



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]
SECINĀJUMI,
sniegti 2023. gada 7. septembrī¹

Lieta C-314/22

**“Consortium Remi Group” AD
pret**

**Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno–osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno
upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(*Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) lūgums sniegt
prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma –
Direktīva 2006/112/EK – Nodokļa bāze – Nodokļa bāzes samazināšana – Cenas pilnīga vai
daļēja nesamaksāšana pēc darījuma veikšanas – Dalībvalstu iespēja pieļaut atkāpes atbilstoši PVN
direktīvas 90. panta 2. punktam – PVN direktīvas 90. panta 1. punkta tieša piemērojamība –
Noilguma termiņš – Termiņa sākums – Nodokļa bāzes samazināšanas brīdis –
Samazinājums bez atpakaļejoša spēka – Nodokļa maksātāja tiesības uz procentu maksājumu

I. Ievads

1. Komercdarījumos dažreiz gadās, ka pircējs rēķinus neapmaksā laikus vai neapmaksā vispār. Tas it īpaši rada neērtības uzņēmumiem, kas ir nodokļa maksātāji tiesību aktu PVN jomā izpratnē. Tas tā ir tāpēc, ka saskaņā ar tiesību aktiem PVN jomā nodokļa maksātājam ir jāmaksā nodoklis vēl pirms tam, kad faktiskais nodokļa maksātājs (pakalpojumu saņēmējs) to ir samaksājis viņam. Līdz ar to uzņēmumam PVN ir jāmaksā avansā līdz brīdim, kad to samaksā tā klients, tādējādi piešķirot bezprocentu aizdevumu valstij. Šajā lietā runa ir par vairākiem neapmaksātiem rēķiniem par laikposmu no 2006. līdz 2012. gadam.

2. Līdz ar to nesamaksāšanas gadījumā daudzas dalībvalstis paredz atbilstošu tādu PVN saistību korekciju, kas uzņēmumam jau ir radušās. Tomēr atbilstoši iesniedzējtiesas norādītajam Bulgārijas tiesību aktos iespēja samazināt nodokļa bāzi pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā nav paredzēta. Šī iespēja ir paredzēta tikai cenas izmaiņas gadījumā. Turklāt saistībā ar atmaksas prasījumu tiesību aktos nodokļu jomā ir paredzēts vispārējs piecu gadu noilguma termiņš.

¹ Oriģinālvaloda – vācu.

3. Tāpēc šajā lietā Tiesai ir jāizskata jautājums par to, vai Savienības saskaņotajos tiesību aktos PVN jomā tiek pieprasīta korekcijas iespēja un, ja tas tā ir, vai dalībvalsts var to ierobežot laika ziņā. Ierobežošanas gadījumā rodas vēl viens jautājums par to, no kura brīža tiek sākta šī termiņa skaitīšana.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Atbilstošās Savienības tiesību normas šajā lietā ir ietvertas Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu² (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

5. PVN direktīvas 63. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

6. 66. panta b) punktā ir ietverts izņēmums:

“Atkāpjoties no 63., 64. un 65. panta, dalībvalstis var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļa maksātājiem nodoklis kļūst iekasējams kādā no šādiem termiņiem: [..]

b) vēlākais, saņemot maksājumu”.

7. Direktīvas 73. pants reglamentē summu, kurai uzliek nodokli, un tas ir formulēts šādi:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

8. PVN direktīvas 90. pantā ir reglamentēta nodokļa bāzes samazināšana:

“1. Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta.”

² OV 2006, L 347, 1. lpp., pēdējo reizi grozīta ar Padomes Direktīvu (ES) 2022/890 (2022. gada 3. jūnijs), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz piemērošanas perioda pagarināšanu fakultatīvajai apgrieztās maksāšanas kārtībai noteiktām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, kam ir paaugstināts krāpšanas risks, un ātrās reaģēšanas mehānismam cīņai pret krāpšanu PVN jomā – OV 2022, L 155, 1. lpp.

9. PVN direktīvas 184. pantu piemēro priekšnodokļa atskaitīšanas korekcijai, un tas ir formulēts šādi:

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

10. Direktīvas 185. pants attiecas uz nemaksāšanas gadījumu, un tas ir formulēts šādi:

“1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas 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.”

11. PVN direktīvas 203. pants attiecas uz nodokļu saistībām, kas izriet no nepareiza rēķina, un tas ir formulēts šādi:

“PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā.”

12. PVN direktīvas 273. pantā ir paredzēts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas. [..]”

B. Bulgārijas tiesības

13. PVN direktīva Bulgārijā kopš 2007. gada 1. janvāra ir tikusi transponēta ar *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “ZDDS”). ZDDS 115. panta 1. un 3. punkts ir formulēts šādi:

“1. Ja mainās darījuma nodokļa bāze vai tiek atcelta piegāde, par kuru ir izdots rēķins, piegādātājam par šo rēķinu ir jāizdod paziņojums.

3. Debeta paziņojums ir jāizsniedz nodokļa bāzes palielināšanas gadījumā, bet kredīta paziņojums ir jāizsniedz nodokļa bāzes samazināšanas gadījumā vai darījumu atcelšanas gadījumā.”

14. *Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks* (Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodekss; turpmāk tekstā – “DOPK”) ir ietverti noteikumi par atmaksāšanas prasījumiem saskaņā ar tiesību aktiem nodokļu jomā. Piemēram, DOPK 129. panta 1. punktā ir paredzēts atmaksāšanas prasījumu noilguma termiņš. Saskaņā ar šo tiesību normu ieskaita vai atmaksas pieteikums tiek izskatīts, ja tas tiek iesniegts piecu gadu laikā, skaitot no tā gada 1. janvāra, kas seko gadam, kurā radies pamats atmaksai, ja vien likumā nav noteikts citādi.

III. Pamatlieta

15. “*Consortium Remi Group*” AD (turpmāk tekstā – “*CRG*”) ar juridisko adresi Varnā (Bulgārija) nodarbojas ar ēku un iekārtu būvniecību. Tā tika reģistrēta 1995. gadā saskaņā ar *ZDDS*, bet 2019. gada 7. martā tās reģistrācija tika anulēta, jo tika konstatēts, ka tā sistemātiski nebija pildījusi tai no *ZDDS* izrietošos pienākumus. Ar *Varnenski Okrazhen sad* (Varnas apgabaltiesa, Bulgārija) 2020. gada 18. septembra spriedumu *CRG* tika pasludināta par maksātnespējīgu un tika uzsākta maksātnespējas procedūra.

16. No 2006. līdz 2010. gadam un 2012. gadā *CRG* piecām Bulgārijas sabiedrībām bija izrakstījuši rēķinus par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu. PVN tika norādīts rēķinos. Kā norādīts lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, nodoklis tika samaksāts par lielāko daļu taksācijas periodu. Kopējā šajos rēķinos norādītā PVN summa ir 618 171 levas (BGN), kas atbilst aptuveni 310 000 EUR. Tā kā sīkāka informācija nav pieejama, tiek pieņemts, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas tikai uz *CRG* rēķinos norādīto un arī samaksāto PVN.

17. 2011. gada 31. janvāra lēmumā par nodokļa apmēra precizēšanu tika konstatētas *CRG* saistības saskaņā ar *ZDDS* par laikposmu no 2007. gada 1. janvāra līdz 2010. gada 31. jūlijam, tostarp PVN, kas bija norādīts rēķinos vienai no minētajām sabiedrībām. *CRG* cēla prasību par precizēšanas lēmumu, kas tomēr ar pirmās instances administratīvās tiesas spriedumu tika noraidīta. Savukārt tās spriedums tika apstiprināts ar *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) spriedumu.

18. 2020. gada 7. februārī *CRG* vērsās nodokļu iestādēs ar lūgumu par summu 1 282 582,19 BGN (aptuveni 640 000 EUR) – pamatsumma 618 171,16 BGN (minētajām rēķinu saņēmējām tajos norādītais PVN aptuveni 310 000 EUR apmērā) un procenti 664 411,03 BGN (aptuveni 330 000 EUR apmērā – aprēķināti no rēķinu izrakstīšanas mēnesim sekojošā mēneša pirmās dienas līdz 2019. gada 31. jūlijam) – veikt ieskaitu ar tās publisko tiesību saistībām.

19. 2020. gada 6. marta lēmumā par ieskaitu un atmaksu finanšu administrācija atteicās veikt nepamatoti samaksāto un iekasēto PVN summu ieskaitu norādītajā apmērā. Lēmumā tika konstatēts, ka ieskaita pieteikums tik un tā ir ticis iesniegts pēc *DOPK* 129. panta 1. punktā paredzētā noilguma termiņa beigām. Turklāt *CRG* neesot nedz pierādījusi, ka summas šajā apmērā ir nepamatoti samaksātas vai iekasētas, nedz arī to, ka tai pret Valsts kasi ir attiecīgi prasījumi, kuriem pienācis samaksas termiņš.

