīmju saņemšanas 2012. gada 24. oktobrī un ka tā nav atbildīga par kļūdas, ko ir pieļāvusi vienīgi *Biosafe*, sekām.

- 23 Pēc šī atteikuma *Biosafe* cēla prasību, lai *Flexipiso* tiktu piespriests atmaksāt samaksāto summu, kā arī procentus par maksājuma kavējumu. Šo prasību noraidīja pirmās instances tiesa un apelācijas instances tiesa, kuras atzina, ka, lai gan ir pienākums pārnest PVN, preču pircējam var pieprasīt samaksāt šo nodokli tikai tad, ja laikā ir tikuši izsniegti rēķini vai līdzvērtīgi dokumenti, kas tam ļauj veikt attiecīgos atskaitījumus attiecībā uz šo nodokli. Tās uzskatīja, ka ar *Flexipiso* saņemtajām parādzīmēm, kas bija izdotas vairāk nekā četrus gadus pēc sākotnējo rēķinu izsniegšanas, *Biosafe* nevar pārnest PVN uz *Flexipiso*, jo *Flexipiso* vairs nav tiesību atskaitīt PVN un ir skaidrs, ka kļūda attiecībā uz piemērojamo likmi ir attiecināma uz *Biosafe*.
- 24 Pēc tam *Biosafe* iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā, proti, *Supremo Tribunal de Justiça* (Augstākā tiesa, Portugāle). Pēdējā minētā norāda, ka pastāv šaubas par to, vai PVN direktīvas 63., 167., 168., 178.–180. un 182. pantam un nodokļu neitralitātes principam nav pretrunā tādi valsts tiesību akti, no kuriem izriet, ka tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, laikposms, kurā pircējs var atskaitīt papildu PVN, sākas no koriģēto dokumentu izsniegšanas vai saņemšanas brīža. Pēc tās teiktā, pastāv šaubas arī attiecībā uz to, vai pircējs šādos apstākļos var atteikties maksāt papildu PVN tāpēc, ka to nav iespējams atskaitīt.
- 25 Šādos apstākļos *Supremo Tribunal de Justiça* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai PVN direktīvai, it īpaši tās 63., 167., 168., 178.–180., 182. un 219. pantam, kā arī neitralitātes principam ir pretrunā tāds tiesiskais regulējums, no kura izriet, ka gadījumā, kad pie preču piegādātāja, kas ir PVN maksātājs, veiktā nodokļu revīzijā ir secināts, ka attiecīgajā brīdī piemērotā PVN likme bijusi mazāka par to, kas tam bija jāpiemēro, un tas samaksā papildnodokli valstij, bet pēc tam vēlas saņemt attiecīgo maksājumu no pircēja, kurš arī ir PVN maksātājs, šim pircējam paredzēto termiņu papildnodokļa atskaitīšanai skaita no sākotnējā rēķina izsniegšanas brīža, nevis no koriģēto dokumentu izsniegšanas vai saņemšanas brīža?
- 2) Ja uz iepriekšējo jautājumu tiktu sniegta noliedzoša atbilde, tad, vai šai pašai direktīvai un, it īpaši, minētajiem pantiem un neitralitātes principam nav pretrunā tāds tiesiskais regulējums, no kura izriet, ka pircējs, saņemot dokumentus, ar ko ir koriģēti sākotnējie rēķini un kas ir izsniegti pēc nodokļu revīzijas un pēc papildnodokļa samaksāšanas valstij ar mērķi atgūt minēto papildnodokli, brīdī, kad jau ir beidzies minētais termiņš tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošanai, var pamatoti atteikties veikt šo maksājumu, ņemot vērā, ka neiespējamība atskaitīt papildnodokli ir pamats atteikumam pārnest šo papildnodokli?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

