ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 30. novembrī[1]

Lieta C-8/17

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA
pret
Flexipiso – Pavimentos SA

(*Supremo Tribunal de Justiça* (Augstākā tiesa, Portugāle) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – PVN – Priekšnodokļa atskaitīšana – Priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežošana – Tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanās

I. Ievads

1. Vēršanās Tiesā šajā tiesvedībā notiek saistībā ar jautājumu, kas attiecas uz tiesību aktiem PVN jomā un ir radušies civiltiesiskā strīdā par maksājamo pirkuma cenu.

2. Abas līgumslēdzējas puses, noslēdzot līgumu, pieņēma, ka ir jāpiemēro samazināta PVN likme. Tā kā nodokļu administrācija vēlāk noteica pareizo parasto nodokļa likmi, jautājums ir par to, vai pakalpojumu sniedzējs šo summu no atbildētājas pakalpojumu saņēmējas vēl var vēlāk pieprasīt. Atbildētāja atsakās to darīt, jo tā vairs nevarot veikt priekšnodokļa atskaitīšanu tāpēc, ka esot beidzies šo tiesību īstenošanas termiņš.

3. Tiesai šajā tiesvedībā un pēc būtības līdzīgajā izskatāmajā lietā *Volkswagen AG*[2] ir jāpauž viedoklis par to, kad tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu rodas pilnā (t.i., objektīvi pareizā) apmērā. Runa var būt par to rašanos jau pakalpojuma sniegšanas un rēķina saņemšanas brīdī, arī tad, ja tajā ir norādīta pārāk maza nodokļa summa (šajā gadījumā – 2008. gadā). Alternatīva ir to rašanās pilnā apmērā tikai tāda rēķina izsniegšanas brīdī, kurā ir norādīta arī pareizā (lielāka) nodokļa summa (šajā gadījumā – 2012. gadā).

4. Turklāt šī tiesvedība ir jāskata kopsakarā ar lietām *Barlis 06*[3] un *Senatex*[4]. Šajās tiesvedībās Tiesa nosprieda, ka kļūdains rēķins neietekmē tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanos. Šajā ziņā Tiesai tagad ir iespēja turpināt izstrādāt šo judikatūru.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Lieta C-533/16, *Volkswagen AG*.

3 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690).

4 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [5] 168. pantā ir noteikts šādi:

"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. Šīs direktīvas 178. pants ir formulēts šādi:

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

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

[..]."

7. Direktīvas 226. pantā ir ietverts šāds tiesiskais regulējums:

"Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

10) maksājamā PVN summa, izņemot gadījumus, kad piemēro īpašu kārtību, saskaņā ar kuru šajā direktīvā nav prasīta minētā norāde;

[..]."

B. Portugāles tiesības

8. Portugāles tiesībās *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss, turpmāk tekstā – "*CIVA*") 7. pantā ir noteikts šādi:

"1. Neskarot turpmākajos punktos noteikto, nodokli maksā un tas ir maksājams:

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

5 OV 2006, L 347, 1. lpp.

CIVA 8. pantā ir paredzēts šādi:

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

a) ja ir ievērots rēķina vai līdzvērtīga dokumenta izsniegšanai paredzētais termiņš, – tā izsniegšanas brīdī."

9. Turklāt *CIVA* 36. pantā ir noteikts:

"[..]

5. Rēķinos vai līdzvērtīgos dokumentos norāda datumu, tos secīgi numurē un norāda šādu informāciju:

[..]

d) piemērojamo nodokļu likmes un maksājamā nodokļa summu."

10. Atskaitīšanas tiesību īstenošanas termiņš ir definēts *CIVA* 98. pantā:

"[..]

2. 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."

III. Pamatlieta

11. No 2008. gada februāra līdz 2010. gada maijam prasītāja pamatlietā valsts tiesā – *Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA* (turpmāk tekstā – "*Biosafe*") – pārdeva kaučuka granulas, kuru kopējā vērtība bija EUR 664 538,77, atbildētājai *Flexipiso – Pavimentos SA*, rēķinā norādot samazinātu PVN likmi 5 % apmērā.

12. 2011. gadā nodokļu revīzijā par 2008., 2009. un 2010. finanšu gadu tika secināts, ka prasītājai tomēr bija jāpiemēro PVN likme 21 % apmērā. Pēc tam nodokļu administrācija izdeva attiecīgu paziņojumu par nodokļa papildu aprēķinu starpības EUR 100 906,50 apmērā, ko prasītāja samaksāja valstij.

13. Prasītāja 2012. gada 24. oktobrī aicināja atbildētāju veikt maksājumu starpības apmērā, taču atbildētāja atteicās to darīt.

14. Prasītāja ar civiltiesisko prasību vēlas panākt, lai atbildētāja tai vēl samaksātu šo summu. Atbildētāja maksājamo summu varot vēlāk pieprasīt atpakaļ no nodokļu administrācijas, jo tai pēc maksājuma veikšanas prasītājai esot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

15. Iebilstot pret minēto, atbildētāja norāda, ka *CIVA* 98. panta 2. punktā ir paredzēts četru gadu termiņš, lai pircējs varētu izmantot tiesības uz pārnestā PVN atskaitīšanu. Šis termiņš brīdī, kad tika saņemts aicinājums veikt maksājumu, – pēc iesniedzējtiesas sniegtajām ziņām tas atbilst visiem nosacījumiem, lai varētu tikt uzskatīts par rēķinu tiesību aktu PVN jomā izpratnē, – jau esot bijis beidzies.

