

**Lieta C-194/21****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2021. gada 29. marts

**Iesniedzējtiesa:***Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2021. gada 26. marts

**Kasācijas sūdzības iesniedzējs:***Staatssecretaris van Financiën***Atbildētājs kasācijas tiesvedībā:**

X

**Pamatlietas priekšmets**

Pamatlietā runa ir par to, vai saskaņā ar Nīderlandes nodokļu tiesību aktiem PVN, ko saistībā ar divu zemesgabalu piegādi 2006. gadā B aprēķināja atbildētājam X un ko toreiz – neraugoties uz mērķi izmantot minētos zemesgabalus ar nodokli apliekamiem darījumiem – X neatskaitīja kā priekšnodokli, X var atskaitīt no PVN parāda, kas radās 2013. gadā saistībā ar šo abu zemesgabalu piegādi B.

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats**

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 184. un 185. pantu, un it īpaši par jautājumu, vai šīs tiesību normas var interpretēt tādējādi, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli koriģēšanas ietvaros, ja tas nav veicis šo atskaitījumu valstī piemērojamā noilguma termiņā.

Prejudiciālais nolēmums tiek lūgts saskaņā ar LESD 267. pantu.

## Prejudiciālie jautājumi

1) Vai 2006. gada PVN direktīvas 184. un 185. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kurš, iegādājoties precī vai saņemot pakalpojumu, nav atskaitījis priekšnodokli (priekšnodokļa sākotnējā atskaitīšana) valstī piemērojamā noilguma termiņā atbilstoši paredzētajai izmantošanai ar nodokli apliekamiem darījumiem, 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 nedz ir saistīta ar krāpšanu vai tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, nedz arī ir konstatēts kaitējums valsts budžetam?

### Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.): tās 12. panta 1. punkta b) apakšpunkts, 12. panta 3. punkts, 135. panta 1. punkta k) apakšpunkts, 167., 168., 178., 179., 180., 182., 184., 185., 186. un 188. pants

### Atbilstošās valsts tiesību normas

*Wet op de omzetbelasting 1968* [1968. gada Likums par apgrozījuma nodokli] (*Stb.* 1968, Nr. 329): tā 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta 1. punkts un 15. pants

*Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968* [1968. gada Likuma par apgrozījuma nodokli ieviešanas lēmums] (*Stcrt.* 1968, Nr. 169): tā 12. panta 2. un 3. punkts

### Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Pamatlieta ir par kasācijas sūdzību, kas iesniegta par *Gerechthof Arnhem-Leeuwarden* (Arnemas-Leuwardenas apelācijas tiesa, Nīderlande) 2019. gada 5. februāra spriedumu, kas tika pasludināts pēc X apelācijas sūdzības par *Rechtbank Gelderland* (Gelderlandes tiesa, Nīderlande) 2017. gada 2. novembra spriedumu.
- 2 X iegādājās no B desmit zemesgabalus. B piegādāja zemesgabalus 2006. gada 20. aprīlī. Bija paredzēts attīstīt zemesgabalus, uzbūvējot pārvietojamās mājas, kā arī atpūtas aprīkojumu. Pēc tam pārvietojamās mājas bija paredzēts pārdot kopā ar attiecīgo zemesgabalu.
- 3 Saistībā ar šo piegādi B aprēķināja X PVN. X to nenorādīja kā priekšnodokli.

- 4 Ekonomiskā situācija neļāva īstenot zemesgabalu paredzēto attīstību. 2013. gada 8. februārī X par atlīdzību piegādāja B divus no desmit zemesgabaliem. X par tiem aprēķināja B PVN. Šo PVN X nenorādīja deklarācijā.
- 5 4. punktā norādītais PVN ar 2015. gada 26. novembra uzrēķina lēmumu vēlāk tika iekasēts no X. X apstrīdēja šo lēmumu un apgalvoja, ka papildus iekasētā summa saskaņā ar *Wet op de omzetbelasting 1968* 15. panta 4. punktu ir jāsamazina par 3. punktā norādītā PVN attiecīgo daļu.