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

- 27 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 Šis atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Kā Tiesa ir vairākkārt uzsvērusi, PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. Jo īpaši šīs tiesības ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kuri ir veikti iepriekšējā posmā (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Tomēr priekšnoteikums tiesībām atskaitīt PVN ir gan materiāltiesisko prasību vai nosacījumu, gan formālo prasību vai nosacījumu ievērošana (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Attiecībā uz materiāltiesiskām prasībām vai nosacījumiem no PVN direktīvas 168. panta a) punkta izriet, ka, lai ieinteresētā persona iegūtu tiesības atskaitīt nodokli, ir svarīgi, lai tā, pirmkārt, būtu “nodokļu maksātājs” minētās direktīvas izpratnē un, otrkārt, lai nodokļu maksātājs preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu tiesības uz PVN atskaitīšanu, būtu iepriekš izmantojis savām ar nodokli apliekamajām vajadzībām un lai iepriekš šīs preces būtu piegādājis vai pakalpojumus būtu sniedzis cits nodokļu maksātājs (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 32 Attiecībā uz tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanas noteikumiem, kas ir pielīdzināmi formālām prasībām vai nosacījumiem, PVN direktīvas 178. panta a) punktā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir jāsaņem rēķins, kas izrakstīts saskaņā ar tās 220.–236. un 238.–240. pantu (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 33 No iepriekš minētā izriet, ka, lai gan saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu tiesības uz PVN atskaitīšanu rodas dienā, kad nodoklis kļūst iekasējams, minēto tiesību īstenošana saskaņā ar šīs direktīvas 178. pantu principā ir iespējama, tikai sākot no brīža, kad nodokļa maksātāja rīcībā ir rēķins (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu un 179. panta pirmo daļu atskaitīšanas tiesības principā ir īstenojamas tajā pašā laikposmā, kurā tās ir radušās, proti, brīdī, kad nodoklis ir kļuvis iekasējams.
- 35 Taču saskaņā ar šīs pašas direktīvas 180. un 182. pantu nodokļa maksātājam var ļaut veikt PVN atskaitīšanu, pat ja tas nav savas tiesības īstenojis laikposmā, kurā šīs tiesības ir radušās, tomēr ar nosacījumu, ka tiek ievēroti valstu tiesiskajos regulējumos paredzētie nosacījumi un noteikumi (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 36 Turklāt iespēja īstenot PVN atskaitīšanas tiesības bez ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās noteiktības principam, kas prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 Tiesa jau ir lēmusi, ka tiesību izbeigšanās termiņš, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rūpīgs nodokļu maksātājs, kas nav prasījis atskaitīt PVN, tiktu sodīts, zaudējot PVN atskaitīšanas tiesības, nevar tikt uzskatīts par nesaderīgu ar PVN direktīvas izveidoto sistēmu, it īpaši tādēļ, ka, pirmkārt, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan līdzīgām tiesībām, kas ir balstītas uz valsts iekšējām tiesībām, gan līdzīgām tiesībām, kas ir balstītas uz Savienības tiesībām (līdzvērtības princips), un tādēļ, otrkārt, ka tas PVN atskaitīšanas tiesību īstenošanu nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu (efektivitātes princips) (spriedums, 2018. gada 21. marts, C-533/16, EU:C:2018:204, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 Turklāt saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstis var paredzēt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu. Cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamiem pārkāpumiem ir ar šo direktīvu atzīts un veicināts mērķis. Taču pasākumi, ko dalībvalstīm ir tiesības noteikt saskaņā ar šo minētās direktīvas 273. pantu, nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šādu mērķu