16. Pirmās instances tiesa un *Tribunal da Relação de Lisboa* (Lisabonas apelācijas tiesa, Portugāle) pārstāvēja viedokli, ka termiņa skaitīšanas sākuma un tāpēc tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanās brīdis ir sākotnējo rēķinu izsniegšana 2008. gadā, nevis koriģējošu dokumentu izsniegšana 2012. gada oktobrī. Tāpēc iepriekšējo instanču tiesas prasību noraidīja, kādēļ prasītāja iesniedza kasācijas sūdzību *Supremo Tribunal de Justiça* (Augstākā tiesa, Portugāle).

IV. Tiesvedība Tiesā

17. *Supremo Tribunal de Justiça* (Augstākā tiesa, Portugāle), kas izskata lietu, iesniedza Tiesai šādus jautājumus:

"1) Vai Direktīvai 2006/112/EK un, it īpaši, tās 63., 167., 168., 178., 179., 180., 182. un 219. pantam, kā arī neitralitātes principam ir pretrunā tāds tiesiskais regulējums, no kura izriet, ka gadījumā, kad pie preču pārdevēja, 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, rodas šaubas par to, 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?"

18. Par šo jautājumu tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza Portugāles Republika, *Biosafe* un Eiropas Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

A. Par prejudiciālo jautājumu pieņemamību

19. Portugāles Republika apstrīd otrā prejudiciālā jautājuma pieņemamību. Šajā gadījumā abu prejudiciālo jautājumu īpatnība ir tāda, ka tie iesniedzējtiesai ir radušies saistībā ar civilprocesu, kurā puses galu galā strīdas par atlīdzības apmēru. Atlīdzības apmērs galvenokārt ir jautājums par (civiltiesisku) līguma interpretāciju starp pusēm, un tas neietilpst Tiesas kompetencē. Arī jautājums par to, vai vispār var būt runa par vēlāku nolīgtās atlīdzības palielināšanu, ja abas līgumslēdzējas puses vienpusēji vai divpusēji ir maldījušās par pareizu tiesiskā darījuma vērtējumu no PVN viedokļa, pamatā ir valsts tiesību jautājums.

20. Tomēr saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu ietvaros un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums. Valsts tiesas iesniegto lūgumu Tiesa var noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai tās priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav ziņu par faktiskiem vai tiesiskiem apstākļiem, kas ir vajadzīgas, lai

sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem[6].

21. To nevar pieņemt attiecībā uz abiem prejudiciālajiem jautājumiem. Šķiet, ka Portugāles tiesībās pastāv iespēja pakalpojumu saņēmēja maksājamās atlīdzības apmēru vēlāk palielināt, ja nodokļu administrācija pakalpojumu sniedzējam ir uzlikusi lielāku PVN. Šādā gadījumā (no civiltiesiskā viedokļa) pavisam noteikti var būt nozīme tam, vai pakalpojumu saņēmējs šo papildu PVN var neitralizēt, atskaitot priekšnodokli. Proti, ja pakalpojumu saņēmējam nebūtu tiesību atskaitīt priekšnodokli, viņam vienīgajam būtu jāuzņemas ar PVN saistītās maldības risks, ja atlīdzība vēlāk varētu tikt palielināta. Turpretim, ja tiesības atskaitīt priekšnodokli pastāv, risks būtu jāuzņemas tikai pakalpojumu sniedzējam, ja atlīdzība vēlāk nevarētu tikt palielināta. Šajā ziņā Tiesas argumentācija par pakalpojumu saņēmēja tiesību atskaitīt priekšnodokli esamību iesniedzējtiesai, izskatot civillietu, varētu būt vismaz noderīga. Līdzīgs secinājums ir jāizdara attiecībā uz otro prejudiciālo jautājumu. Tātad abi jautājumi vēl var tikt uzskatīti par pieņemamiem.

B. Par pirmo jautājumu

1. Par prejudiciālā jautājuma saturu

22. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa konkrēti vēlas uzzināt, vai "minētā papildnodokļa atskaitīšanai paredzēto termiņu skaita no sākotnējā rēķina izsniegšanas brīža, nevis no koriģētā rēķina izsniegšanas vai saņemšanas brīža".

23. Tāpēc iesniedzējtiesa – pretēji tam, ko varētu secināt no Komisijas un Portugāles Republikas argumentācijas, – neinteresējas par to, vai valsts tiesībās paredzētais četru gadu termiņš ir samērīgs. Noskaidrot tiek mēģināts drīzāk tas, vai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu pilnā apmērā rodas jau darījuma veikšanas brīdī (šajā gadījumā – 2008. gadā), pat ja puses bija nepareizi pieņēmušas, ka piemērojamais PVN ir zemāks, un tāpēc lielāku PVN neņēma vērā, nedz nosakot cenu, nedz to norādot rēķinā.

