TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2018. gada 11. aprīlī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Tiesību atskaitīt samaksāto priekšnodokli ierobežojumi – Priekšnodokļa atskaitījuma korekcija – Zemes piegāde – Kļūdaini kvalificēta "ar nodokli apliekama darbība" – Nodokļa norādīšana sākotnējā rēķinā – Piegādātāja veikti grozījumi šajā norādē

Lieta C-532/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 3. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 18. oktobrī, tiesvedībā

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

pret

SEB bankas AB.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], S. Rodins [*S. Rodin*], J. Regans [*E. Regan*],

ģenerāladvokāts: M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretārs: M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 4. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *SEB bankas AB* vārdā – *M. Bielskienė*, padomdevēja, kurai palīdz *A. Medelienė*, *advokatė*,

– Lietuvas valdības vārdā – *D. Kriaučiūnas*, kā arī *R. Krasuckaitė* un *J. Prasauskienė*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāves,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2017. gada 20. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – lietuviešu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp., un labojums – OV 2015, L 323, 31. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 184.–186. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija) (turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija") vērsās pret *SEB bankas AB* saistībā ar tās nodokļa uzrēķinu, ko tai piemēroja, lai koriģētu šīs uzņēmējsabiedrības veikto pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumu par zemesgabalu iegādi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir noteikts:

"1. 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."

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

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

k) neapbūvētas zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētās apbūves zemes piegādi."

5 PVN direktīvas 179. pantā ir noteikts:

"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.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai nodokļa maksātāji, kas neregulāri veic 12. pantā paredzētos darījumus, atskaitīšanas tiesības īsteno vienīgi piegādes laikā."

6 PVN direktīvas 5. nodaļā "Atskaitīšanas koriģēšana" tostarp ir ietverti 184.–189. pants.

7 PVN direktīvas 184. pantā ir paredzēts:

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

8 PVN direktīvas 185. pantā ir noteikts:

"1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas [pēc PVN deklarācijas iesniegšanas] 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 PVN direktīvas 186. pantā ir noteikts:

"Dalībvalstis paredz sīki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai."

10 PVN direktīvas 187. pants ir formulēts šādi:

"1. Attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tās ir iegādātas vai ražotas.

Tomēr dalībvalstis koriģēšanu var attiecināt uz pilnu piecu gadu laikposmu no šo kapitālieguldījumu preču pirmreizējās lietošanas.

Nekustamajam īpašumam, kas iegādāts kā kapitālieguldījumu prece, koriģēšanas laikposmu var pagarināt līdz pat 20 gadiem.

2. Ikgadējo koriģēšanu veic tikai par vienu piektdaļu no PVN, kas maksājams par kapitālieguldījumu precēm vai, ja koriģēšanas laikposms ir bijis pagarināts, par tā attiecīgu daļu.

Šā punkta pirmajā daļā minēto koriģēšanu veic, balstoties uz svārstībām atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas tiesībām tajā gadā, kurā preces ir iegādātas, ražotas vai, attiecīgā gadījumā, pirmoreiz lietotas."

11 PVN direktīvas 188. pantā ir noteikts šādi:

"1. Ja kapitālieguldījumu preces piegādā koriģēšanas laikā, uzskata, ka nodokļa maksātājs tos vēl joprojām lieto tā uzņēmējdarbībai līdz koriģēšanas laika beigām.

Pieņem, ka šai saimnieciskajai darbībai pilnībā uzliek nodokli, ja nodokli uzliek kapitālieguldījumu preču piegādei.

Pieņem, ka šī saimnieciskā darbība ir pilnībā atbrīvota no nodokļa, ja no nodokļa ir atbrīvota kapitālieguldījumu preču piegāde.

