



Judikatūras krājums

Lieta C-335/19

**E. Sp. z o.o. Sp. k.
pret
Minister Finansów**

(Naczelny Sąd Administracyjny lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Tiesas (pirmā palāta) 2020. gada 15. oktobra spriedums

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 90. pants – PVN bāzes samazināšana – Cenas pilnīga vai daļēja nemaksāšana – Valsts tiesiskajā regulējumā paredzētie nosacījumi tiesību uz samazināšanu īstenošanai – Nosacījums, saskaņā ar kuru attiecībā uz parādnieku nedrīkst notikt ne maksātnespējas, ne likvidācijas process – Nosacījums, saskaņā ar kuru kreditoram un parādniekam ir jābūt PVN maksātājiem

Nodokļu tiesību aktu saskaņošana – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Nodokļu bāze – Samazināšana daļējas vai pilnīgas nemaksāšanas gadījumā – Atkāpes saturoši valsts pasākumi – Nodokļa bāzes un maksājamā PVN koriģēšana – Valsts tiesiskais regulējums, kurā nodokļa bāzes samazinājumam paredzēts nosacījums, saskaņā ar kuru attiecībā uz kreditoru un parādnieku nedrīkst notikt maksātnespējas process – Nepieļaujāmība

(Padomes Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts un 273. pants)

(skat. 21.–23., 33.–35., 46., 48., 50., 53. punktu un rezolutīvo daļu)

Rezumējums

Polijā dibināta sabiedrība E., kas ir pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksātāja, nodarbojas ar konsultācijām nodokļu jomā un Polijā sniegtiem pakalpojumiem piemēro parasto PVN likmi. E. vienam no saviem klientiem kā PVN maksātājam nosūtīja rēķinu, kurā bija iekļauts PVN par Polijā ar nodokli apliekamiem pakalpojumiem. Šī klienta likvidācija tika uzsākta pēc maksāšanas termiņa beigām, lai gan tas joprojām bija reģistrēts kā PVN maksātājs. Tā kā šis rēķins netika nokārtots, E. iesniedza finanšu ministram lūgumu sniegt nodokļu nolēmumu, lai uzzinātu, vai, neraugoties uz klienta likvidāciju pēc attiecīgā pakalpojuma sniegšanas, tai varēja tikt samazināta PVN nodokļa bāze saistībā ar no šī paša rēķina izrietoša parāda nesamaksāšanu tādēļ, ka ir izpildīti pārējie valsts tiesību aktos par PVN paredzētie nosacījumi.

Ar nodokļu nolēmumu finanšu ministrs uz šo lūgumu atbildēja noraidoši. Viņš norādīja, ka Direktīvas 2006/112¹ 90. pantā nodokļa maksātājiem ir piešķirtas tiesības samazināt PVN nodokļa bāzi tikai saskaņā ar katras dalībvalsts paredzētajiem nosacījumiem. Tie ir paredzēti valsts PVN tiesību aktos. Ministrs uzskata – ja viens no šiem nosacījumiem, kā, piemēram, prasība, ka attiecībā uz parādnieku nenotiek likvidācijas process, nav izpildīts, nodokļa maksātājs nevar izmantot tiesības uz samazinājumu, tās tieši atvasinot no Savienības tiesībām.

Pēc tam, kad E. neveiksmīgi bija apstrīdējusi nodokļu nolēmumu Polijas tiesā, kurai ir jurisdikcija pirmajā instancē, tā iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija), uzskatot, ka pirmās instances tiesa ir kļūdaini nospriedusi, ka apstrīdētās valsts PVN tiesību aktu normas neapdraud no Savienības tiesībām izrietošās prasības.

Atbilstošajās valsts tiesību normās nodokļa maksātāja tiesībām samazināt PVN nodokļa bāzi gadījumā, ja ir ticams, ka parāds nav atgūstams, ir paredzēts nosacījums, saskaņā ar kuru preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas dienā, kā arī dienā pirms nodokļu deklarācijas korekcijas iesniegšanas datuma, lai saņemtu šo samazinājumu, parādniekam jābūt reģistrētam kā PVN maksātājam un attiecībā uz viņu nenotiek maksātnespējas vai likvidācijas process, un dienā pirms nodokļu deklarācijas korekcijas iesniegšanas parādniekam joprojām jābūt reģistrētam kā PVN maksātājam. Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktā, kas tostarp attiecas uz pilnīgas vai daļējas cenas nemaksāšanas gadījumu, pēc brīža, kad ir noticis darījums, saistībā ar kuru tiek maksāts nodoklis, dalībvalstīm tiek uzlikts pienākums atbilstoši to noteiktiem nosacījumiem samazināt nodokļa bāzi un tātad PVN summu, kas nodokļa maksātājam jāmaksā, ikreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību. Direktīvas 2006/112 90. panta 2. punktā dalībvalstīm ir ļauts atkāpties no šīs direktīvas 90. panta 1. punktā paredzētā noteikuma darījuma cenas daļējas vai pilnīgas nesamaksas gadījumā.