24. Šajā ziņā var būt runa tikai par divām iespējām. Priekšnodokļa [atskaitīšanas tiesības] objektīvi pareizajā apmērā varētu rasties neatkarīgi no pušu priekšstatiem un neatkarīgi no norādes attiecīgā rēķinā. Tātad šajā lietā tās būtu radušās 2008. gadā. Tomēr priekšnodokļa atskaitīšana arī varētu tikt apmēra ziņā ierobežota ar konkrēto PVN norādi attiecīgajā rēķinā. Tad šajā gadījumā 2008. gadā tās būtu radušās attiecībā uz nodokļa likmi 5 % apmērā, un tikai 2012. gadā – starpības līdz 21 % nodokļa likmei apmērā.

25. Es par pareizu uzskatu otro viedokli. Proti, manā ieskatā ir jānošķir tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanās *pēc būtības* (par to 26. un nākamajos punktos) un tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanās *apmēra ziņā* (par to 34. un nākamajos punktos). Vērtējot sīkāk, tas arī atbilst Tiesas judikatūrai par formāli kļūdainu rēķinu koriģēšanu ar atpakaļejošu spēku (par to 53. un nākamajos punktos).

2. Tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanās pēc būtības

26. Aplūkojot Tiesas judikatūru sīkāk, ir jāsecina, ka tā līdz šim galvenokārt ir izteikusi viedokli par tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanos *pēc būtības*.

6 Spriedumi, 2014. gada 17. septembris, *Cruz & Companhia* (C-341/13, EU:C:2014:2230, 32. punkts); 2014. gada 30. aprīlis, *Pfleger* u.c. (C-390/12, EU:C:2014:281, 26. punkts); 2010. gada 22. jūnijs, *Melki* un *Abdeli* (C-188/10 un C-189/10, EU:C:2010:363, 27. punkts), un 2002. gada 22. janvāris, *Canal Satélite Digital* (C-390/99, EU:C:2002:34, 19. punkts).

27. Saskaņā ar šo Tiesas judikatūru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar iepriekšējiem darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem [7].

28. Proti, priekšnodokļa atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Kopējā PVN sistēma tādējādi nodrošina pilnīgu saimniecisko darbību aplikšanas ar nodokļiem neitralitāti neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja pašām minētajām darbībām PVN principā tiek piemērots [8].

29. Jautājumā par izvirzītajiem materiāltiesiskajiem nosacījumiem, lai rastos tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, Tiesa ir nospriedusi [9], ka saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu ir nepieciešams, lai preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu minētās tiesības, nodokļu maksātājs turpmāk izmantotu savām ar nodokli apliekamajām vajadzībām un lai iepriekš šīs preces būtu piegādājis vai pakalpojumus būtu sniedzis cits nodokļu maksātājs.

30. Tā kā PVN direktīvas 168. pantā nav paredzēti nekādi citi nosacījumi par izmantošanu, ko veic attiecīgās preces vai pakalpojumus saņēmusī persona, ir jāsecina, ka, ja ir izpildīti iepriekšējā punktā norādītie divi nosacījumi, nodokļa maksātājam principā ir tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN [10].

31. Šī judikatūra liecina par to, ka izšķiroša nozīme ir tikai tam, ka pakalpojumu sniegšana notiek starp diviem nodokļu maksātājiem un ka pakalpojumu saņēmējs saņemtos pakalpojumus izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem. Šķiet, ka pareiza rēķina izsniegšanu Tiesa uzskata tikai par formalitāti. Taču Tiesa šajā judikatūrā ir vienmēr izteikusi viedokli tikai par tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanos pēc būtības, jo jau sākotnēji nebija strīda par maksājamā nodokļa un priekšnodokļa atskaitīšanas apmēru.

32. Tomēr šajā gadījumā ir jāizlemj jautājums par atskaitīšanas tiesību rašanos nevis pēc būtības, bet gan *apmēra ziņā*, jo sākotnēji ir tikusi piemērota nepareiza nodokļa likme. Par to, ka pakalpojumu saņēmējs (šajā gadījumā – *Flexipiso – Pavimentos SA*) priekšnodokļa atskaitīšanu pēc būtības un līgumā noteiktajā un arī rēķinā norādītajā 5 % [11] apmērā var veikt, nav šaubu.

33. Jautājums ir tikai par to, vai pakalpojumu saņēmējs arī jau 2008. gadā varēja veikt priekšnodokļa atskaitīšanu 21 % [12] apmērā, jo patiesībā šāda būtu bijusi pareizā nodokļa likme, arī tad, ja abas puses to nedz pieņēma, nedz zināja.

3. Tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanās apmēra ziņā

34. Tāpēc ir jānoskaidro *priekšnodokļa atskaitīšanas rašanās brīdis apmēra ziņā*. Šajā ziņā izšķiroša nozīme ir ne tikai PVN direktīvas 168. pantā, bet arī 178. panta a) punktā ietvertajam tiesiskajam regulējumam, lasot tos kopā ar 226. panta 10) punktu.

7 Spriedumi, 2017. gada 21. septembris, *SMS group* (C-441/16, EU:C:2017:712, 39. punkts); 2016. gada 22. jūnijs, *Gemeente Woerden* (C-267/15, EU:C:2016:466, 31. punkts); 2010. gada 22. decembris, *Dankowski* (C-438/09, EU:C:2010:818, 23. punkts), un 2010. gada 15. jūlijs, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 37. punkts).

8 Spriedumi, 2017. gada 21. septembris, *SMS group* (C-441/16, EU:C:2017:712, 40. punkts); 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 27. punkts); 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 39. punkts); 2012. gada 22. marts, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 35. punkts), un 2010. gada 22. decembris, *Dankowski* (C-438/09, EU:C:2010:818, 24. punkts).