20. *CRG* lēmumu par ieskaitu un atmaksu pārsūdzēja administrācijā. Savu prasījumu pamatojumam tā iesniedza tiesas nolēmumus par maksātnespējas procedūru uzsākšanu pret sabiedrībām, kas bija saņēmušas rēķinus. Trīs no šīm sabiedrībām bija pasludinātas par maksātnespējīgām, un bija noteikts sākt to aktīvu realizāciju.

21. Tomēr no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu nav skaidrs, kas ir noticis ar citiem pakalpojumu saņēmējiem. Tāpat nav skaidrs, kāpēc netika veikts maksājums un vai *CRG* (nesekmīgi) mēģināja atgūt civiltiesiskos prasījumus. Tas pats attiecas uz datumiem, kuros tika uzsāktas maksātnespējas procedūras. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu arī nav skaidrs, kad šīs maksātnespējas procedūras tika pabeigtas. Galu galā minētais attiecas uz prasījumiem no 2006. līdz 2012. gadam. Tiesas sēdes laikā noskaidrojās, ka daži no pakalpojumu saņēmējiem pēc maksātnespējas procedūru pabeigšanas 2012., 2018. un 2020. gadā jau bija likvidēti, bet attiecībā uz pārējiem maksātnespējas procedūra vēl turpinoties.

22. Lēmums par ieskaitu un atmaksu tika pilnībā apstiprināts ar *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika"* [Varna] *pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūras Centrālās administrācijas Varnas "Sūdzību un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses" direkcijas direktors; turpmāk tekstā – "direktors") 2020. gada 22. maija lēmumu.

23. Direktors savu lēmumu pamatoja arī ar to, ka Bulgārija saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 2. punktu ir pieļāvusi atkāpi no 90. panta 1. punkta. Viņš norādīja, ka Bulgārijas tiesību aktos nav paredzēta iespēja samazināt nodokļa bāzi pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā. ZDDS 115. panta 1. un 3. punkts attiecoties tikai uz citiem gadījumiem. Turklāt kasācijas sūdzības iesniedzēja neesot pierādījusi, ka rēķini pilnībā vai daļēji nav tikuši apmaksāti, bet tikai to apgalvojusi. Turklāt visas attiecīgo rēķinu saņēmējas esot atskaitījušas PVN kā daļu no piegāžu vai pakalpojumu cenas, un līdz ar to piegādātājas/pakalpojuma sniedzējas rēķinā norādītā nodokļa atmaksa noteikti radītu nodokļu zaudējumus.

24. CRG nesekmīgi apstrīdēja lēmumu par ieskaitu un atmaksu *Administrativen sad Varna* (Varnas administratīvā tiesa, Bulgārija). Tiesa aprēķināja DOPK 129. pantā vispārīgi noteikto termiņu prasībai par nodokļa atmaksāšanu no dienas, kad PVN tika norādīts attiecīgajos rēķinos. Tāpēc tā uzskatīja, ka 2020. gada 7. februārī iesniegtais atmaksāšanas pieteikums ir nepieņemams, jo tas tika iesniegts novēloti. CRG iesniedza iesniedzējtiesā kasācijas sūdzību par 2021. gada 16. februāra pirmās instances tiesas spriedumu.

25. Turpretim, izskatot pēc būtības kasācijas sūdzību par lēmumu par ieskaitu un atmaksu, *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) secināja, ka strīda izšķiršanai ir nepieciešama Eiropas Savienības tiesību aktu interpretācija.

IV. Tiesvedība Tiesā un prejudiciālie jautājumi

26. Tāpēc *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa), kurā tiek izskatīta lieta, 2022. gada 4. maijā Tiesai uzdeva šādus jautājumus:

- “1) Vai, pastāvot atkāpei saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 2. punktu, neitralitātes principam un šīs direktīvas 90. pantam ir pretrunā tāda valsts tiesību norma kā *Danachno-osiguritelnen protsesualen kodeks* (Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodekss) 129. panta 1. punkta otrais teikums, kurā ir paredzēts noilguma termiņš pieteikuma iesniegšanai par nodokļa maksātāja par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu izrakstītajā rēķinā norādītā nodokļa ieskaitu vai atmaksu gadījumā, ja preču piegādes vai pakalpojumu saņēmējs pilnībā vai daļēji to nav samaksājis?
- 2) Neatkarīgi no atbildes uz pirmo jautājumu, vai pamatlietas apstākļos, lai atzītu tiesības uz nodokļa aprēķina bāzes samazinājumu saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, obligāts priekšnosacījums ir tas, ka pirms atmaksas pieteikuma iesniegšanas nodokļa maksātājs ir izlabojis tā izrakstīto rēķinu attiecībā uz norādīto PVN sakarā ar to, ka rēķina saņēmējs nav pilnībā vai daļēji samaksājis preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas cenu?
- 3) Atkarībā no atbildēm uz pirmajiem diviem jautājumiem: kā ir jāinterpretē PVN direktīvas 90. panta 1. punkts, nosakot brīdi, kurā rodas pamats samazināt nodokļa aprēķina bāzi cenas pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, kad sakarā ar atkāpi no 90. panta 1. punkta nav valsts tiesiskā regulējuma?

- 4) Kā ir jāpiemēro 2017. gada 27. novembra spriedumā lietā *Enzo Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 21.–27. punkts) un 2019. gada 3. jūlija spriedumā lietā *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, 62. un 65. punkts) ietvertie apsvērumi, ja Bulgārijas tiesībās nav paredzēti īpaši nosacījumi PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētās atkāpes piemērošanai?
- 5) Vai neitralitātes principam un PVN direktīvas 90. pantam ir pretrunā nodokļu un sociālās apdrošināšanas administrēšanas prakse, saskaņā ar kuru nemaksāšanas gadījumā nav atļauta rēķinā norādītā nodokļa koriģēšana, pirms preces vai pakalpojuma saņēmējs, ja tas ir nodokļa maksātājs, tiek informēts par nodokļa anulēšanu, lai koriģētu tā sākotnēji veikto atskaitījumu?
- 6) Vai Direktīvas 90. panta 1. punkta interpretācija ļauj pieņemt, ka iespējamās tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dod tiesības uz piegādātāja samaksātā PVN atmaksu, pieskaitot nokavējuma procentus, un no kura brīža?”

27. Bulgārijas nodokļu administrācija un Eiropas Komisija par šiem jautājumiem tiesvedībā Tiesā ir iesniegušas rakstveida apsvērumus. 2023. gada 12. maijā tās kopā ar Bulgārijas Republiku piedalījās tiesas sēdē.

V. Juridiskā analīze

A. Par prejudiciālajiem jautājumiem

28. Sešus prejudiciālos jautājumus var iedalīt četrās grupās. Tādējādi iesniedzējtiesa jautā, kādā mērā dalībvalsts var izmantot PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētās pilnvaras pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā un vai 90. panta 1. punkts ir tieši piemērojams (pirmais un ceturtais jautājums – par to B sadaļā).

29. Trešais jautājums ir par konkrēto brīdi, no kura nodokļa maksātājs var samazināt nodokļa bāzi saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu (par to C sadaļā).

30. Vēl iesniedzējtiesa uzdod arī jautājumu par nodokļa maksātāju veiktās nodokļa bāzes korekcijas kārtību (otrais un piektais jautājums). Šajā ziņā ir jānoskaidro, vai, pirms pakalpojumu sniedzējs veic nodokļa bāzes korekciju, ir jākoriģē arī sākotnējais pakalpojumu saņēmējiem izrakstītais rēķins vai vismaz ir jāinformē pakalpojumu saņēmējs par nodokļa bāzes korekciju. Galu galā pakalpojumu saņēmējam piemērotais piešķirtais priekšnodokļa atskaitījums bija pārāk liels, ja viņš nebija samaksājis rēķinā norādīto summu (par to D sadaļā).

31. Ar sesto jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai un no kura brīža dalībvalstij ir jāmaksā nokavējuma procenti, ja mainās nodokļa bāze. Šajā lietā *CRG* pieprasa procentus no rēķina izrakstīšanas un tā neapmaksāšanas dienas, lai gan nodokļa bāzes korekcija tika veikta tikai 2020. gada februārī (par to E sadaļā).

32. Iepriekš ir vēl jāprecizē, ka Tiesai ir kompetence interpretēt Savienības tiesības attiecībā uz to piemērošanu jaunajā dalībvalstī tikai no tās pievienošanās datuma Eiropas Savienībai³. Tomēr šķiet, ka pamatlietā ir runa arī par 2006. gadā veiktajām piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, proti, pirms Bulgārijas Republikas pievienošanās Savienībai, kas notika 2007. gada 1. janvārī.

33. Līdzīgi tam, kā Tiesa jau ir paskaidrojusi attiecībā uz priekšnodokļa atskaitījuma korekciju saskaņā ar PVN direktīvas 184. un 185. pantu⁴, nodokļa bāzes samazināšana ir paredzēta, lai koriģētu iepriekš radušos nodokļu parādus. Tādējādi tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu ir nesaraucjami saistītas ar nodokļu prasījuma rašanos. Līdz ar to arī pēc dalībvalsts pievienošanās Savienībai radušies apstākļi neļauj Tiesai interpretēt PVN direktīvu, ja attiecīgo preču vai pakalpojumu piegāde, kas pamato nodokļu prasījumu, ir notikusi pirms šīs pievienošanās⁵. Tāpēc, ciktāl iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi ir par nodokļu saistību korekciju par 2006. gadā veiktajām preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, Tiesai nav kompetences.