2. Šā panta 1. punktā paredzēto koriģēšanu veic tikai vienreiz attiecībā uz visu atlikušo koriģēšanas laiku. Tomēr, ja kapitālieguldījumu preču piegāde ir atbrīvota no nodokļa, dalībvalstis var atcelt prasību veikt koriģēšanu, ja pircējs ir nodokļa maksātājs, kas attiecīgās kapitālieguldījumu preces izmanto vienīgi darījumiem, par kuriem PVN ir atskaitāms."

12 PVN direktīvas 189. pantā ir noteikts:

"Lai piemērotu 187. un 188. pantu, dalībvalstis var veikt šādus pasākumus:

a) definēt kapitālieguldījumu preču jēdzienu;

b) norādīt PVN summu, kas ņemama vērā koriģēšanai;

c) veikt jebkādus nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu, ka koriģēšana neizraisa nekādas nepamatotas priekšrocības;

d) atļaut administratīvus vienkāršojumus."

13 PVN direktīvas 250. panta 1. punktā ir noteikts:

"1. Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību."

Lietuvas tiesības

14 *Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas* (Lietuvas Republikas Likums par pievienotās vērtības nodokli), ar grozījumiem, kas izdarīti ar 2004. gada 15. janvāra Likumu Nr. IX-1960, 65. pantā "PVN atskaitījumu korekcijas vispārējie noteikumi" ir noteikts:

"Ja PVN maksātājs pēc PVN deklarācijas par attiecīgo 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, kā arī gadījumā, ja nodokļa maksātājam ir atmaksāta importa nodeva, un ja PVN priekšnodokļa par pirkumu vai importu summas ir iekļautas PVN atskaitījumā, PVN atskaitījums ir jākoriģē attiecībā uz taksācijas periodu, par kuru ir kļuvuši zināmi minētie apstākļi, PVN deklarācijā attiecīgi palielinot (samazinot) Valsts kasei maksājamo (Valsts kases atmaksājamo) PVN summu."

15 Šī likuma 83. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Ja pēc preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas darījuma noslēgšanas mainās piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu ar nodokli apliekamā vērtība vai apjoms, tiek saņemta atlaide, preces pilnībā vai daļēji tiek atdotas atpakaļ pārdevējam, preces – pilnībā vai daļēji – vai pakalpojumi tiek atsaukti vai jebkādu citu iemeslu dēļ samazinās atlīdzība, kas ir jāveic ieguvējam (klientam), tad personai, kura ir sagatavojusi sākotnējo grāmatvedības dokumentu, ar ko tiek noslēgts preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas darījums, sagatavo koriģējošo kredītdokumentu, ar kuru tiek apliecinātas apstākļu izmaiņas. Pusēm savstarpēji vienojoties, preču atdošanu vai pakalpojumu atcelšanu apliecina nevis ar preču vai pakalpojumu sniedzēju sagatavotu kredītdokumentu, bet parādzīmi, kuru ieguvējs (klients) izdod, tiklīdz uz to attiecas PVN maksāšanas pienākums."

16 2004. gada 13. aprīļa *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas* (Lietuvas Republikas Likums par nodokļu administrēšanu), redakcijā, kas izriet no Likuma Nr. IX-2112, 68. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Ja vien šajā pantā vai attiecīgo nodokli reglamentējošajā tiesību aktā nav noteikts citādi, nodokļa maksātājs vai nodokļu administrācija 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."

17 Šī likuma 80. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Nodokļu maksātājam ir tiesības koriģēt nodokļu deklarāciju, ja nav pagājis šī likuma 68. pantā noteiktais nodokļa aprēķināšanas (pārrēķināšanas) termiņš."

Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi

18 *SEB Lizingas UAB*, kuras tiesības ir pārgājušas *SEB bankas*, kas to 2013. gada novembrī pārņēma, 2007. gada martā iegādājās sešus zemesgabalus no *VKK Investicija* par cenu 4 800 000 Lietuvas litu (LTL) apmērā, kas ir aptuveni 1 387 200 EUR, ieskaitot visus nodokļus. Noslēdzot šo darījumu, puses uzskatīja, ka tā priekšmets ir apbūves zemes piegāde, kas ir ar PVN apliekams darījums. Tādēļ *SEB Lizingas* par šo darījumu samaksāja PVN un šo summu iekļāva 2007. gada marta PVN atskaitījumā.