### **Pamatlietas dalībnieku galvenie argumenti**

- 6 ***Staatssecretaris van Financiën*** [Valsts sekretārs finanšu ielās] apgalvo, ka X bija jāatskaita priekšnodoklis periodā, kurā bija radies PVN parāds saistībā ar zemesgabalu piegādi 2006. gadā, atbilstoši zemesgabalu tobrīd paredzētajai izmantošanai aplikšanas ar nodokli mērķiem.
- 7 *Wet op de omzetbelasting 1968* 15. panta 4. punkta otrajā līdz ceturtajā teikumā paredzētā koriģēšanas režīma mērķis neesot ļaut vēlāk atskaitīt priekšnodokli, ko uzņēmējs nav atskaitījis, iesniedzot deklarāciju par attiecīgo taksācijas periodu.
- 8 *Staatssecretaris van Financiën* uzskata, ka šajā tiesību normā, lasot to kopā ar PVN direktīvas 184. un 185. pantu, paredzētais koriģēšanas režīms attiecas tikai uz gadījumiem, kur sākotnēji atskaitītais priekšnodoklis ir lielāks vai mazāks par to, kādu nodokļa maksātājs bija tiesīgs atskaitīt. Koriģēšanu nevarot veikt, jo šajā gadījumā abu zemesgabalu izmantošanas mērķis iegādes brīdī esot atbilstīgs faktiskajai izmantošanai pirmreizējās izmantošanas laikā.
- 9 Netiek norādīti **X** argumenti.

### **Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts**

- 10 Iesniedzējtiesa uzskata, ka nav skaidrības jautājumā, vai nodokļa maksātājs, kurš nav savlaicīgi atskaitījis PVN, var to atskaitīt *Wet op de omzetbelasting 1968* un PVN direktīvas noteiktā koriģēšanas režīma ietvaros, ja izrādās, ka sākotnējais izmantošanas mērķis atbilst faktiskajai izmantošanai pirmreizējās izmantošanas laikā un ir beidzies valstī piemērojamais atskaitīšanas tiesību izmantošanas noilguma termiņš. No PVN direktīvas 184. un 185. panta formulējuma nevar skaidri izsecināt atbildi uz šo jautājumu. Iesniedzējtiesas skatījumā šīs tiesību normas var interpretēt divējādi.

### ***Pirmais viedoklis: plaša interpretācija***

- 11 Saskaņā ar plašu interpretāciju 184. un 185. pantā paredzētais koriģēšanas mehānisms ir jāinterpretē tādējādi, ka, veicot koriģēšanu preces vai pakalpojuma pirmreizējās izmantošanas laikā, tiek koriģēta bezdarbība, kas saistībā ar

priekšnodokļa atskaitīšanu notikusi šīs preces iegādes vai šā pakalpojuma saņemšanas brīdī, neatkarīgi no bezdarbības veida.