B. PVN direktīvas 90. panta 2. punkta tvērums

34. Ar tās pirmo un ceturto jautājumu iesniedzējtiesa jautā, kādā mērā dalībvalsts var izmantot PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētās pilnvaras. PVN direktīvas 90. panta 1. punktā tostarp ir paredzēts, ka pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli. Tomēr šīs direktīvas 90. panta 2. punktā dalībvalstīm ir atļauts no tā atkāpties pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā.

1. Iespēja nepiemērot nodokļa bāzes samazinājumu?

35. Atbilstoši iesniedzējtiesas norādītajam Bulgārija ir izmantojusi atkāpes iespēju un ir izslēgusi jebkādu nodokļa bāzes korekciju pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā.

36. Šāda situācija nav saderīga ar PVN direktīvu. Vēlākais kopš Tiesas 2017. gada sprieduma *Enzo Di Maura* ir skaidrs, ka, lai gan dalībvalstis var atkāpties no PVN direktīvas 90. panta 1. punktā paredzētās nodokļa korekcijas, Savienības likumdevējs tām nav piešķīris pilnvaras to vienkārši izslēgt⁶. It īpaši 2. punktā paredzētās atkāpes tiesības ir piemērojamas tikai gadījumā, ja nav skaidrības par rēķina neapmaksāšanas galīgumu. Tās neattiecas uz jautājumu par to, *vai* ir iespējams atteikties no nodokļa bāzes samazinājuma nesamaksāšanas gadījumā⁷.

37. Bulgārijas likumdevējs, pirmkārt, nākotnē var novērst situāciju Bulgārijas tiesībās, kas ir pretrunā Savienības tiesībām. Saskaņā ar paskaidrojumiem tiesas sēdē ir izdarīts attiecīgs grozījums likumā, kas stājies spēkā 2023. gada 1. janvārī. Otrkārt, šo situāciju var novērst ar

³ Spriedumi, 2019. gada 3. jūlijs, *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, 30. punkts), un 2018. gada 27. jūnijs, *Varna Holideis* (C-364/17, EU:C:2018:500, 17. un nākamie punkti).

⁴ Spriedums, 2018. gada 27. jūnijs, *Varna Holideis* (C-364/17, EU:C:2018:500, 27. un nākamie punkti).

⁵ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 27. jūnijs, *Varna Holideis* (C-364/17, EU:C:2018:500, 31. punkts).

⁶ Rikojums, 2021. gada 3. marts, *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157, 20. punkts), un spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 21. punkts), vēl par satura ziņā identisko priekšgājēju tiesību normu.

⁷ Spriedumi, 2021. gada 11. novembris, *ELVOSPOL* (C-398/20, EU:C:2021:911, 28. punkts), 2020. gada 11. jūnijs, *SCT* (C-146/19, EU:C:2020:464, 24. punkts), 2019. gada 8. maijs, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 21. punkts), un 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 22. punkts); līdzīgi arī rīkojumā, 2021. gada 3. marts, *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157, 20. punkts), un spriedumā, 2018. gada 22. februāris, *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 36. un nākamie punkti).

direktīvai atbilstošu interpretāciju, ja un ciktāl Bulgārijas tiesību aktus var attiecīgi interpretēt. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda pēdējā minētā iespēja, taču, šķiet, tas nav iespējams. Trešā iespēja ir PVN direktīvas 90. panta 1. punkta tieša piemērošana par labu nodokļa maksātājam.

2. PVN direktīvas 90. panta 1. punkta tieša piemērojamība

38. Kā Tiesa jau ir vairākkārt norādījusi⁸, PVN direktīvas 90. pants, no vienas puses, piešķir dalībvalstīm zināmu rīcības brīvību, nosakot pasākumus, kas jāveic, lai noteiktu samazinājuma summu; tomēr šis apstāklis neietekmējot pienākuma piešķirt tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu precizitāti un beznosacījuma raksturu minētajā pantā paredzētajos gadījumos. Tāpēc tas ir tieši piemērojams⁹.

39. No otras puses, 2014. gada spriedumā Tiesa pauda viedokli, ka nodokļa maksātāji, pamatojoties uz šīs direktīvas 90. panta 1. punktu, nevar balstīties uz tiesībām samazināt PVN bāzi nemaksāšanas gadījumā, ja attiecīgā dalībvalsts ir paplašinājusi minētās direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētās atkāpes piemērošanu¹⁰. Tāpēc *CRG* nevarētu koriģēt nodokļa bāzi, atsaucoties uz PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, un tai būtu jābalstās uz valsts atbildības prasību pret Bulgāriju.

40. Tomēr, tāpat kā iesniedzējtiesa, es uzskatu, ka iepriekš minētais nolēmums ir jāprecizē, ņemot vērā pēc tam pasludināto Tiesas judikatūru, it īpaši lietās *Enzo Di Maura* un *Uni Credit Leasing*¹¹. Kā jau iepriekš tika norādīts (36. punkts), PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētās atkāpes tiesības ļauj dalībvalstīm ņemt vērā tikai nenoteiktību, kas pastāv cenas pilnīgas vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā, par to, vai šī nesamaksāšana ir pastāvīga vai tikai pagaidu. Tas ļautu, piemēram, paredzēt noteiktu kārtību līdz brīdim, kad tiek runāts tikai par pagaidu nenoteiktību. Tomēr tas neļauj izslēgt nodokļa bāzes korekciju pēc būtības.

41. Līdz ar to PVN direktīvas 90. panta 1. punkta tieša piemērojamība netiek ņemta vērā tikai tad, ja attiecīgā dalībvalsts arī vēlējās izmantot šīs direktīvas 90. panta 2. punktā paredzēto izņēmumu (atbilstoši šai direktīvai)¹². Tas tā ir tikai tad, ja tās atkāpes pasākums joprojām ļauj veikt korekciju pēc būtības pilnīgas vai daļējas cenas nemaksāšanas gadījumā. Taču Bulgārija tieši nepieļāva nekādu korekciju nesamaksāšanas gadījumā un tādējādi nevēlējās izmantot ES tiesībās paredzēto atkāpes iespēju. Tāpēc PVN direktīvas 90. panta 1. punktu var piemērot tieši.

⁸ Spriedumi, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingatlan Lízing* (C-404/16, EU:C:2017:759, 38. punkts), un 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 34. punkts).

⁹ Rikojums, 2021. gada 3. marts, *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157, 31. punkts), spriedums, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana) (C-335/19, EU:C:2020:829, 51. un 52. punkts).

¹⁰ Spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 23. punkts), identiski atkārtots spriedumā, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingatlan Lízing* (C-404/16, EU:C:2017:759, 39. punkts).

¹¹ Spriedumi, 2019. gada 3. jūlijs, *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558), un 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887).

¹² Šādi arī spriedumos, 2021. gada 11. novembris, *ELVOSPOL* (C-398/20, EU:C:2021:911, 38. punkts), un 2019. gada 3. jūlijs, *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, 65. punkts).

3. Tiesību samazināt nodokļa bāzi ierobežojumi laikā

42. Tā kā PVN direktīvas 90. panta 1. punkta – un Tiesas ieskatā arī 273. panta – normās nav precizēti nedz nosacījumi, nedz pienākumi, kādus dalībvalstis ārpus šajās normās noteiktajām robežām var paredzēt, ir jākonstatē, ka šajā tiesību normā dalībvalstīm ir piešķirta novērtējuma brīvība, it īpaši attiecībā uz formalitātēm, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda attiecīgās minēto valstu nodokļu iestādēs, lai saņemtu nodokļa bāzes samazinājumu¹³.

43. Manuprāt, šī dalībvalstu novērtējuma brīvība attiecas arī uz nodokļa bāzes korekcijas ierobežojumu laikā. Kā Tiesa jau vairākkārt ir norādījusi, Savienības tiesībās nav paredzēta iespēja iesniegt PVN atmaksas pieteikumu bez ierobežojuma laikā. Gluži pretēji, tas būtu pretrunā tiesiskās drošības principam, kas nosaka, ka nodokļa maksātāja situācija, ņemot vērā tā tiesības un pienākumus pret nodokļu administrāciju, nevar tikt apšaubīta bezgalīgi¹⁴.

44. Līdz ar to PVN direktīvas 90. panta 1. punkts principā pieļauj valsts tiesībās paredzēto tiesību samazināt nodokļa bāzi ierobežojumu laikā.