19 Vienlaikus *SEB Lizingas* ar līzinga līgumu šos zemesgabalus nodeva *VKK Investicija*. Tomēr, tā kā *VKK Investicija* nebija izpildījusi savas no līzinga līguma izrietošās saistības, *SEB Lizingas* 2009. gada martā vienpusēji izbeidza šo līgumu.

20 2010. gada 14. aprīlī *VKK Investicija* izdeva prasītājai parādzīmi, norādot, ka, tā kā darījums nav apliekams ar PVN, pirmajā rēķinā norādītā cena, ieskaitot visus nodokļus, ir uzskatāma par cenu bez nodokļiem, un izrakstīja jaunu rēķinu ar koriģēto cenu 4 800 000 LTL apmērā, nenorādot PVN. Saskaņā ar tās viedokli attiecīgais pārdošanas darījums rezultātā nav uzskatāms par apbūves zemes piegādi, un tādējādi tas nav apliekams ar PVN. Tā arī iesniedza koriģētu PVN deklarāciju par 2007. gada martu.

21 Uzņēmējsabiedrībā *SEB Lizingas*, kura nepiekrita nedz atzīt parādzīmi un jauno rēķinu, nedz koriģēt atskaitījumu, kuru tā atbilstoši saviem dokumentiem bija veikusi 2007. gada martā, 2012. gadā tika veikta nodokļu kontrole. Uzskatīdama, ka attiecīgais zemes piegādes darījums tiešām ir no nodokļa atbrīvots darījums, nodokļu administrācija ar 2014. gada 16. maija lēmumu uzdeva atmaksāt nepamatoti atskaitīto PVN summu kopā ar nokavējuma procentiem un uzlika *SEB bankas* naudas sodu nodokļu jomā.

22 *SEB bankas* šo lēmumu apstrīdēja *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija), kura šo lēmumu atcēla daļā par nesamaksāto PVN un papildu maksājumiem. Nodokļu administrācija vērsās *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva) ar prasību atcelt šo minētā lēmuma daļu. Šī tiesa minēto prasību noraidīja. Nodokļu administrācija šo *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa) pasludināto spriedumu pārsūdzēja *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa).

23 Iesniedzējtiesa uzskatīja, ka šī lieta ir saistīta ar Savienības tiesību interpretāciju un piemērošanu.

24 Šādos apstākļos *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai PVN direktīvas 184.–186. pants apstākļos, kādi ir radušies šajā lietā, ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā direktīvā noteiktais atskaitījuma koriģēšanas mehānisms nav piemērojams tajos gadījumos, kuros vispār nevarēja veikt sākotnējo pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumu, jo tas bija no nodokļa atbrīvots [zemes piegādes] darījums?

2) Vai atbildei uz pirmo jautājumu ir svarīgi tas, ka 1) sākotnējo PVN atskaitījumu par zemesgabalu pirkumu piemēroja tādēļ, ka tāda bija nodokļu administrācijas prakse, atbilstoši kurai atbilstošā piegāde tika kļūdaini uzskatīta par apbūves zemes piegādi, kurai ir piemērojams PVN, kas ir paredzēts [PVN direktīvas] 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā, un/vai 2) zemes piegādātājs pēc pircēja izdarītā sākotnējā atskaitījuma viņam izdeva parādzīmi, kurā ir koriģēta sākotnēji izdotajā rēķinā norādītā PVN summa?

3) Apstiprinošas atbildes uz pirmo jautājumu gadījumā, vai tādos apstākļos kā pamatlietā PVN direktīvas 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 [likumiski] nebija iespējams?