9 Rīkojums, 2017. gada 12. janvāris, *MVM* (C-28/16, EU:C:2017:7, 28. punkts); spriedumi, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 28. punkts); 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 40. punkts); 2016. gada 22. jūnijs, *Gemeente Woerden* (C-267/15, EU:C:2016:466, 34. punkts); šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

10 Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Gemeente Woerden* (C-267/15, EU:C:2016:466, 35. punkts).

11 Ņemot vērā PVN direktīvas 73. pantu, precīzāk ir runāt par 5/105 no atlīdzības, par kuru ir notikusi vienošanās.

12 Ņemot vērā PVN direktīvas 73. pantu, precīzāk ir runāt par 21/121 no atlīdzības, par kuru ir notikusi vienošanās.

a) Norādes par piemērojamo PVN likmi mērķis

35. Šajā ziņā vispirms ir jānorāda, ka atbilstoši PVN direktīvas 179. panta pirmajai daļai atskaitīšana parasti tiek veikta, no kopējās nodokļa summas, kas maksājama par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot PVN summu, "par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības". No tā izriet, ka principā tiesības uz PVN atskaitīšanu ir jāīsteno tajā laikposmā, kurā, pirmkārt, šīs tiesības ir radušās un, otrkārt, kurā nodokļu maksātāja rīcībā ir nonācis rēķins [13].

36. Tātad PVN direktīvas 178. panta a) punktā kā tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanas priekšnoteikums ir izvirzīta konkrētā rēķina esamība personas rīcībā. Šim rēķinam ir jābūt izsniegtam atbilstoši PVN direktīvas 219.a–240. pantam. Atbilstoši PVN direktīvas 226. panta 10) punktam minētā priekšnoteikums ir ziņas par "maksājamo PVN summu".

37. Ar PVN direktīvas 178. panta a) punktu likumdevējs materiālās tiesības atskaitīt pakalpojumu saņēmēja maksājamo PVN saista ar tāda rēķina esamību personas rīcībā, kurā ir norādīts PVN, kas tai ir jāmaksā [14].

38. Tiesību atskaitīt priekšnodokli un attiecīga rēķina esamības personas rīcībā saistīšanas jēga – kā jau ir izklāstījusi Tiesa – vispirms ir tāda, ka ziņu, kas obligāti ir jānorāda rēķinā, mērķis ir ļaut nodokļu administrācijai pārbaudīt attiecīgā nodokļa samaksu un vajadzības gadījumā – tiesību uz PVN atskaitīšanu esamību [15]. Minētais it īpaši attiecas uz ziņām par pakalpojuma priekšmetu, pakalpojuma sniegšanas brīdi un pakalpojuma sniedzēja personu.

39. Taču ziņas par maksājamo PVN summu šim nolūkam nav vajadzīgas. Maksājamā PVN summa saskaņā ar likumu izriet no nodokļa likmes piemērošanas un nolīgtās atlīdzības. Tas ir matemātisks aprēķins, kas balstās uz tiesību jautājumu (par nodokļa likmi), kuru nodokļu administrācija var jebkurā brīdī pārbaudīt arī bez tiešas norādes rēķinā par "maksājamo nodokļa summu" (t.i., rezultātu).

40. Tāpēc likumiskajai prasībai PVN direktīvas 226. panta 10) punktā ir jābūt vēl citai jēgai un mērķim. Manā ieskatā šī jēga un mērķis ir nodrošināt sinhroniskumu starp pakalpojumu sniedzēja maksājamo nodokli un pakalpojumu saņēmēja priekšnodokļa atskaitīšanu.

41. Ar rēķinu pakalpojumu sniedzējs ļauj pakalpojumu saņēmējam saprast, kāds PVN pakalpojumu sniedzēja ieskatā tam ir jāmaksā valstij un kādu PVN tas kā netiešu nodokli pārnes uz pakalpojumu saņēmēju. Ar šādu rēķinu pakalpojumu saņēmējam ir arī skaidrs, ka tam, apmaksājot rēķinu, ir jāmaksā PVN šīs summas apmērā. Sekas ir tādas, ka tas var pretendēt uz atbrīvojumu (tikai) šādā apmērā, kas parasti arī atbilst PVN, kurš ir jāmaksā pakalpojumu sniedzējam.

b) Neitralitātes principa ievērošana

42. Šī tiesiskā regulējuma mērķis turklāt ir arī īstenot tiesību aktos PVN jomā nostiprināto neitralitātes principu. Neitralitātes princips ir PVN pamatprincips, kas izriet no patēriņa nodokļa rakstura [16] un ietver sevī divas pamatdomas.

13 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 35. punkts); šajā nozīmē skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 34. punkts).

14 Šādi arī ģenerāladvokāta M. Kamposa Sančesa-Bordonas [*M. Campos Sánchez-Bordona*] secinājumos lietā *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 60. punkts).

15 Spriedumi, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 27. punkts); skat. arī manus secinājumus lietā *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, 30., 32. un 46. punkts).

16 Tiesa 2014. gada 13. marta spriedumā *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 43. punkts) runā par interpretācijas principu.