4. Nosacījumi Savienības tiesībām atbilstošam nodokļa bāzes samazināšanas termiņam

45. Datums, kurā sāk skaitīt šo termiņu, tiek noteikts valsts tiesību aktos, ar nosacījumu, ka tiek ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi¹⁵. It īpaši efektivitātes princips prasa, lai no PVN direktīvas 90. panta 1. punkta izrietošais nodokļa bāzes samazinājuma ierobežojums laika ziņā atbilstu Savienības tiesību principiem PVN tiesību jomā.

46. Pirmkārt, no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir *PVN direktīvas pamatprincipa* izpausme. Atbilstoši tam nodokļa bāze ir faktiski saņemtā atlīdzība. Turklāt no tā izriet, ka nodokļu administrācija kā PVN nevar piedzīt summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu¹⁶. Tas uzliek par pienākumu dalībvalstij atbilstoši samazināt nodokļa bāzi¹⁷.

47. Otrkārt, ir jāievēro nodokļu neitralitātes princips. Tas ir PVN pamatprincips, kas izriet no PVN kā patēriņa nodokļa rakstura¹⁸. No tā arī izriet, ka uzņēmums kā nodokļu iekasētājs valsts vārdā principā ir atbrīvojams no galīgā PVN maksājuma¹⁹, ja pati uzņēmējdarbība kalpo (principā) ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai²⁰.

¹³ Spriedumi, 2019. gada 3. jūlijs, *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, 39. punkts), 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Inatlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, 42. punkts), un 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 37. punkts).

¹⁴ Rikojums, 2021. gada 3. marts, *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157, 23. punkts).

¹⁵ Rikojums, 2021. gada 3. marts, *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157, 23. punkts); šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 21. janvāris, *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 16. un 17. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra), un 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Industria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 36. un 37. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

¹⁶ Spriedumi, 2021. gada 11. novembris, *ELVOSPOL* (C-398/20, EU:C:2021:911, 25. punkts), 2021. gada 6. oktobris, *Boehringer Ingelheim* (C-717/19, EU:C:2021:818, 41. punkts), 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana) (C-335/19, EU:C:2020:829, 21. punkts), 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 35. punkts), un 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 15. punkts).

¹⁷ Piemēram, *expressis verbis* arī spriedumā, 2014. gada 3. septembris, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, 31. punkts), un 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 26. punkts).

¹⁸ 2014. gada 13. marta spriedumā *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 43. punkts) Tiesa norāda uz interpretācijas principu.

¹⁹ 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).

²⁰ Spriedumi, 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts), 2005. gada 21. aprīlis, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. punkts), 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 51. punkts), un mani secinājumi lietā *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, 25. punkts).

48. Tomēr saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu nodoklis kļūst iekasējams jau tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana. Tam, ka saņēmējs ir samaksājis arī atlīdzību (t.s. nodokļa uzlikšana atbilstoši uzkrāšanas principam), nav noteicošas nozīmes. Tomēr, ja nodokļa uzlikšanas metode uzliek par pienākumu uzņēmumam, kas piegādā preces vai sniedz pakalpojumus, gadiem ilgi būt parādā PVN, kuru tas nevarēja iekasēt, šis nodokļa avansa maksājums rada ievērojamu slogu uzņēmumam. Tad vairs nevar runāt par pilnīgu²¹ PVN neitralitāti.

49. Treškārt, PVN avansa maksāšana ietekmē nodokļa maksātāja pamattiesības (piemēram, brīvību izvēlēties profesiju, brīvību veikt uzņēmējdarbību un pamattiesības uz īpašumu – Pamattiesību hartas 15., 16. un 17. pants). Turklāt saskaņā ar Hartas 20. pantu pastāv nevienlīdzīga attieksme pret nodokļa maksātājiem, pret kuriem saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta b) punktu nodokļa prasība rodas tikai pēc atlīdzības saņemšanas (t.s. nodokļa uzlikšana atbilstoši kases principam).

50. Tādējādi, ņemot vērā šos Savienības tiesību principus, nosacījums tam, lai iespējas samazināt nodokļa bāzi saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu ierobežojums laika ziņā būtu pieļaujams, ir tāds, ka šim termiņam jābūt saistītam ar brīdi, sākot ar kuru nodokļa maksātājs arī varēja atsaukties uz PVN direktīvas 90. panta 1. punktu. Tikai tad tiek ņemta vērā ideja, ka nodokļa maksātājs rīkojas “tikai” kā nodokļu iekasētājs valstī labā²² un līdz ar to nav parādā vairāk nodokļu, nekā tas faktiski varēja iekasēt. Ja šī termiņa mērķim ir jābūt arī tiesiskajai drošībai (skat. iepriekš 43. punktu), nodokļa maksātājam ir jābūt informētam par šo brīdi.

51. Pakalpojuma sniegšanas vai rēķina izrakstīšanas brīdis – uz kuru pamatojās pirmās instances tiesa pamatlietā – nav piemērots šim nolūkam²³. Tajā brīdī nodokļa maksātājs parasti pieņem, ka noligtā cena tiks arī samaksāta. Līdz ar to PVN direktīvas 90. panta 1. punktā izvirzītās prasības tad vēl nav izpildītas.

52. Valsts likumdevējs pēc saviem ieskatiem nosaka, no kura brīža sākas noilguma termiņš. Viņš var izvēlēties agrāko nodokļa bāzes samazināšanas brīdi (pietiekama varbūtība, ka pakalpojumu saņēmējs nesamaksās – piemēram, nesamaksāšana, neraugoties uz brīdinājumu) vai vēlāko brīdi (varbūtība, kas robežojas ar pārliecību, ka pakalpojumu saņēmējs nesamaksās – piemēram, maksātnespējas procedūras pabeigšana).

53. Tomēr šādas izvēles neesamības gadījumā – kā tas ir šajā lietā – runa var būt tikai par vēlāko iespējamo brīdi, sākot ar kuru sāk skaitīt noilguma termiņu. Tas jau izriet no Tiesas rīkojuma lietā *FGSZ*²⁴. Ja dalībvalsts ir paredzējusi, ka uz PVN direktīvas 90. pantā paredzētajām kreditora tiesībām saņemt nodokļa samazinājumu attiecas noilguma termiņš, “šim termiņam ir jābūt sākas nevis sākotnēji paredzētā maksāšanas pienākuma izpildes dienā, bet gan dienā, kurā prasījums ir kļuvis galīgi neatgūstams”.

²¹ Šādi arī spriedumā, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 23. punkts).

²² Spriedumi, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts), un 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts).

²³ Šādi, piemēram, *expresiss verbis* arī 2021. gada 3. marta rīkojumā *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157, 27. punkts) ar norādi uz 2018. gada 21. marta spriedumu *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 51. punkts) un 2018. gada 12. aprīļa spriedumu *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 44. punkts).

²⁴ Rīkojums, 2021. gada 3. marts, *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157, 28. punkts un rezolutīvā daļa).

54. Šo apgalvojumu var attiecināt uz šo lietu. Vienīgais Bulgārijas tiesībās paredzētais termiņš ir DOPK 129. panta 1. punktā noteiktais vispārējais termiņš, kura sākums ir atkarīgs no tiesību uz atmaksu rašanās brīža. Bulgārijas tiesību aktos nav paredzēts īpašs tiesiskais regulējums par to, kad rodas tiesības uz atmaksu, kas izriet no PVN direktīvas 90. panta 1. punktā paredzētā nodokļa bāzes samazinājuma.

55. Tomēr, ja dalībvalsts prettiesiski liedz nodokļa maksātājam iespēju samazināt nodokļa bāzi nemaksāšanas gadījumā, arī vispārējais noilguma termiņš var sākties tikai vēlākajā brīdī (šo secinājumu 52. punkts). Tas ir brīdis, kad ar ticamību, kas robežojas ar pārliecību, var konstatēt – kā to apgalvoja arī Komisija –, ka maksājums vairs nav sagaidāms, t.i., tikai maksātnespējas procedūras pabeigšanas brīdī. Līdz ar to PVN direktīvas 90. panta 1. punkts šajā gadījumā nepieļauj noilguma termiņu, kas ir atkarīgs no agrāka datuma.

5. Starpsecinājumi

56. PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāpiemēro tieši, ja dalībvalsts šīs direktīvas 90. panta 2. punktā paredzēto atkāpes iespēju izmanto kļūdaini, neņemdamā vērā galīgās nesamaksāšanas nenoteiktību, bet pilnībā izslēdzot nodokļa bāzes samazinājumu (atbilde uz ceturto jautājumu).

57. Šajā ziņā PVN direktīvas 90. pants neliedz piemērot atbilstošu noilguma termiņu, ja tas sākas tikai dienā vai pēc dienas, kad nodokļa maksātājs varēja samazināt nodokļa bāzi pilnīgas vai daļējas cenas nesamaksāšanas gadījumā. Tomēr noilguma termiņš, kas sākas no pakalpojumu sniegšanas vai rēķina izrakstīšanas brīža, nav saderīgs ar šīs direktīvas 90. pantu. Ja šis brīdis nav juridiski precīzi noteikts, par noilguma termiņa sākumu var uzskatīt tikai brīdi, kad prasījums ir kļuvis neiekasējams ar varbūtību, kas robežojas ar noteiktību (atbilde uz pirmo jautājumu).