4) Apstiprinošas atbildes uz pirmo jautājumu gadījumā, vai tādos apstākļos kā pamatlietā PVN direktīva, 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 vai tiesības koriģēt [tā veikto] sākotnējo atskaitījumu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

25 Vispirms ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 184. pantā ir noteikts pienākums koriģēt sākotnējo atskaitījumu, ja tas ir lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam ir bijušas tiesības. Šīs direktīvas 185. panta 1. punktā ir precizēts, ka šis pienākums ir jāpilda jo īpaši tad, ja pēc PVN deklarācijas iesniegšanas mainās sastāvdaļas, kas ir izmantotas, lai noteiktu atskaitījumu apmēru. Šī panta 2. punktā ir uzskaitīti gadījumi, kuros, piemērojot atkāpi, korekcija nav jāveic. Saskaņā ar minētās direktīvas 186. pantu dalībvalstis nosaka kārtību, kādā piemēro PVN direktīvas 184. un 185. pantu.

26 Tādējādi šajos pirmajā prejudiciālajā jautājumā minētajos 184. un 185. panta noteikumos ir gan sniegts skaidrojums, gan noteiktas robežas pienākumam koriģēt nepamatotus PVN atskaitījumus. Tomēr šajos pantos nav noteikts, kā tieši šī korekcija ir jāveic.

27 Savukārt ar PVN direktīvas 186. pantu dalībvalstīm ir tieši uzlikts pienākums definēt šīs koriģēšanas nosacījumus. PVN direktīvas 187.–189. pantā paredzētie atsevišķi PVN atskaitījumu korekcijas noteikumi attiecas tikai uz kapitālieguldījumu precēm un līdz ar to uz konkrētu gadījumu.

28 Tādēļ ir jānošķir PVN direktīvas 184. pantā noteiktā korekcijas pienākuma tvērums un šīs direktīvas 187.–189. pantā ietvertā korekcijas mehānisma piemērošanas joma.

Par pirmo un otro jautājumu

29 Tā kā iesniedzējtiesa pirmajā jautājumā atsaucas vienlaikus gan uz PVN direktīvas 184.–186. pantu, gan uz šajā direktīvā paredzēto nepamatotu PVN atskaitījumu korekcijas mehānismu, šis jautājums ir jāpārformulē, ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus.

30 Uzdodama pirmo un otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, pirmkārt, vai PVN direktīvas 184. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā pantā minētais pienākums koriģēt nepamatotus PVN atskaitījumus attiecas arī uz gadījumiem, kad nav bijis tiesiska pamata veikt sākotnējo atskaitījumu, jo tas ir attiecies uz darījumu, kas ir atbrīvots no PVN, un, otrkārt, vai PVN direktīvas 187.–189. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajos pantos paredzētais nepamatotu PVN atskaitījumu korekcijas mehānisms attiecas uz šādiem gadījumiem un it īpaši uz tādu situāciju kā pamatlietā aplūkotā, kurā sākotnēji veiktais PVN atskaitījums ir bijis nepamatots tāpēc, ka tas attiecās uz zemes piegādes darījumu, kas ir atbrīvots no PVN.

31 Turklāt šī tiesa vēlas noskaidrot, kāda nozīme, sniedzot atbildi uz pirmo jautājumu, var būt apstāklim, ka pamatlietā PVN par zemesgabalu pirkumu tika nepamatoti samaksāts un atskaitīts tādēļ, ka tāda bija nodokļu administrācijas kļūdainā prakse, kā arī faktam, ka šo zemesgabalu piegādātājs pircējam ir izrakstījis parādzīmi, izlabojot sākotnēji izdotajā rēķinā norādīto PVN summu.

32 Pirmām kārtām ir jānorāda, ka korekcijas pienākums PVN direktīvas 184. pantā ir ļoti plaši definēts, jo "sākotnējo atskaitī[jumu] koriģē, ja [tas] ir lielāk[s] vai mazāk[s] par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības".