Tā kā iesniedzējtiesai ir šaubas par dalībvalstīm piešķirto rīcības brīvību savas valsts tiesībās noteikt Direktīvas 2006/112 90. panta normu piemērošanas nosacījumus, tā ir uzdevusi Tiesai prejudiciālus jautājumus par šīs tiesību normas interpretāciju.

2020. gada 15. oktobra spriedumā Tiesa ir atzinusi, ka Direktīvas 2006/112 90. pantam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru PVN nodokļa bāzes samazinājums ir atkarīgs no nosacījuma, ka preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas dienā, kā arī dienā pirms nodokļu deklarācijas koriģēšanas, lai saņemtu šo samazinājumu, parādnieks ir reģistrēts kā PVN maksātājs un attiecībā uz viņu nenotiek maksātnespējas vai likvidācijas process un ka dienu pirms nodokļa deklarācijas koriģēšanas kreditors joprojām ir reģistrēts kā PVN maksātājs.

Šajā ziņā Tiesa ir izvērtējusi, vai valsts tiesību aktos paredzētajos nosacījumos ietvertais ierobežojums tādiem nodokļu maksātājiem kā E. ir pamatots ar nepieciešamību ņemt vērā nedrošību attiecībā uz nesamaksāšanas galīgumu.

Tādējādi Tiesa ir nospriedusi, ka ar šo nepieciešamību nevar pamatot nosacījumus, kas PVN nodokļa bāzes samazināšanu pakārto nosacījumam, ka parādnieks preces piegādes vai pakalpojumu sniegšanas dienā ir bijis reģistrēts kā PVN maksātājs, un dienā pirms nodokļu deklarācijas koriģēšanas kreditors un parādnieks saglabā nodokļu maksātāja statusu. Turklāt tā ir precizējusi, ka, lai gan ir taisnība, ka nodokļa maksātāja tiesības koriģēt nodokļa bāzi pēc darījuma noslēgšanas rada pienākumu otrai šī darījuma pusei savukārt koriģēt atskaitāmo priekšnodokli,

¹ Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

simetriska maksājamā PVN nodokļa bāzes un atskaitāmā PVN summas samazinājuma garantija nav atkarīga no abu PVN pušu aplikšanas ar nodokli. Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka prasība, lai korekcijas tiku veiktas gan PVN kreditoram, gan parādniekam, nevar tikt pamatota ne ar pārkāpumu vai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu, ne ar Direktīvas 2006/112 273. panta normām.

Attiecībā uz nosacījumu, saskaņā ar kuru nodokļa bāzes samazināšana ir atkarīga no tā, vai attiecībā uz parādnieku nenotiek maksātnespējas vai likvidācijas process preces piegādes vai pakalpojumu sniegšanas dienā un dienu pirms nodokļu deklarācijas koriģēšanas, Tiesa uzskatīja, ka, liedzot kreditoram tiesības uz samazinājumu tādēļ, ka parāda galīgi neiekasējams raksturs nevar tikt konstatēts pirms maksātnespējas vai likvidācijas procesa pabeigšanas, šāds nosacījums ņem vērā raksturīgo nedrošību attiecībā uz nemaksāšanas galīgumu. Tomēr šāda nedrošība varētu tikt ņemta vērā arī, piešķirot PVN nodokļa bāzes samazinājumu, ja pirms maksātnespējas vai likvidācijas procesa beigām kreditors norāda uz saprātīgu iespējamību, ka parāds netiks samaksāts, pat ja šī nodokļa bāze tiek pārvērtēta uz augšu gadījumā, ja maksājums tomēr notiktu. Šāds noteikums būtu tikpat efektīvs, lai sasniegtu izvirzīto mērķi, bet būtu mazāk ierobežojošs kreditoram.

Visbeidzot Tiesa ir norādījusi – tā kā Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktam ir tieša iedarbība, tāds nodokļa maksātājs kā E., kas neatbilst vienīgi valsts paredzētajiem nosacījumiem, kuri ir pretrunā šai tiesību normai, var atsaukties uz minēto tiesību normu valsts tiesā pret valsti, lai tiktu samazināta viņa nodokļa bāze, un valsts tiesai ir jānoraida neatbilstošie nosacījumi, piemērojot Savienības tiesību pārākuma principu.