C. Nodokļa bāzes samazināšanas brīdis pilnīgas vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā

58. Tomēr noteicoša nozīme ir aspektam – ko iesniedzējtiesa ir arī ietvērusi trešajā jautājumā – par to, kad PVN direktīvas 90. panta 1. punktā paredzēto nodokļa bāzes samazināšanu pilnīgas vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā vispār var veikt par labu nodokļa maksātājam.

59. Saistībā ar PVN direktīvas 90. pantu Tiesa runā par “tiesībām saņemt nodokļa bāzes samazinājumu”²⁵. Nodokļa maksātājam ir šādas tiesības. Tāpēc tas var pieprasīt samazināt nodokļa bāzi, ja viņš uzskata, ka samaksa paredzamā nākotnē vairs nav sagaidāma. Tomēr nav pienākuma izmantot šīs tiesības. Viņš var arī turpināt PVN maksāt avansā, ja un tāpēc, ka viņš pieņem, ka viņa klients drīz samaksās.

60. Līdz ar to nodokļa maksātājs ir vienīgais, kurš var novērtēt, vai maksājums pārskatāmā nākotnē vēl tiks vai netiks veikts. Šādā gadījumā noteicoša nozīme ir arī viņa paziņojumam par to, kad viņa ieskatā var uzskatīt, ka samaksa netiks veikta “galīgi”. Šis paziņojums tiek sniegts attiecīgajā taksācijas periodā.

²⁵ Rikojums, 2021. gada 3. marts, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, 19. punkts), kā arī spriedumi, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingotlan Lízing* (C-404/16, EU:C:2017:759, 44. punkts), un 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 39. punkts).

61. Līdz ar to pakalpojumu sniedzēja darījuma nodokļa bāzes samazinājums ir atkarīgs no viņa lēmuma un paziņojuma. Tam nav atpakaļejoša spēka, jo, kamēr šis paziņojums nav reģistrēts apgrieztās iekasēšanas procedūrā (šajā gadījumā tā ir procedūra, kurā nodokļu maksātājs pats aprēķina un nosaka maksājamā nodokļa apmēru), var uzskatīt, ka nodokļa maksātājs joprojām uzskata, ka cena tiks samaksāta vēl pietiekami drīz.

62. Pretējs secinājums būtu jāizdara tikai tad, ja valsts tiesību aktos ir paredzēts konkrēts, atbilstošs brīdis, no kura principā var samazināt nodokļa bāzi. Taču šajā gadījumā tas tā nav. Līdz ar to nav noteikts konkrēts brīdis, kad ir jāveic nodokļa bāzes samazinājums. Drīzāk ir noteikts periods, kurā nodokļa maksātājs var izmantot savas tiesības samazināt nodokļa bāzi.

1. Vēlākais nodokļa bāzes samazināšanas brīdis

63. Kā Tiesa jau ir nospriedusi²⁶, vēlākais brīdis, sākot ar kuru nodokļa maksātājs var īstenot nodokļa bāzes samazinājumu, ir brīdis, kad ir skaidrs, ka par veikto darījumu vairs netiks veikts maksājums. Tas var būt, piemēram, pakalpojumu saņēmēja maksātnespējas procedūras pabeigšana. Tomēr nodokļa bāzes samazināšana nevar būt atkarīga tikai no maksātnespējas procedūras kreditoram nelabvēlīgas pabeigšanas²⁷.

64. Šajā ziņā Tiesa ir norādījusi, ka balstīšanās uz “galīgo neatgūstamību” ir nesamērīga²⁸, jo īpaši tāpēc, ka turpmāki maksājumi var atkal palielināt nodokļa bāzi. Turklāt pakalpojumu sniedzēja atbildības iestāšanās bez vainas pārsniegtu to, kas ir nepieciešams Valsts kases tiesību aizsardzībai²⁹. Citādi nav arī neiekasējama nodokļa bezstrīdus ilgtermiņa avansa maksājumu gadījumā (piemēram, vairāku gadu ilgā laikposmā, kā tas ir, piemēram, līdz maksātnespējas procedūras pabeigšanai). Pēc manām domām, vēlākais brīdis, ko varētu ņemt vērā, varētu būtu arī brīdis, kad iestājas civiltiesiskā samaksas prasījuma noilgums. Šajā ziņā var pieņemt, ka pakalpojumu saņēmējs – kurš līdz tam nav samaksājis – *a fortiori* vairs nesamaksās prasījumu, kuram jau ir iestājies noilgums.

65. Tomēr, ņemot vērā tā kā nodokļa iekasētāja funkciju, viņa pamattiesības un neitralitātes principu, nodokļa maksātājam ir jābūt iespējai samazināt nodokļa bāzi arī agrāk.

2. Agrākais nodokļa bāzes samazināšanas brīdis

66. Līdz šim Tiesa nav pieņēmusi nevienu nolēmumu par to, kā noteikt agrāko brīdi, sākot ar kuru var runāt par pilnīgu vai daļēju nesamaksāšanu, kas dod tiesības samazināt nodokļa bāzi PVN direktīvas 90. panta 1. punkta izpratnē. Manuprāt, lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāņem vērā PVN direktīvas 66. panta b) punkts, kā arī 194. un nākamie panti, skatīti kopā ar vienlīdzīgas attieksmes principu (Hartas 20. pants). Šie noteikumi paredz *drīzu* iespēju samazināt nodokļa bāzi.

²⁶ Šajā nozīmē, šķiet, ir jāsaprot arī 2021. gada 3. marta rikožums, *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157); skat. arī spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 27. un 28. punkts).

²⁷ Spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 29. punkts).

²⁸ Spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 27. punkts).

²⁹ Spriedumi, 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 42. punkts), un 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 48. punkts).

67. Saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta b) punktu dalībvalstis noteiktai nodokļa maksātāju grupai (piemēram, atkarībā no apgrozījuma apmēra) kā PVN rašanās brīdi var noteikt “maksājuma saņemšanas brīdi” (nodokļa uzlikšana atbilstoši kases principam). Šo iespēju dalībvalstis katrā ziņā ir izmantojušas daļēji. Ir jāņem vērā arī pakalpojumi, kuru gadījumā PVN direktīvā ir paredzēts vai atļauts nodokļa maksāšanas pienākumu pārnest uz pakalpojumu saņēmēju (skat. PVN direktīvas 194. un nākamās pantus). Uzņēmumiem, kuri veic šādus darījumus – piemēram, sniedz pakalpojumus ārvalstīs reģistrētiem uzņēmējiem –, PVN nav jāmaksā avansā. Pēdējo minēto sistēmu mērķis plašākā nozīmē ir nodokļu administrēšanas vienkāršošana.

68. Uzņēmums, kuram ir piemērojama nodokļa uzlikšana atbilstoši uzkrāšanas principam – proti, kad nodoklis kļūst iekasējams neatkarīgi no samaksas saņemšanas – un kuram ilgāku periodu nodoklis ir jāmaksā avansā, atrodas jau neizdevīgākos konkurences apstākļos salīdzinājumā ar uzņēmēju, kuram ir piemērojama nodokļa uzlikšana atbilstoši kases principam un kuram nodoklis ir jāmaksā tikai pēc samaksas saņemšanas. Tas pats attiecas uz uzņēmumiem, kas veic tikai tādus darījumus, uz kuriem attiecas nodokļu saistību pārņemšana uz pakalpojuma saņēmēju. Tomēr šādu nevienlīdzīgu attieksmi var pamatot tikai ar primārajām tiesībām, jo īpaši ar Hartu, ja avansa maksāšanas periods nav pārāk ilgs.

69. Interpretējot PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, ir jāņem vērā arī tas, ka saskaņā ar tiesību aktiem nodokļu jomā vienmēr ir iespējams vēlāks nodokļa bāzes palielinājums³⁰. Proti, ja vēlāk (piemēram, maksātnespējas procedūras laikā vai pēc tās pabeigšanas) tomēr uzņēmumam tiek samaksāts, šajā brīdī ir attiecīgi jāpalielina nodokļu saistības. Tas izriet jau no PVN direktīvas 73. panta, saskaņā ar kuru viss, ko pakalpojumu saņēmējs vai trešā persona iztērē darījumos, tiek iekļauts nodokļa bāzē.

70. Nodokļa bāzes samazinājums ar nosacījumu, ka vēlākas samaksas gadījumā tā tiks palielināta, ir mazāk apgrūtināošs attiecībā pret nodokļa maksātāju un tādējādi samērīgāks nekā pienākums maksāt nodokli avansā gadiem ilgi līdz maksātnespējas procedūras uzsākšanai vai pat pabeigšanai³¹.