33 Šis formulējums *a priori* neizslēdz iespējamu nepamatota atskaitījuma gadījumu. Korekcijas pienākuma vispārējo tvērumu apstiprina PVN direktīvas 185. panta 2. punktā skaidri uzskaitītie pieļaujamie izņēmumi.

34 It īpaši uz gadījumu, kad ir veikts atskaitījums, lai gan tiesības uz atskaitījumu nav bijušas, attiecas PVN direktīvas 184. pantā paredzētā pirmā situācija, proti, sākotnējais atskaitījumus ir lielāks par to, kādu nodokļa maksātājam bija tiesības veikt.

35 Turklāt tas atbilst kopējās PVN sistēmas loģikai, atbilstoši kurai PVN direktīvā – kurā būtībā ir pārņemti Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), noteikumi – tiek paredzēts vispārējs pienākums koriģēt PVN atskaitījumus.

36 Pirmkārt, šis pienākums faktiski nav nošķirams no katras dalībvalsts pienākuma veikt visus atbilstošos normatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apjomā tās teritorijā. Lai šo mērķi sasniegtu, dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļu maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekasē maksājamais nodoklis (spriedums, 2008. gada 17. jūlijs, Komisija/Itālija, C-132/06, EU:C:2008:412, 37. punkts). Tomēr šīm pārbaudēm nebūtu nozīmes, ja nebūtu paredzēts koriģēt nopamatotus atskaitījumus.

37 Otrkārt, vispārējais pienākums koriģēt nepamatotus PVN atskaitījumus izriet arī no PVN neitralitātes, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, ko Savienības likumdevējs ir ieviesis šajā jomā (spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, 92. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Būtībā šajā sistēmā var tikt atskaitīti vienīgi priekšnodokļi, kuri piemēroti precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto ar nodokļiem apliekamos darījumos. Priekšnodokļu atskaitīšana ir saistīta ar nodokļu vēlāku iekasēšanu. Ja nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, nenotiek nedz nodokļa par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem iekasēšana,

nedz priekšnodokļa atskaitīšana (spriedums, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts). Tādējādi no PVN neitralitātes principa arī izriet, ka katrā ziņā ir jākoriģē nepamatoti atskaitījumi.

39 No iepriekš izklāstītā izriet, ka PVN direktīvas 184. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pienākums koriģēt nepamatotus PVN atskaitījumus attiecas arī uz gadījumiem, kad nav bijis tiesiska pamata veikt sākotnējo atskaitījumu, kā tas ir gadījumā, kad izrādās, ka atskaitījuma pamatā esošie darījumi ir atbrīvoti no PVN.

40 Otrām kārtām – PVN direktīvas 187.–189. pants savukārt šādā gadījumā nav piemērojami.

41 No PVN direktīvas 187. panta 2. punkta otrās daļas izriet, ka šajā normā paredzētā korekcija attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm tiek veikta, balstoties uz izmaiņām, kas skar tiesības uz nodokļa atskaitīšanu pēc šo preču iegādes, ražošanas vai pirmreizējās lietošanas. Līdz ar to PVN direktīvas 187. pantā minētie korekcijas noteikumi attiecas uz konkrētu PVN direktīvas 185. panta 1. punktā noteikto gadījumu, kad pēc PVN deklarācijas iesniegšanas ir izmainījušās sastāvdaļas, kas ir izmantotas, lai noteiktu atskaitījuma apmēru. Tādējādi šos noteikumus nevar piemērot, lai koriģētu atskaitījumu, kas ir veikts situācijā, kad *ab initio* nav bijis tiesību uz nodokļa atskaitīšanu. Turklāt atsevišķi noteikumi, piemēram, PVN direktīvas 187. panta 2. punkta pirmajā daļā paredzētā piecu gadu laikposmā izlīdzinātā korekcija, acīmredzami nav piemēroti šādam gadījumam. Savukārt PVN direktīvas 188. pants attiecas uz vēl specifiskāku un tikpat atšķirīgu situāciju, kad kapitālieguldījumu prece tiek piegādāta korekcijas laikposmā.