43. Pirmkārt, tas liedz pret saimnieciskās darbības veicējiem, kuri veic vienādus darījumus, iekasējot PVN, piemērot atšķirīgu attieksmi [17]. Otrkārt, neitralitātes principā ir ietverta doma, ka uzņēmums kā nodokļa iekasētājs valsts labā principā ir jāatbrīvo no PVN nastas [18], ja pašas uzņēmējdarbības mērķis (principā) ir veikt darījumus, par kuriem uzliek nodokli [19].

44. Šajā gadījumā es vēlētos analizēt atbrīvojuma ideju. No tās – kā nesen ir izklāstījis arī ģenerāladvokāts M. Kamposs Sančess-Bordona [20] – izriet, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai tad, ja pakalpojumu saņēmējam PVN tiešām tiek uzlikts. Taču PVN tam netiek uzlikts jau pakalpojuma sniegšanas brīdī, bet gan tikai atlīdzības un tajā ietvertā PVN samaksas brīdī, pamatojoties uz rēķinu, kurā ir norādīta šī summa.

45. Vēl daudz skaidrāk šī doma izpaužas Tiesas jaunākajā judikatūrā, kurā tā vēl tiešāk ir norādījusi [21], ka tūlītējām priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām pamatā ir pieņēmums, ka nodokļu maksātāji principā neveic nekādus maksājumus un tāpēc nesamaksā priekšnodokli, pirms tie nav saņēmuši rēķinu vai citu par rēķinu uzskatāmu dokumentu, kā arī to, ka PVN uzlikšana darījumam nevar tikt pieņemta, pirms tas nav samaksāts.

46. Proti, tas, cik liels PVN pakalpojumu saņēmējam tiek uzlikts (vai tiks uzlikts), izriet tikai no tā, ka attiecīgs PVN, kas ir jāmaksā saņēmējam, ir ticis iekļauts atlīdzībā. Taču tas, vai atlīdzībā ir ticis iekļauts PVN, izriet tikai no tam pamatā esošā tiesiskā darījuma un norēķina par tā izpildi, tātad no rēķina.

47. Bez attiecīgas vienošanās un rēķina (kas saskan ar šo vienošanos) pakalpojumu sniedzējs nevar samaksāt PVN pakalpojumu sniedzējam un to nedarīs. Tas izskaidro arī – kā pareizi ir norādījis ģenerāladvokāts M. Kamposs Sančess-Bordona [22] – PVN direktīvas 178. pantā ietverto tiesisko regulējumu, kurā tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošana tiek saistīta ar atbilstoša rēķina esamību personas rīcībā.

48. Ja pakalpojumu sniedzējs – kā tas ir šajā gadījumā – nav cenā iekļāvis parasto nodokļu likmi un to arī nav atlīdzības veidā pārnesis uz pakalpojumu saņēmēju (tas 2008. gadā vēl tā nebija), pakalpojumu saņēmējam arī netiek uzlikts PVN šajā apmērā. Priekšnodokļa atskaitīšana pirms šī brīža nenovērstu nodokļa uzlikšanu [23], bet gan tā vietā tikai piešķirtu priekšrocību. Tas kādā brīdī varētu atskaitīt priekšnodokli, ko pakalpojumu sniedzējs, nezinot par lielāko PVN, nevarētu nosacīti pārnest.

49. Līdz ar to – šajā ziņā atbilstoši Komisijas viedoklim – arī no neitralitātes principa izriet, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu apmēra ziņā rodas tikai saskaņā ar PVN direktīvas 226. panta 10) punktu rēķinā norādāmās "maksājamās PVN summas" apmērā.

50. PVN direktīvas 226. panta 10) punkta īpašā nozīme pretstatā citām 226. pantā minētajām rēķina formalitātēm kļūst skaidra, arī ņemot vērā PVN direktīvas 203. pantu. Pazīme, kas ir jākonstatē, lai pakalpojumu saņēmējs varētu atskaitīt priekšnodokli ("maksājamā nodokļa summa"), ir saskaņā ar likumu maksājamā nodokļa pamatā tikai tāpēc, ka tā ir norādīta rēķinā. Pretējā gadījumā – ja kļūdaini ir tikusi izmantota pārāk augsta nodokļa likme – minētā sekas ir tādas, ka ir jāmaksā šī norādītā

17 Spriedumi, 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. punkts); 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. punkts), un 1998. gada 11. jūnijs, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 22. punkts).

18 Spriedumi, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. punkts), un 2004. gada 1. aprīlis, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. punkts).

19 Spriedumi, 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts); 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 51. punkts); 2005. gada 21. aprīlis, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. punkts), un mani secinājumi lietā *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, 25. punkts).

20 Ģenerāladvokāta M. Kamposa Sančesa-Bordonas secinājumi lietā *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 64. punkts).

21 Spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 35. punkts).

22 Ģenerāladvokāta M. Kamposa Sančesa-Bordonas secinājumi lietā *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 58. un nākamie punkti).

23 Šajā nozīmē skat. tādu pašu ģenerāladvokāta M. Kamposa Sančesa-Bordonas viedokli lietā *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 64. punkts).

summa, lai gan pakalpojumu saņēmējs nevar atskaitīt priekšnodokli, jo ir ticis norādīts nodoklis, kas ir lielāks par saskaņā ar likumu maksājamo nodokli [24]. Tāpēc šīm ziņām – kuru sniegšana saskaņā ar PVN direktīvas 220. pantu ir pakalpojumu sniedzēja pienākums – ir ne tikai formāla, bet arī materiāltiesiska iedarbība. Šo iedarbību izjūt gan pakalpojumu sniedzējs (PVN direktīvas 203. pants), gan, manuprāt, arī attiecīgi pakalpojumu saņēmējs (PVN direktīvas 168. pants, lasot to kopā ar 178. pantu) [25].