71. Tiesību aktos PVN jomā tik un tā nav iespējams nošķirt prasījumus, kuru nesamaksāšana ir galīgi skaidra, un prasījumus, kuru gadījumā tas tā nav. Tas ir saistīts ar to, ka “galīga” nesamaksāšana tiesību aktu PVN jomā izpratnē nav iespējama. To nepieļauj jau PVN direktīvas 73. panta formulējums. Saskaņā ar to nodokļa bāze ietver arī *trešās personas maksājumus* un tādējādi nav saistīta ar parādnieka maksātnespēju vai eksistenci³². Turklāt, kā liecina nodokļa uzlikšana samaksātai dzeramnaudai³³, nejauši pārmaksātām summām vai samaksātam pienākuma parādam³⁴, tiesību aktos PVN jomā netiek ņemta vērā piedzenama parāda esamība. Līdz ar to vienmēr pastāv tikai *zināma nemaksāšanas varbūtība*, kas jo īpaši palielinās, palielinoties nemaksāšanas ilgumam, un to var konkretizēt ar nemaksāšanas apstākļiem (šajā ziņā skat. šo secinājumu 63. un nākamās punktus).

³⁰ Šādi arī spriedumā, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 27. punkts).

³¹ Šajā nozīmē arī spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 27. un 28. punkts).

³² Piemēram, jau ir bijuši gadījumi, kad banka nokārtoja amatnieku, kuru klients bija kļuvis maksātnespējīgs, prasījumus, lai novērstu turpmāku kaitējumu tās tēlam – skat. lietu *BFH* [*Bundesfinanzhof*, Federālajā finanšu tiesā], 2001. gada 19. oktobra spriedums – V R 75/98, UR 2002, 217.

³³ Spriedums, 2001. gada 29. marts, Komisija/Francija (C-404/99, EU:C:2001:192, 40. un nākamie punkti).

³⁴ Spriedums, 2002. gada 17. septembris, *Town & County Factors* (C-498/99, EU:C:2002:494, 21. un nākamie punkti).

72. Tādējādi noteicoša nozīme var būt tikai tam, vai prasījums nav apmierināms paredzamā nākotnē. Šāda neapmierināmība var pastāvēt jau tad, ja parādnieks nopietni atsakās maksāt. Ja, piemēram, parādnieks apstrīd paša prasījuma esamību vai tā apmēru, ir liela varbūtība, ka prasījums ilgākā laikā netiks apmierināts vai netiks apmierināts pilnā apmērā.

73. Taču netiešo nodokļu iekasēšanas gadījumā valsts ir atkarīga no nodokļa maksātāja veiktas PVN “iekasēšanas”. Tāpēc ir jāņem vērā tādi pasākumi, kas ir nodokļa maksātāja rīcībā un ko no viņa var pieprasīt. Pasākumi, kurus katrā dalībvalstī var pieprasīt veikt uzņēmumam, pirms tas var koriģēt savas nodokļu saistības cenas nesamaksāšanas gadījumā, ir atkarīgi arī no situācijas attiecīgajā dalībvalstī. Eiropas Savienības Tiesa šajā ziņā var sniegt tikai norādes.

74. Piemēram, dalībvalsts var pieprasīt pierādījumus par iespējamu nesamaksāšanu ilgākā periodā. Ar vienkāršu apgalvojumu par to nepietiek. Tāpat būtu samērīgi noteikt saprātīgu nemaksāšanas periodu (piemēram, pēc analogijas ar Direktīvas 2011/7/ES par maksājumu kavējumu novēršanu komercdarījumos³⁵ 3. panta 3. punkta b) apakšpunktu pēc 30 dienām pēc rēķina saņemšanas vai arī, piemēram, 14 dienām pēc brīdinājuma vēstules saņemšanas), pēc kura var uzskatīt, ka nav veikta samaksa PVN direktīvas 90. panta 1. punkta izpratnē, ja nav pierādījumu par pretējo.

75. Manuprāt, noteicoša nozīme ir tam, ka nodokļa maksātājs spēj nodokļu administrācijai pierādīt pietiekamu ilgstošu nesamaksāšanas iespējamību³⁶, un ka tas tā ir, neraugoties uz to, ka viņš ir mēģinājis pildīt savas nodokļu iekasētāja funkcijas valsts vārdā. Turpretim pienākums valsts labā piedzīt tiesā, iespējams, bezvērtīgus prasījumus, kas rada ievērojamas izmaksas, nav saderīgs nedz ar neitralitātes principu, nedz ar samērīguma principu.

76. Parasti pirms nodokļa bāzes korekcijas ir jāmēģina apmierināt prasījumu. Tas ir samērīgi, ja vien nav pierādījumu par to, ka šis mēģinājums tik un tā būs neveiksmīgs vai saimnieciski neizdevīgs. Šajā ziņā nodokļa maksātājs ar savām darbībām var izlemt, kurā brīdī iepriekš minētajā laikposmā viņš izmantos savas “tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu”.

3. Starpsecinājumi

77. Brīdis, no kura nodokļa maksātājs var pirmo reizi samazināt nodokļa bāzi (agrākais brīdis) pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu ir atkarīgs no situācijas attiecīgajā dalībvalstī un lietas apstākļiem, kas ir jāvērtē iesniedzējtiesai.

78. Šajā ziņā neitralitātes princips aizliedz nesamērīgi ilgu nodokļa maksāšanu avansā, ja nodokļa maksātājs (pakalpojumu sniedzējs) ir veicis saprātīgus pasākumus, lai valsts vārdā pildītu savas nodokļu iekasētāja funkcijas. Minētā priekšnoteikums principā ir nesekmīgs aicinājums pakalpojumu saņēmējam veikt maksājumu (brīdinājums). Tomēr nav nepieciešama nesekmīga tiesvedība vai maksātnespējas procedūras uzsākšana vai pabeigšana par pakalpojumu saņēmēja aktīviem (atbilde uz trešo jautājumu).

³⁵ Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva 2011/7/ES (2011. gada 16. februāris) (OV 2011, L 48, 1. lpp.).

³⁶ Šajā ziņā skat. arī spriedumu, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana) (C-335/19, EU:C:2020:829, 48. punkts).

D. Nodokļa maksātāja veiktas nodokļa bāzes samazināšanas kārtība

79. PVN direktīvas 90. panta 1. punktā – un atbilstoši Tiesas viedoklim³⁷ arī šīs direktīvas 273. pantā – dalībvalstīm ir piešķirta novērtējuma brīvība, tostarp attiecībā uz formalitātēm, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda valstu nodokļu iestādēs, lai saņemtu nodokļa bāzes samazinājumu³⁸. Tomēr šiem pasākumiem cik vien iespējams maz ir jāietekmē PVN direktīvas mērķi un principi, un tādējādi tie nedrīkst tikt izmantoti, lai apšaubītu PVN neitralitāti³⁹.

80. Līdz ar to attiecībā uz pierādījumiem par to, ka atlīdzība pēc darījuma izpildes nav galīgi iegūta daļēji vai pilnībā, ir pieļaujamas tikai formālas prasības⁴⁰.

1. Rēķina labojuma nepieciešamība?

81. Tas neietver rēķina labojumu. Lai pierādītu, ka maksājums nav veikts, der brīdinājuma vēstule, prasība vai *pakalpojumu saņēmēja* rakstisks atteikums, bet ne *pakalpojumu sniedzēja* veikts rēķina labojums.

82. Papildus ir jānorāda – kā norādīts iepriekš 71. punktā –, ka PVN direktīvas 90. pantā kā priekšnoteikums nav paredzēta galīga nesamaksāšana tiesību aktu PVN jomā izpratnē. Kā jau izriet no šīs direktīvas 73. panta, turpmāki sekmīgi izpildes mēģinājumi atkal palielina nodokļa bāzi. Ja pakalpojumu sniedzējs būtu spiests labot rēķinu, to, iespējams, varētu interpretēt kā atteikšanos no prasījuma saskaņā ar civiltiesībām.

83. Turklāt PVN direktīvā ir atzīts, ka rēķins ir jālabo tikai tad⁴¹, ja pakalpojumu sniedzējs vēlas atbrīvoties no savām nodokļu saistībām saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu. Tomēr šīs direktīvas 203. pants šajā gadījumā nav piemērojams – pretēji Bulgārijas nodokļu administrācijas paustajam viedoklim tiesas sēdē. Tas attiecas tikai uz nepamatotas un līdz ar to nepareizas nodokļu pārrēķināšanas gadījumu, kā to nesen precizēja Tiesa⁴². Tomēr sākotnējos rēķinos nav norādīta kļūdaina PVN summa. Šī summa un pakalpojumu sniedzēja rēķins kopumā nav kļūdaini, ja pakalpojumu saņēmējs vienpusēji nav samaksājis cenu. Līdz ar to tā nav jālabo.

84. Tas arī atšķir šo lietu – pretēji tam, ko apgalvo Bulgārija, – no lietas, uz kuru balstījās Tiesas spriedums lietā *Kraft Foods Polska*⁴³. Tajā jautājums bija par nodokļa bāzes samazināšanu, pamatojoties uz pakalpojumu sniedzēja vēlāk piešķirtajām atlaidēm. Līdz ar to tajā mainījās

³⁷ Skat., piemēram, spriedumus, 2018. gada 6. decembris, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, 35. punkts), 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingtatlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, 42. punkts), un 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 33. punkts).