42 Turklāt saistībā ar Sestās direktīvas noteikumiem, kuri būtībā ir tādi paši kā PVN direktīvas noteikumi, Tiesa ir nospriedusi (spriedums, 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, 31. punkts), ka Sestajā direktīvā paredzētais korekcijas mehānisms ir piemērojams vienīgi tad, ja pastāv tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 37. punkts).

43 No iepriekš izklāstītā izriet, ka PVN direktīvas 187. un 188. pantā paredzētais nepamatotu PVN atskaitījumu korekcijas mehānisms nav piemērojams gadījumā, kad sākotnējais atskaitījums tiek veikts, nepastāvot tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu. Šis mehānisms līdz ar to nav piemērojams attiecībā uz tādu zemes piegādes darījumu kā pamatlietā aplūkotais, kurš, kā norāda iesniedzējtiesa, netika aplikts ar PVN, un līdz ar to tas nevarēja izraisīt ne šī nodokļa iekasēšanu, ne tā atskaitīšanu.

44 Šādos apstākļos attiecībā uz minētā mehānisma nepiemērojamību nav nozīmes, pirmkārt, tam, ka pamatlietā PVN par zemesgabalu pirkumu tika nepamatoti samaksāts un atskaitīts tādēļ, ka tāda bija nodokļu administrācijas kļūdainā prakse, un, otrkārt, ka šo zemesgabalu piegādātājs pircējam izrakstīja parādzīmi, izlabojot sākotnēji izdotajā rēķinā norādīto PVN summu.

45 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild šādi – PVN direktīvas 184. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā pantā minētais pienākums koriģēt nepamatotus PVN atskaitījumus attiecas arī uz gadījumiem, kad nav bijis tiesiska pamata veikt sākotnējo atskaitījumu, jo tas ir attiecies uz darījumu, kas ir atbrīvots no PVN. Savukārt PVN direktīvas 187.–189. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajos pantos paredzētais nepamatotu PVN atskaitījumu korekcijas mehānisms neattiecas uz tādiem gadījumiem, kāds it īpaši aplūkots pamatlietā, kurā sākotnēji veiktais PVN atskaitījums bija nepamatots tāpēc, ka tas attiecās uz zemes piegādes darījumu, kas ir atbrīvots no PVN.

Par trešo un ceturto jautājumu

46 Uzdodama trešo un ceturto jautājumu, kuri ir jāapskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas noteikumi par atskaitījumu korekciju ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, kad nav bijis tiesiska pamata veikt sākotnējo atskaitījumu, balstoties uz šiem noteikumiem, var noteikt dienu, kad rodas pienākums koriģēt nepamatotu PVN atskaitījumu, un laikposmu, uz kuru šī korekcija attiecas.

47 Šie jautājumi attiecas uz PVN korekcijas nosacījumiem. Tomēr, kā tas ir norādīts šī sprieduma 43. punktā, PVN direktīvas 187.–189. pantā paredzētais PVN korekcijas mehānisms netiek piemērots tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā. Tādēļ tādā gadījumā dalībvalstu ziņā ir noteikt šādas korekcijas kārtību saskaņā ar PVN direktīvas 186. pantu.

48 Tomēr dalībvalstīm ir pienākums, izstrādājot valsts tiesisko regulējumu, ar kuru tiek noteikta šī kārtība, ievērot Savienības tiesības. Šādos apstākļos Tiesai, kurai lūgts sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir jāsniedz visi nepieciešamie interpretācijas elementi, lai valsts tiesa varētu izvērtēt šī regulējuma atbilstību Savienības tiesībām, kuru ievērošanu tā garantē, un it īpaši to pamatprincipiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1997. gada 29. maijs, *Kremzow*, C-299/95, EU:C:1997:254, 15. punkts, un rīkojumu, 2009. gada 26. marts, *Pignataro*, C-535/08, nav publicēts, EU:C:2009:204, 22. punkts).