51. Turklāt prasītāja pamatlietā pareizi norāda, ka, balstoties uz pakalpojuma sniegšanas brīdi (vai uz pirmo rēķinu pēc pakalpojuma sniegšanas), tiktu ierobežota arī pušu līgumslēgšanas brīvība. Tās šādā gadījumā būtu spiestas (civiltiesisko) galīgās cenas noteikšanu veikt dalībvalstu (nodokļu tiesību aktos) nosakāmajā termiņā attiecībā uz tiesību pieprasīt PVN atmaksu noilgumu. Pretējā gadījumā pakalpojumu saņēmējam būtu liegts atskaitīt priekšnodokli. Tas būtu dīvains iznākums, jo tiesību akti PVN jomā principā pamatojas uz saimnieciskām darbībām, taču šo tiesību mērķis nav to pārveidošana.

c) Secinājumi

52. Līdz ar to PVN direktīvas 178. panta a) punkta, lasot to kopā ar tās 226. panta 10) punktu, tekstam, jēgai un mērķim, kā arī neitralitātes principa ievērošanai pretrunā ir [tiesību uz] priekšnodokļa atskaitīšanu (objektīvi pareizā) apmērā rašanās pakalpojuma sniegšanas brīdī. Tāpēc *Flexipiso – Pavimentos SA* tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu (attiecībā uz summu, kas pārsniedz norādīto nodokļa summu 5 % apmērā) – un tas atbilst Komisijas un *Biosafe* viedoklim – radās agrākais 2012. gadā, saņemot attiecīgu rēķinu ar norādi uz maksājamo PVN.

4. Judikatūra par rēķina koriģēšanu ar atpakaļejošu spēku

53. Minētais nav pretrunā arī jaunākajai Tiesas judikatūrai par rēķina koriģēšanu ar atpakaļejošu spēku. Šajā judikatūrā Tiesa gan ir atzinusi, ka atskaitīšanas tiesību materiāltiesiskās prasības – tādas kā tās, kas ir paredzētas PVN direktīvas X sadaļas 1. nodaļā "Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma", – ir tās, ar kurām ir noteikts pats šo tiesību pamats un darbības joma. Turpretim ar minēto tiesību formālajām prasībām – tādām kā prasības attiecībā uz uzskaiti, rēķinu sagatavošanu un deklarāciju – ir regulēta to īstenošanas un pārbaudes kārtība, kā arī PVN sistēmas sekmīga darbība [26].

54. Turklāt PVN neitralitātes pamatprincips ir saistīts ar prasību, lai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tiktu piešķirtas, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļu maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības. Tādējādi, ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamā informācija, lai konstatētu, ka materiāltiesiskās prasības ir izpildītas, tā attiecībā uz nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli nevar noteikt papildu nosacījumus, kuri padarītu neiespējamu šo tiesību izmantošanu [27].

55. No minētā Tiesa secina, ka nodokļu administrācija nevar liegt izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu tikai tāpēc, ka rēķins neatbilst PVN direktīvas 226. panta 6) un 7) punkta prasībām, ja tās rīcībā ir visa informācija, lai pārbaudītu, vai ir izpildīti attiecībā uz šīm tiesībām izvirzītie materiāltiesiskie nosacījumi [28].

24 Spriedumi, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 23. punkts), un 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 15. punkts).

25 Šajā nozīmē, šķiet, arī ģenerāladvokāts M. Kamposs Sančess-Bordona lietā *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 67. punkts).

26 Spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 47. punkts); šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41. un 42. punkts un tajos minētā judikatūra).

27 Spriedumi, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. punkts); 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58. un 59. punkts); šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. punkts), kas gan attiecas uz nodokļa maksāšanas pienākuma apvēršanas gadījumu, kā arī 2012. gada 1. marts, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, 43. punkts), kurā gan arī runa ir par nodokļa maksāšanas pienākuma apvēršanu.

28 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 43. punkts).

56. No minētā varētu tikt secināts, ka priekšnodokļa atskaitīšana varētu tikt veikta, pat ja vispār nav rēķina. Tas tādēļ, ka rēķins taču vispār esot tikai formāls nosacījums. Ja objektīvi esot skaidrs, ka ir izpildīti PVN direktīvas 168. pantā izvirzītie materiāltiesiskie nosacījumi, formālo nosacījumu neizpilde nevarot kavēt priekšnodokļa atskaitīšanu. Taču tas ir pretrunā pašam skaidrajam PVN direktīvas 178. panta a) punkta formulējumam. Turklāt arī Tiesa minētajā judikatūrā *expressis verbis* kā priekšnoteikumu izvirza rēķina koriģēšanu [29]. Tāpēc tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja personas rīcībā nav rēķina, nevar tikt izsecinātas nedz no šīs judikatūras, nedz no PVN direktīvas.