³⁸ Spriedumi, 2018. gada 6. decembris, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, 32. punkts), 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingtatlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, 42. punkts), un 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrārķūlkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 37. punkts).

³⁹ Spriedumi, 2018. gada 6. decembris, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, 33. punkts), 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingtatlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, 43. punkts), un 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrārķūlkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 38. punkts).

⁴⁰ Līdzīgi: rīkojums, 2021. gada 3. marts, *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157, 19. punkts), kā arī spriedumi, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingtatlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, 44. punkts), un 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrārķūlkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 39. punkts).

⁴¹ Skat. spriedumus, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. punkts), 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou* u.c. (no C-78/02 līdz C-80/02, EU:C:2003:604, 49. punkts), 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 49. punkts), un 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. punkts).

⁴² Spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (nepareizi norādīts PVN gala patērētājiem izrakstītajos rēķinos) (C-378/21, EU:C:2022:968, 23. punkts), ar norādi uz maniem secinājumiem lietā P (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:657, 26. punkts).

⁴³ Spriedums, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40).

nolīgtā atlīdzība, kas ir jānorāda rēķinā. Tāpēc tajā bija vietā apgalvojums, ka pierādījums par labota rēķina saņemšanu principā varētu būt principā iespējami noteikumi PVN direktīvas 90. panta izpratnē⁴⁴.

85. Tomēr, rūpīgi lasot spriedumu, Tiesa galvenokārt pievērsās pierādījumam par pakalpojumu saņēmēja informētību, lai viņš varētu koriģēt savu iespējamo priekšnodokļa atskaitījumu⁴⁵, jo atlaides dēļ esot jāmaksā zemāka cena. Tomēr pakalpojumu saņēmējam, kurš nav samaksājis rēķinu, joprojām ir jāmaksā tā pati cena. Šajā ziņā viņš nav jāinformē. Tāpat viņš nav jāinformē par to, ka viņš ir pieprasījis pārāk lielu priekšnodokļa atskaitījumu (skat. šo secinājumu 90. punktu), jo viņš pats zina, ka viņš nav samaksājis.

86. Tā kā pareiza rēķina labošana (pat nesamaksāšanas gadījumā) nav jāpilda, PVN direktīva nepieļauj šādu pienākumu.

2. Nepieciešamība informēt nodokļu administrāciju vai pakalpojumu saņēmēju?

87. Līdz ar to atliek vēl tikai noskaidrot, vai dalībvalstis, transponējot PVN direktīvas 90. pantu, var paredzēt, ka nodokļa bāzes samazinājums nesamaksāšanas gadījumā nav pieļaujams, pirms preču vai pakalpojumu saņēmējs, ja viņš ir nodokļa maksātājs, ir par to ticis informēts. Iesniedzējtiesas piektais jautājums, šķiet, ir par to, jo tajā ir skaidri norādīts, ka šo pasākumu mērķis ir koriģēt priekšnodokļa atskaitījumu, ko sākotnēji ir veicis pakalpojumu saņēmējs.

88. Tā nodokļu iestādes – kā aprakstīts lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu – principā vienmēr vēlas samazināt pakalpojumu sniedzēja nodokļa bāzi tikai pēc tam, kad ir ticis koriģēts pakalpojumu saņēmēja priekšnodokļa atskaitījums. Tādējādi jautājuma par PVN direktīvas 90. pantu pamatā ir PVN direktīvas 184. un nākamie panti. PVN direktīvas 90. pants reglamentē pakalpojumu sniedzēja tiesības samazināt savu nodokļa bāzi, ja viņš nesaņem paredzēto atlīdzību vai saņem to tikai daļēji pēc darījuma veikšanas, savukārt tās 185. pants attiecas uz priekšnodokļa atskaitījumu korekciju, ko sākotnēji veikusi otra tā paša darījuma puse. Tādējādi šie divi panti ir viena un tā paša saimnieciskā darījuma divas puses⁴⁶.

89. Tomēr PVN direktīvas 90. pantā, kā arī 184. un nākamajos pantos minētie koriģēšanas nosacījumi ir savstarpēji neatkarīgi. Proti, tie attiecas uz atšķirīgiem nodokļa maksātājiem⁴⁷. Līdz ar to “apstākļi, ka PVN, kas jāmaksā nodokļa maksātāja piegādātājam, kā tāds nav koriģēts, nekādi neietekmē kompetentās valsts nodokļu administrācijas tiesības pieprasīt nodokļa maksātāja atskaitītā PVN koriģēšanu”⁴⁸.

90. Šis pakalpojumu saņēmēja pienākums veikt korekciju pastāv pilnīgi neatkarīgi no pakalpojumu sniedzēja iespējamā paziņojuma pakalpojumu saņēmējam un parasti jau pirms tam. Tas tā ir tāpēc, ka priekšnodokļa atskaitījuma mērķis – kā es jau esmu sīkāk paskaidrojusi citos

⁴⁴ Spriedums, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 33. punkts).

⁴⁵ Spriedums, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 32. un 41. punkts).

⁴⁶ Šajā nozīmē arī spriedumi, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana) (C-335/19, EU:C:2020:829, 37. punkts), un 2018. gada 22. februāris, *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 35. punkts).

⁴⁷ Spriedums, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana) (C-335/19, EU:C:2020:829, 42. punkts), ar skaidru norādi uz maniem secinājumiem lietā E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana) (C-335/19, EU:C:2020:424, 58.–60. punkts); *expressis verbis* arī spriedumā, 2020. gada 28. maijs, *World Comm Trading Gfz* (C-684/18, EU:C:2020:403, 41. un 43. punkts).

⁴⁸ Spriedums, 2020. gada 28. maijs, *World Comm Trading Gfz* (C-684/18, EU:C:2020:403, 41. punkts).

secinājumos⁴⁹ – ir atbrīvot pakalpojumu saņēmēju no PVN sloga⁵⁰. Tomēr, ja, kā šajā gadījumā, samaksa nav tikusi veikta, pakalpojumu saņēmējam nav jāmaksā PVN. Tāpēc saskaņā ar PVN direktīvas 184. un nākamajiem pantiem tam ir nekavējoties jākorrigē priekšnodokļa atskaitījums, ja viņš nevēlas tikt apsūdzēts nodokļu nemaksāšanā.

91. Tomēr tikai pakalpojumu sniedzēja nodokļa bāzes samazinājums ļauj *nodokļu iestādēm* pārbaudīt pakalpojumu saņēmēja priekšnodokļa atskaitījumu un vajadzības gadījumā veikt korekciju saskaņā ar PVN direktīvas 184. un nākamajiem pantiem. Šajā ziņā paziņojums *nodokļu iestādēm* saistībā ar nodokļa bāzes korekciju saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu noteikti ir noderīgs. Tāpēc PVN direktīvas 90. pantam nebūtu pretrunā nodokļa maksātāja īpašs papildu pienākums informēt nodokļu iestādes. Tomēr šajā lietā runa nav par pienākumu paziņot nodokļu iestādēm, bet gan pakalpojumu saņēmējam⁵¹.

92. Šādam pienākumam veikt paziņojumu pakalpojumu saņēmējam kā PVN direktīvas 90. panta 1. punktā minētajam noteikumam saskaņā ar samērīguma principu būtu jābūt piemērotam, lai sasniegtu tajā izvirzītos mērķus, un tam nevajadzētu pārsniegt šim nolūkam nepieciešamo⁵².

93. Paziņojums pakalpojumu saņēmējam, ka pakalpojumu sniedzējs plāno samazināt nodokļa bāzi saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu, liecina par to, ka pēc darījuma veikšanas viņš nav saņēmis atlīdzību. Taču pakalpojumu saņēmējs pats zina, ka viņš nav samaksājis un ka tādēļ viņam nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumu. Tādējādi šādam paziņojumam labākajā gadījumā ir atgādinājuma vai brīdinājuma funkcija. Tāpēc tā piemērotība ir apšaubāma.

94. Ņemot vērā, ka pakalpojumu sniedzējam tas lielas pūles nesagādā, Tiesa⁵³ pienākumu sniegt šādu paziņojumu principā uzskatīja par samērīgu. Taču Tiesa argumentācijā norādīja, ka ir jāļauj dalībvalstij “rikoties savlaicīgi, lai atgūtu PVN, ko šis parādnieks (piezīme: pakalpojumu saņēmējs) varēja iepriekš atskaitīt”⁵⁴. Tomēr jautājums par to, kā paziņojums pakalpojuma saņēmējam – uz kuru nevajadzētu attiekties īpašām formālām prasībām – var dot dalībvalstij iespēju rīkoties laikus, paliek neatbildēts.