49 Šajā ziņā *SEB bankas* rakstveida apsvērumos ir norādījusi, ka PVN atskaitījuma korekcijas veikšana attiecībā uz 2007. gada darījumu esot pretrunā tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principam, jo līdz pat 2013. gadam nodokļu administrācija pati ir uzskatījusi, ka šis darījums ir apliekams ar nodokli.

50 Tomēr, pirmkārt, ir jāatgādina, ka tiesiskā paļāvība nedrīkst balstīties uz prettiesisku administrācijas praksi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1986. gada 6. februāris, *Vlachou*/Revīzijas palāta, 162/84, EU:C:1986:56, 6. punkts). Arī no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) kļūdainas valsts tiesību interpretācijas dēļ ir aizliegusi tādu administratīvo praksi, saskaņā ar kuru pamatlietā aplūkotais darījums sākotnēji ir ticis uzskatīts par ar PVN apliekamu darījumu; tādējādi sākotnēji veiktais PVN atskaitījums bija prettiesisks.

51 Otrkārt, ir jānorāda, ka tāda valsts nodokļu iestāžu administratīvā prakse, atbilstoši kurai prekluzīvā termiņā tiek atcelts lēmums, ar kuru tās ir atzinušas nodokļa maksātāja tiesības uz PVN atskaitīšanu, un viņam šo nodokļi atprasa, nav pretrunā tiesiskās noteiktības principam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* u.c., C-340/15, EU:C:2016:764, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

52 Tomēr no tiesiskās noteiktības principa izriet pienākums nodrošināt, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādēļ tiesiskās noteiktības principam varētu neatbilst tas, ka materiāli prekluzīvā termiņa sākums ir atkarīgs no apstākļiem, kādos kļūst zināms, ka atskaitījums ir prettiesisks, un it īpaši, ja tas, kā to uzskata Lietuvas valdība, ir brīdis, kurā pircējs ir saņēmis parādzīmi, ar kuru vairākus gadus pēc pārdošanas darījuma pārdevējs vienpusēji ir koriģējis zemes cenu bez nodokļiem, tajā ietverot PVN; tas ir jāpārbauda valsts tiesai.

53 Uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, kad nav bijis tiesiska pamata veikt sākotnējo PVN atskaitījumu, dalībvalstīm ir pienākums noteikt brīdi, kad rodas pienākums koriģēt nepamatotu PVN atskaitījumu, un laikposmu, uz kuru šī korekcija attiecas, ievērojot Savienības tiesību principus, it īpaši tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības principu. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai tādā gadījumā, kāds ir pamatlietā, šie principi ir ievēroti.

Par tiesāšanās izdevumiem

54 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 (pirmā palāta) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 184. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā pantā minētais pienākums koriģēt nepamatotus pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumus attiecas arī uz gadījumiem, kad nav bijis tiesiska pamata veikt sākotnējo atskaitījumu, jo tas ir attiecies uz darījumu, kas ir atbrīvots no PVN. Savukārt Direktīvas 2006/112 187.–189. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajos pantos paredzētais nepamatotu PVN atskaitījumu korekcijas mehānisms neattiecas uz tādiem gadījumiem, kāds it īpaši aplūkots pamatlietā, kurā sākotnēji veiktais PVN atskaitījums bija nepamatots tāpēc, ka tas attiecās uz zemes piegādes darījumu, kas ir atbrīvots no PVN.

2) Direktīvas 2006/112 186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, kad nav bijis tiesiska pamata veikt sākotnējo pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumu, dalībvalstīm ir pienākums noteikt brīdi, kad rodas pienākums koriģēt nepamatotu PVN atskaitījumu, un laikposmu, uz kuru šī korekcija attiecas, ievērojot Savienības tiesību principus, it īpaši tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības principu. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai tādā gadījumā, kāds ir pamatlietā, šie principi ir ievēroti.

[Paraksti]