- 12 Ja kļūdas, kas pieļautas saistībā ar sākotnējo priekšnodokļa atskaitīšanu par precēm vai pakalpojumiem, kuru izmantošana netika sākta uzreiz pēc šo preču iegādes vai šo pakalpojumu saņemšanas, nodokļa maksātājam ir atļauts novērst attiecīgo preču vai pakalpojumu pirmreizējās izmantošanas laikā, pat ja tas notiek pēc valstī piemērojamā noilguma termiņa sākotnējai priekšnodokļa atskaitīšanai, tad – atbilstoši nodokļu neitralitātes principam – tiek panākts, ka atskaitītā priekšnodokļa apmērs precīzi atbilst šīs preces vai pakalpojuma faktiskajai izmantošanai.
- 13 Šādai interpretācijai ir divējādā iedarbība.
- 14 Pirmkārt, tā tiek panākts, ka nodokļa maksātājs, kurš tam par preces iegādi vai pakalpojuma saņemšanu aprēķināto PVN atskaita, neraugoties uz mērķi izmantot šo precī vai pakalpojumu no nodokļa atbrīvotiem darījumiem, nevar izmantot šo precī vai šo pakalpojumu no nodokļa atbrīvotiem darījumiem, nesedzot PVN izmaksas (skat. spriedumu, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 39. punkts).
- 15 Otrkārt, tā tiek panākts, ka nodokļa maksātājs, kurš, iegādājoties precī vai saņemot pakalpojumu, neatskaita visu vai daļu no tam aprēķinātā PVN, nesaskaras ar PVN izmaksām laikā, kad tas pirmoreiz faktiski sāk izmantot šo precī vai pakalpojumu (vienīgi) ar nodokli apliekamiem darījumiem.
- 16 Turklāt iesniedzējtiesa uzsver, ka Tiesa no koriģēšanas režīma nav tieši izslēgusi situāciju, kur preces iegādes vai pakalpojuma saņemšanas brīdī nodokļa maksātājs nav izmantojis tiesības atskaitīt priekšnodokli, ko tas tobrīd bija tiesīgs darīt. Situācijās, kad kļūdaini nav izmantotas sākotnējās tiesības atskaitīt priekšnodokli un nav runas nedz par krāpšanu vai tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, nedz par pierādītu kaitējumu valsts budžetam, iesniedzējtiesai šķiet nesamērīgi liegt šim nodokļa maksātājam iespēju atskaitīt priekšnodokli vēlāk preces vai pakalpojuma pirmreizējās izmantošanas laikā (spriedums, 2020. gada 30. aprīlis, *CTT – Correios de Portugal*, C-661/18, EU:C:2020:335, 56. punkts).

***Otrais viedoklis: šaura interpretācija***

- 17 Iesniedzējtiesa norāda, ka iepriekš minētā plašā interpretācija nav saderīga ar Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru no PVN direktīvas 184. panta un 185. panta 1. punkta, aplūkojot tos kopā, izriet, ka šīs tiesību normas ir jāpiemēro situācijā, kad tādēļ, ka ir mainījušies sākotnēji priekšnodokļa aprēķina laikā vērā ņemtie faktori, ir jāveic koriģēšana, un ka ar šīs koriģēšanas apmēra aprēķinu ir jāpanāk, lai galīgi atskaitītā priekšnodokļa apmērs atbilstu tam, uz kādu nodokļa maksātājam būtu bijušas tiesības, ja izmaiņas būtu ņemtas vērā jau sākotnēji (skat. tostarp spriedumu, 2018. gada 27. jūnijs, *Varna Holidéis*, C-364/17, EU:C:2018:500, 29. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi Tiesa, šķiet,

ierobežo PVN direktīvas 184. panta un 185. panta 1. punkta piemērošanas jomu, attiecinot to tikai uz gadījumiem, kad apstākļi ir mainījušies pēc taksācijas perioda, kurā sākotnēji bija jāatskaita priekšnodoklis.

- 18 Turklāt šķiet, ka plašo interpretāciju nevar pieskaņot Tiesas judikatūrai, saskaņā ar kuru nepietiekami rūpīgs nodokļa maksātājs, kurš laikus – proti, paredzētajā noilguma termiņā – neatskaita PVN, var tikt sodīts, atņemot tam tiesības atskaitīt priekšnodokli (spriedums, 2020. gada 1. oktobris, *Vos Aannemingen*, C-405/19, EU:C:2020:785, 22.-24. punkts). Ja tomēr būtu atļauts atskaitīt priekšnodokli, tas varētu būt tiesiskās drošības principa pārkāpums, kurš prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu situācija – it īpaši tā tiesības un pienākumi pret nodokļu iestādi – nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīta.

DARBA VERSIJA