sasniegšanai. Tādējādi tie nedrīkst tikt izmantoti tādā veidā, ka tie sistemātiski apdraud PVN atskaitīšanas tiesības un tādējādi PVN neitralitāti (spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 39 Tā kā atskaitīšanas tiesību atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, kompetentajam nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda, ka pastāv objektīvi apstākļi, kas ļauj konstatēt krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas faktu. Pēc tam valsts tiesām ir jāpārbauda, vai attiecīgās nodokļu iestādes ir pierādījušas šādu objektīvu elementu esamību (spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 40 Šajā lietā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pēc 2011. gadā veiktās nodokļu revīzijas Portugāles nodokļu iestādes veica PVN uzrēķinu attiecībā uz preču piegādēm, kas bija veiktas laikposmā no 2008. gada februāra līdz 2010. gada maijam un par kurām *Biosafe* kļūdaini tika piemērota samazinātā, nevis parastā PVN likme. Pēc tam *Biosafe* veica PVN korekciju, samaksājot papildu PVN un izsniedzot parādzīmes, kuras, pēc iesniedzējtiesas domām, ir dokumenti, ar ko tiek laboti sākotnējie rēķini.
- 41 Portugāles valdība uzskata, ka *Biosafe* un *Flexipiso* vismaz divus ar pusi gadus ir apzināti un atkārtoti īstenojušas sistemātiskas krāpšanas un nodokļu nemaksāšanas darbības. Šādā situācijā nevar tikt izslēgta šāda prakse. Tomēr LESD 267. pantā paredzētajā procedūrā, kuras pamatā ir skaidra funkciju sadale starp valsts tiesām un Tiesu, jebkurš faktu vērtējums ir valsts tiesas kompetencē. Tiesai – it īpaši – vienīgajai ir pilnvaras lemt par Savienības tiesību normu interpretāciju vai spēkā esamību, pamatojoties uz faktiem, ko tai ir norādījuši valsts tiesa (spriedums, 2008. gada 8. maijs, *Danske Svineproducenter*, C-491/06, EU:C:2008:263, 23. punkts, kā arī rīkojums, 2013. gada 14. novembris, *Krejci Lager & Umschlagbetrieb*, C-469/12, EU:C:2013:788, 28. punkts). Tomēr šajā lietā iesniedzējtiesa norāda, ka ir skaidrs, ka *Biosafe* ir pieļāvusi kļūdu piemērojamās PVN likmes izvēlē.
- 42 Šādos apstākļos šķiet, ka *Flexipiso* objektīvi nevarēja izmantot savas tiesības uz atskaitījumu pirms PVN koriģēšanas, ko veica *Biosafe*, jo tai nebija dokumentu, kas labotu sākotnējos rēķinus, un tā nezināja, ka ir jāmaksā papildu PVN.
- 43 Tikai šīs korekcijas rezultātā, kad ir izpildīti materiālie un formālie nosacījumi, kas rada tiesības uz PVN atskaitīšanu, *Flexipiso* varētu lūgt atbrīvojumu no PVN, kas jāmaksā vai ir iekasēts saskaņā ar PVN direktīvu un nodokļu neitralitātes principu. Līdz ar to, tā kā *Flexipiso* pirms parādzīmju saņemšanas nebija pierādījusi rūpības trūkumu un tā kā nepastāv ļaunprātīga vai krāpnieciska slepena

vienošanās ar *Biosafe*, tad laikposms, kas sākas sākotnējo rēķinu izdošanas dienā un kas attiecībā uz noteiktiem darījumiem beidzās pirms šīs korekcijas, nevar būt likumīgs šķērslis PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 50. punkts).

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

Par otro jautājumu

- 45 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noraidoša, pircējs tādos apstākļos kā pamatlietā var atteikties norēķināties ar piegādātāju par pēdējā minētā samaksāto papildu PVN, pamatojoties uz to, ka pircējam vairs nav tiesību atskaitīt šo papildu PVN, jo ir beidzies termiņš, kas valsts tiesību aktos noteikts atskaitīšanas tiesību izmantošanai.
- 46 No atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka šādos apstākļos nodokļu maksātājam nevar tikt atteiktas tiesības atskaitīt papildu PVN, pamatojoties uz to, ka ir beidzies valsts tiesību aktos paredzētais termiņš šo tiesību izmantošanai. Ņemot vērā šo atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 47 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:

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

[Paraksti]