57. Jautājums ir tikai par to, vai (šajā gadījumā – 2008. gadā izsniegtais) rēķins, kurā PVN nav norādīts vai ir norādīts pārāk mazā apmērā, var tikt uztverts kā kļūdains rēķins minētās judikatūras izpratnē. Tāds attiecīgā gadījumā, ja kļūda būtu tikai formāla, varētu tikt *ar atpakaļejošu* spēku koriģēts, un tāpēc ar atpakaļejošu spēku varētu tikt veikta arī priekšnodokļa atskaitīšana, respektīvi, tā būtu jāveic.

58. Šajā ziņā visupirms ir jānorāda, ka Tiesas nolēmumos par rēķina koriģēšanu ar atpakaļejošu spēku būtībā bija runa par situācijām, kas bija pilnīgi atšķirīgas no tās, par kuru ir runa šajā lietā. Attiecīgajās lietās tiesības uz priekšnodokli bija radušās pēc būtības un arī par to apmēru starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju strīda nebija. Tātad pakalpojumu saņēmējs, saņemot rēķinu, zināja, kādā apmērā tam tiek uzlikts PVN un kādā apmērā tas sevi var no tā atbrīvot. Vēlākais, ar formāli nepareizo rēķinu apmaksāšanas brīdi tam arī tika uzlikts PVN. Šajās situācijās rēķinā nebija ietvertas vienīgi dažas norādes, taču tās neattiecās nedz uz pakalpojumu sniedzēja maksājamā nodokļa, nedz uz pakalpojumu saņēmējam uzliktā nodokļa apmēru.

59. Manā ieskatā nav pareizi no šīs judikatūras secināt, ka arī tādu tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu apmērs, kas ir radušās pēc būtības, var tikt izmainīts ar atpakaļejošu spēku. Kā Tiesa pati uzsver lietā *Senatex* [30], attiecīgās lietas īpatnība bija tāda, ka "*Senatex* rīcībā brīdī, kad tas īstenoja savas tiesības uz PVN atskaitīšanu, bija rēķins un tas bija samaksājis PVN priekšnodoklī".

60. Šajā ziņā Tiesa savā judikatūrā par labu pakalpojumu saņēmējam – kurš piekrita rēķinā norādītajam PVN, to bija samaksājis un tāpēc arī bija ar to aplikts – pieļāva formālu kļūdu labošanu rēķinā (ar atpakaļejošu spēku) samērīguma apsvērumu dēļ (un lai novērstu "soda procentus"). Taču PVN summas nenorādīšana vai norādīšana pārāk mazā apmērā atšķiras no nodokļu numura nenorādīšanas, nepareiza datuma norādes vai nepareiza pakalpojuma apraksta. Pēdējām minētajām ziņām ir noteicoša nozīme tikai saistībā ar nodokļu administrācijas īstenoto darījumu pārbaudi.

61. Turpretim norādītajai PVN summai – kā izklāstīts šo secinājumu 39. un nākamajos punktos – ir noteicoša nozīme attiecībā uz pakalpojumu saņēmējam uzliekamā nodokļa apmēru un līdz ar to paredzētā atbrīvojuma apmēru, atskaitot priekšnodokli. Tāpēc – pretēji lielākajai daļai pārējo rēķinā norādāmo ziņu, kas ir paredzētas PVN direktīvas 226. pantā, – PVN direktīvas 226. panta 10) punkts nav tikai formāls priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikums. Gluži otrādi, šī norāde ir būtiski svarīga, lai nodrošinātu sinhroniskumu starp nodokļa maksāšanas pienākuma noteikšanu (PVN direktīvas 203. pants) un pakalpojumu saņēmēja īstenoto priekšnodokļa atskaitīšanu. Tāpēc uz vēlākām izmaiņām "maksājamā PVN summā" nevar tik attiecināts atpakaļejošs spēks minētās Tiesas judikatūras izpratnē.

62. Līdz ar to līdz šim rēķinā neietvertā (t.i., nenorādītā) PVN palielināšana nav tikai formālas kļūdas koriģēšana. Gluži otrādi – šis palielinājums ir salīdzināms ar rēķina pirmreizējo izsniegšanu. Tas tādēļ, ka arī šajā gadījumā pakalpojumu sniedzējs pirmo reizi informē par to, kādu PVN tas (papildus) pārnes. Arī pakalpojumu saņēmējs pirmo reizi uzzina, cik liels ir no tiesiskā darījuma izrietošais tam uzliktais (papildu) PVN, kas tam būs vēl (papildus) jāmaksā, apmaksājot šo vēlāko rēķinu.

29 Savā 2016. gada 15. septembra spriedumā *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 39. punkts) Tiesa *expressis verbis* norobežojas no 2004. gada 29. aprīļa sprieduma *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 38. punkts) ar norādi, ka minētajā gadījumā nebija izsniegts rēķins, savukārt spriedumā *Senatex* rēķins bija un tas bija apmaksāts kopā ar PVN.

30 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 39. punkts).