95. Šāds pienākums veikt pakalpojumu saņēmējam ir pilnīgi nepiemērots, ja paziņošana vairs nav iespējama vai ir bezjēdzīga, jo, piemēram, pakalpojumu saņēmējs pēc maksātnespējas procesa pabeigšanas jau ir likvidēts, pārcēlies uz nezināmu adresi vai jau ir koriģējis savu priekšnodokļa atskaitījumu. Turklāt nodokļu administrācijas informēšana par attiecīgo pakalpojumu saņēmēju saistībā ar nodokļa bāzes samazināšanu ir piemērotākais un maigākais līdzeklis, lai nodokļu administrācija varētu savlaicīgi kontrolēt un koriģēt pakalpojumu saņēmēja priekšnodokļa atskaitījumu.

⁴⁹ Skat. manus secinājumus lietā *HA.EN.* (C-227/21, EU:C:2022:364, 61. un nākamie punkti) un lietā *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, 44. un nākamie punkti).

⁵⁰ Tāpat ģenerāladvokāta M. Kamposa Sančesa-Bordonas [*Campos Sánchez-Bordona*] secinājumos lietā *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 64. punkts).

⁵¹ Šķiet, ka minētais ir bijis par pamatu neskaidribām arī 2018. gada 6. decembra spriedumā *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, 38. punkts).

⁵² Spriedumi, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana) (C-335/19, EU:C:2020:829, 47. punkts), un 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 25. punkts).

⁵³ Spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, 40. un nākamie punkti).

⁵⁴ Spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, 38. punkts).

3. Starpsecinājumi

96. Likumā paredzēts pienākums, saskaņā ar kuru pakalpojumu sniedzējam ir jāinformē pakalpojumu saņēmējs par nodokļa bāzes izmaiņām, lai atgādinātu viņam par, iespējams, vēl veicamu priekšnodokļa atskaitījuma korekciju, ir nesamērīgs tā nepiemērotības dēļ. Tāpēc dalībvalstis nevar to paredzēt saistībā ar PVN direktīvas 90. pantu (atbilde uz piekto jautājumu). Turklāt pienākums iepriekš labot pareizu rēķinu ir pretrunā PVN direktīvai (atbilde uz otro jautājumu).

E. Procentu piemērošana atmaksāšanas prasījumam saistībā ar nodokļa bāzes samazināšanu

97. Tāpēc atliek vēl tikai noskaidrot, no kura brīža pamatota nodokļa bāzes samazinājuma gadījumā par no tā izrietošo atmaksas prasījumu dalībvalstij ir jāmaksā procenti. Šajā lietā *CRG* nodokļa bāzes samazinājumu veica 2020. gadā, taču tā pieprasa procentus ar atpakaļejošu spēku par rēķinu izrakstīšanas gadiem (no 2006. līdz 2012. gadam).

98. Nodokļu neitralitātes princips paredz, ka finansiālie zaudējumi, kas radušies, ja priekšnodokļa pārpalikums nav atmaksāts saprātīgā termiņā, ir jākompensē ar nokavējuma procentu samaksu⁵⁵. Tas attiecas arī uz PVN atmaksāšanu, kas izriet no PVN bāzes samazinājuma saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu⁵⁶.

99. Kā izklāstīts iepriekš (šo secinājumu 51. un nākamie punkti), nodokļa maksātājam ir iespējams noteiktā termiņā samazināt nodokļa bāzi bez sīkāk izstrādāta valsts tiesiskā regulējuma. Noteicoša nozīme ir viņa paskaidrojumam par to, no kura brīža viņa ieskatā var pieņemt “galīgu” nesamaksāšanu. Šis paziņojums tiek sniegts attiecīgajā taksācijas periodā, un tam nav atpakaļejoša spēka (skat. šo secinājumu 60. un nākamās punktus). Tāpēc – kā galu galā ir pareizi norādījusi Bulgārijas nodokļu administrācija un Komisija – par procentu uzlikšanu var runāt tikai pēc šī paziņojuma sniegšanas.

100. Pirms tam juridiskais pamats PVN atskaitīšanai pastāv, pamatojoties uz PVN direktīvas 63. pantu. Tas nav vairs piemērojams tikai tad, kad galīgā nemaksāšana ir pietiekami ticama (PVN direktīvas 90. pants). Līdz ar to nodokļa maksātājam ir jāpaziņo par šī avansa maksājumu perioda beigām un jāpieprasa atmaksāšana sava nodokļu aprēķina ietvaros. No šī brīža nodokļu administrācija ir informēta par samazināto nodokļu bāzi un atmaksāšanas pienākumu. Nemaksāšanas gadījumā tā kļūst par parādnieci un tai ir jāmaksā nokavējuma procenti.

101. Šāda risinājuma mērķis ir arī tiesiskā drošība, jo tas visām iesaistītajām pusēm ļauj izvairīties no strīda, kas vērsts uz pagātņi, par procentu aprēķināšanas sākumu un līdz ar to par pirmās “neatgūstamības” brīdi, ja nodokļa maksātājs acīmredzami tajā laikā neredzēja nepieciešamību samazināt nodokļa bāzi.

102. Līdz ar to procentus atmaksāšanas prasījumam, pamatojoties uz nodokļa bāzes samazināšanu, nevar piemērot, piemēram, jau no brīža, kad ir sniegts pakalpojums vai ir izrakstīts rēķins (šajā brīdī samaksa vēl nebija nenoteikta PVN direktīvas 90. panta izpratnē).

⁵⁵ Spriedumi, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c. (C-844/19, EU:C:2021:378, 40. punkts), 2020. gada 14. maijs, *Agrobot CZ* (C-446/18, EU:C:2020:369), un 2018. gada 28. februāris, *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121, 25. punkts).

⁵⁶ Spriedums, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c. (C-844/19, EU:C:2021:378, 41. punkts); skat. arī manus secinājumus lietā *technoRent International* u.c. (C-844/19, EU:C:2021:58, 31. punkts).

Drīzāk par to var runāt agrākais no brīža, kad pakalpojumu sniedzējs var pieņemt, ka samaksa vairs netiks veikta un viņš ir paziņojis par to saistībā savu nodokļu aprēķinu (atbilde uz sesto jautājumu).

VI. Secinājumi

103. Tādējādi uz *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem ierosinu atbildēt šādi:

- 1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. pants neliedz piemērot atbilstošu noilguma termiņu, ja to sāk skaitīt tikai dienā vai pēc dienas, kad nodokļa maksātājs varēja samazināt nodokļa bāzi pilnīgas vai daļējas cenas nesamaksāšanas gadījumā. Tomēr noilguma termiņš, ko sāk skaitīt no pakalpojumu sniegšanas vai rēķina izrakstīšanas brīža, nav saderīgs ar šīs direktīvas 90. pantu. Ja šis brīdis nav juridiski precīzi noteikts, noilguma termiņu var sākt skaitīt tikai no brīža, kad prasījums ir kļuvis neiekasējams ar varbūtību, kas robežojas ar noteiktību.
- 2) Pienākums labot pareizu rēķinu kā nodokļa bāzes samazināšanas priekšnoteikums cenas nesamaksāšanas gadījumā ir pretrunā Direktīvai 2006/112.
- 3) Brīdis, no kura nodokļa maksātājs var pirmo reizi samazināt nodokļa summu pilnīgas vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā saskaņā ar Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktu, ir atkarīgs no situācijas attiecīgajā dalībvalstī un lietas apstākļiem, kas ir jāvērtē iesniedzējtiesai. Šajā ziņā neitralitātes princips aizliedz nesamērīgi ilgu nodokļa maksāšanu avansā, ja nodokļa maksātājs (pakalpojumu sniedzējs) ir veicis saprātīgus pasākumus, lai valsts vārdā pildītu nodokļu iekasētāja funkcijas. Minētā priekšnoteikums principā ir nesekmīgs aicinājums pakalpojumu saņēmējam veikt samaksu (brīdinājums). Tomēr nav nepieciešama nesekmīga tiesvedība vai maksātnešpējas procedūras uzsākšana vai pabeigšana par pakalpojumu saņēmēja aktīviem.
- 4) Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts ir jāpiemēro tieši, ja dalībvalsts šīs direktīvas 90. panta 2. punktā paredzēto atkāpes iespēju izmanto kļūdaini, neņemdamā vērā galīgās nesamaksāšanas nenoteiktību, bet pilnībā izslēdzot nodokļa bāzes samazinājumu.
- 5) Likumā paredzēts pienākums, saskaņā ar kuru pakalpojumu sniedzējam pakalpojumu saņēmējs, kad pēdējais minētais (pilnīgi vai daļēji) nav samaksājis cenu, ir jāinformē par nodokļa bāzes izmaiņām, lai atgādinātu viņam par, iespējams, vēl veicamu priekšnodokļa atskaitījuma korekciju, ir nesamērīgs tā nepiemērotības dēļ. Tāpēc dalībvalstis nevar to paredzēt saistībā ar PVN direktīvas 90. pantu.
- 6) Procentus atmaksāšanas prasījumam, pamatojoties uz nodokļa bāzes samazināšanu, var piemērot agrākais no brīža, kad pakalpojumu sniedzējs var pieņemt, ka samaksa vairs netiks veikta un viņš ir paziņojis par to saistībā ar savu nodokļu aprēķinu.