63. Šis materiāltiesiskais raksturs izpaužas arī PVN direktīvas 90. un 185. panta normās ietvertajā idejā. Abās tiesību normās ir reglamentēta rīcība vēlākas nodokļa bāzes samazināšanas gadījumā. Attiecībā uz nodokļu maksātāju tas notiek, piemērojot PVN direktīvas 90. pantu, un attiecībā uz personu, kurai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli – piemērojot PVN direktīvas 185. pantu [31]. Kā izriet no PVN direktīvas 184. panta, priekšnodokļa atskaitīšanas koriģēšana notiek *ex nunc*. Tas pats attiecas arī uz PVN direktīvas 90. pantu, jo arī šajā gadījumā nav konstatējama atpakaļejoša iedarbība uz līdz šim maksājamo nodokli. Šai atpakaļejošas iedarbības neesamībai, kad atlīdzība tiek samazināta uz vienošanās pamata, ir jāattiecas arī uz gadījumu, kad atlīdzība tiek vēlāk uz vienošanās pamata palielināta, vai pat uz gadījumu, kad atlīdzība tiek vēlāk palielināta vienpusēji nodokļa likmes palielināšanas dēļ (šajā gadījumā no 5 % uz 21 %).

64. Līdz ar to, ņemot vērā arī Tiesas judikatūru par formāli kļūdainu rēķinu koriģēšanu ar atpakaļejošu spēku, tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu rodas tikai brīdī, kad personas rīcībā nonāk rēķins, kurā pirmo reizi ir norādīta maksājamā PVN summa un ar kuru priekšnodokļa atskaitīšana apmēra ziņā tiek attiecināta tikai uz šo summu.

5. Kopsavilkums

65. Tāda rēķina *esamība*, kurā skaidri ir norādīts uzliktais PVN, ir ne tikai formāls kritērijs, bet arī priekšnodokļa atskaitīšanas *materiāltiesisks* piemērošanas nosacījums. Minētais izriet no rēķina jēgas un mērķa, kas tostarp ir nodrošināt sihroniskumu starp maksājamo nodokli un priekšnodokļa atskaitīšanu. Tā kā tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu materiāltiesiskā ziņā ir atkarīgas no tā, vai nodokļu maksātājam ir uzlikts PVN (jo viņš to jau ir samaksājis, samaksājot atlīdzību) vai tas viņam tiks uzlikts (jo viņš ir vienojies par atbilstošu atlīdzību), ziņas par šo nodokļa uzlikšanu ir obligāti jānorāda rēķinā.

66. Tikai šāda interpretācija atbilst PVN direktīvas 226. panta 10) punkta kopsakarā ar tās 203. pantu, kā arī 90., 184. un 185. pantu īpašajai būtībai.

67. Tātad arī tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu konkrētā apmērā var rasties (un tikt izmantotas) tikai tad, ja saņēmēja rīcībā ir rēķins, kurā ir norādīta šāda PVN summa šādā apmērā. Tas šajā tiesvedībā tā bija tikai 2012. gadā.

68. Tāpēc arī uz Portugāles Republikas sīki izklāstīto jautājumu, cik ilgi saskaņā ar valsts tiesībām šādas tiesības var tikt izmantotas, šajā gadījumā var neatbildēt. Norādes uz to, ka valsts tiesībās paredzētais četru gadu termiņš no brīža, kad personas rīcībā nonāk rēķins, kurā ir norādīta tagad jau lielāka PVN summa, būtu no Savienības tiesību viedokļa problemātisks, šeit nav saskatāmas.

C. Par otro jautājumu

69. Ņemot vērā uz pirmo prejudiciālo jautājumu sniegto apstiprinošo atbildi, uz otro jautājumu vairs nav jāatbild.

70. Turklāt ar atlīdzību saistītais jautājums par pircēja atteikšanos maksāt ir civiltiesību jautājums, kas nevar tikt atbildēts, pamatojoties uz PVN direktīvu. Jautājums, vai pircējam, kurš vairs nevar atskaitīt priekšnodokli, tik un tā šī summa vēlāk ir jāsamaksā, ja abas puses, slēdzot līgumu, vienprātīgi ir pieņēmušas pārāk mazu nodokļa likmi, ir līguma interpretācijas jautājums, ņemot vērā visus konkrētā

31 Par to savstarpējo attiecību skat. manus secinājumus lietā *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 27. punkts) un ģenerāladvokāta H. Saugmandsgora Ēes [*H. Saugmandsgaard Øe*] secinājumus lietā *T – 2* (C-396/16, EU:C:2017:763, 56. un nākamie punkti).

gadījuma apstākļus. No PVN direktīvas 73. panta var secināt tikai, ka PVN ir atlīdzības, par kuru sākotnēji ir notikusi vienošanās, neatņemama sastāvdaļa. Jautājums par to, vai un kādā apmērā šī atlīdzība, par kuru sākotnēji ir notikusi vienošanās, pēc tam ir jāpielāgo, galvenokārt ir jautājums par līgumisko risku sadalījumu starp līgumslēdzējpusēm.

VI. Secinājumi

71. Tāpēc es iesaku uz *Supremo Tribunal de Justiça* (Augstākā tiesa, Portugāle) lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbildēt šādi:

Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu, lasot to kopā ar tās 178. panta a) punktu un 226. panta 10) punktu, rēķinā norādītās maksājamās PVN summas apmērā rodas tikai šāda rēķina saņemšanas brīdī. Šīs maksājamās PVN summas vēlāka palielināšana (koriģēšana) modificētā rēķinā neizraisa tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanos ar atpakaļejošu spēku. Tātad PVN direktīvas normām pretrunā ir tiesību normas, atbilstoši kurām tādā gadījumā kā šis termiņu šī papildu nodokļa atskaitīšanai ir jāsāk skaitīt jau no sākotnējā rēķina izsniegšanas brīža.