



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 23. novembrī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Nodokļa bāze – Sestā direktīva 77/388/EEK – 11. panta C daļas 1. punkta otrā daļa – Tiesību samazināt nodokļa bāzi ierobežojums darījumu partnera nemaksāšanas gadījumā – Dalībvalstu rīcības brīvība transponēšanā – Uzņēmēja priekšmaksājuma perioda samērīgums

Lieta C-246/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakūzu provinces nodokļu tiesa, Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 7. martā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 28. aprīlī, tiesvedībā

**Enzo Di Maura**

pret

**Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa.**

TIESA (pirmā palāta)

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

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *G. De Bellis, avvocato dello Stato*,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *J. Kraehling* un *G. Brown*, pārstāves, kurām palīdz *E. Mitrophanous, barrister*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *F. Tomat* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāves,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2017. gada 8. jūnija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – itāļu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 11. panta C daļas 1. punktu, kā arī samērīguma, Savienības tiesību efektivitātes un pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes principus.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Enzo Di Maura* un *Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa* (Ieņēmumu dienesta Sirakūzu provinces direkcija, Itālija) (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par 2004. taksācijas gada nodokļu paziņojumu, kurā ir paredzēts PVN bāzes samazinājums.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punktā par nodokļa bāzes samazinājumu ir noteikts:

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

Tomēr pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no šā noteikuma.”

#### *Itālijas tiesības*

- 4 1972. gada 26. oktobra *Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Republikas prezidenta Dekrēts Nr. 633 par pievienotās vērtības nodokļa ieviešanu un tiesisko regulējumu) (*GURI*, Nr. 292, 1972. gada 11. novembris), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – “Prezidenta dekrēts”), 26. panta “Nodokļa bāzes vai nodokļa izmaiņas” 2. punktā ir noteikts:

“Ja darījums, kas iekļauts rēķinā, pēc 23. un 24. pantā minētās iegrāmatošanas nenotiek pilnīgi vai daļēji vai ja samazinās nodokļa bāze tāpēc, ka ir konstatēta spēkā neesamība, anulēšana, atsaukšana, laušana, atteikšanās un tamlīdzīgi, vai pilnīgas vai daļējas nesamaksas gadījumā neveiksmīgu kolektīvu maksātnespējas procedūru vai izpildprocedūru dēļ, vai tāpēc, ka ir piemēroti līgumā paredzēti atvieglojumi vai atlaides, tad preču piegādātājam vai pakalpojuma sniedzējam ir tiesības saskaņā ar 19. pantu atskaitīt izmaiņām atbilstošo nodokli, iegrāmatojot to atbilstīgi 25. pantam. Pārdevējam vai saņēmējam, kurš jau ir iegrāmatojis darījumu atbilstīgi šim pēdējam pantam, tādā gadījumā ir jāiegrāmato izmaiņa atbilstoši 23. vai 24. pantam, neskarot savas tiesības atgūt pārdevējam vai pakalpojuma sniedzējam kā atlīdzību samaksātās summas.”

- 5 Iesniedzējtiesa norāda, ka atbilstoši Itālijas nodokļu administrācijas un tiesu pastāvīgajai praksei minētā norma tiek interpretēta tādējādi, ka nemaksāšanas gadījumā nodokļa bāzi var samazināt vienīgi tad, ja nodokļa maksātājs pierāda, ka kolektīva maksātnespējas procedūra ir bijusi neveiksmīga, ko esot iespējams izdarīt, vienīgi beidzoties apsvērumu par saistību dzēšanas iespējamo plānu iesniegšanai noteiktajam termiņam, vai arī – gadījumā, kad nav saistību dzēšanas plāna, – beidzoties maksātnespējas procedūras izbeigšanas lēmuma pārsūdzības termiņam.

## Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 6 Pēc tam, kad viens no klientiem, kurš nebija apmaksājis rēķinu EUR 35 000 apmērā, tika atzīts par maksātnespējīgu, *E. Di Maura* atbilstoši šai summai samazināja PVN bāzi, jo uzskatīja, ka šāda rīcība atbilst iepriekš minētajiem Prezidenta dekrēta noteikumiem.
- 7 Nodokļu administrācija šo korekciju uzskatīja par nepamatotu, argumentējot, ka to varot darīt, vienīgi noslēdzoties neveiksmīgai maksātnespējas procedūrai vai individuālai izpildprocedūrai, t.i., līdzko ir gūta pārlicība, ka parāds netiks atmaksāts, nevis uzreiz pēc sprieduma, ar kuru tikai atzīta maksātnespēja, kā tas bija *E. Di Maura* parādnieka gadījumā.
- 8 *E. Di Maura* iesniedza pieteikumu *Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakūzu provinces nodokļu lietu tiesa) un apgalvoja gluži pretējo – atlidzības nemaksāšanas gadījumā esot jābūt iespējai samazināt nodokļa bāzi, līdzko parādnieks ir atzīts par maksātnespējīgu.
- 9 Šai tiesai ir šaubas par to, vai iepriekš minētā Prezidenta dekrēta norma atbilst samērīguma, Savienības tiesību efektivitātes un PVN neitralitātes principiem, it īpaši ņemot vērā maksātnespējas procedūru vidējo ilgumu Itālijā, attiecībā uz kuru tā norāda, ka tas nereti pārsniedz desmit gadus. Tā arī uzskata, ka Itālijas tiesībās noteiktais tiesību samazināt nodokļa bāzi ierobežojums ir nesamērīgs, jo Sestajā direktīvā esot noteikts, ka tamlīdzīga ierobežojuma priekšnoteikums ir nesamaksa, nevis neveiksmīgas maksātnespējas procedūras vai izpildprocedūras.
- 10 Šādos apstākļos *Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakūzu provinces nodokļu lietu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Ievērojot [Sestās direktīvas] 11. panta C daļas 1. punktu un 20. panta 1. punkta b) apakšpunkta otro teikumu, kas attiecīgi ir saistīti ar nodokļa aprēķina bāzes samazināšanu un PVN, kas maksājams par ar nodokli apliekamiem darījumiem, koriģēšanu, ja pilnīgi vai daļēji netiek samaksāta atlidzība, par ko darījuma partneri ir vienojušies, vai LESD garantētajiem samērīguma un efektivitātes principiem un PVN piemērošanu reglamentējošajam neitralitātes principam atbilst ierobežojumu noteikšana, kas nodokļu maksātājam padara par neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtinā – arī laika izteiksmē, kas saistīts ar maksātnespējas procedūras neparedzamo ilgumu, – nodokļa, kas saistīts ar pilnīgi vai daļēji samaksāto atlidzību, atgūšanu?

2) Ja uz pirmo jautājumu tiek atbildēts apstiprinoši, vai ar iepriekš minētajiem principiem ir saderīga tāda tiesību norma kā [Prezidenta dekrēta] 26. panta 2. punkts, saskaņā ar kuru tiesības atgūt nodokli ir atkarīgas no pierādījuma, ka agrāk ir notikuši neveiksmīgi maksātnespējas procesi, proti, ka atbilstoši judikatūrai un Savienības dalībvalsts nodokļu iestādes praksei nodoklis tiek atgūts tikai pēc neveiksmīgas galīgās aktīvu sadales vai, ja tas nav noticis, pēc galīgā lēmuma par maksātnespējas procesa izbeigšanu, pat ja šādi procesi, ņemot vērā parāda summu, tā piedziņas perspektīvas un maksātnespējas procesu izmaksas, no saprāta viedokļa ir ekonomiski neizdevīgi un ievērojot, ka minētie nosacījumi katrā ziņā var tikt izpildīti tikai vairākus gadus pēc maksātnespējas procesa uzsākšanas?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 11 Uz dodama šos jautājumus, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka pilnīgas vai daļējas nesamaksas gadījumā dalībvalstij ir atļauts PVN bāzes samazinājumam paredzēt nosacījumu par to, ka maksātnespējas procedūra ir bijusi neveiksmīga, ja šāda procedūra var ilgt vairāk nekā desmit gadus.

- 12 Iesākumā ir jāatgādina, ka nolūkā saskaņot nodokļa bāzes Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka valsts teritorijā šī bāze būtībā ir viss, kas veido atlīdzību, kuru preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, pakalpojuma saņēmēja vai trešās personas.
- 13 Šajā tiesību normā izpaužas Sestās direktīvas pamatprincips, atbilstoši kuram nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un tārad nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar piedzīt PVN tādā apmērā, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (spriedums, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 15. punkts).
- 14 Saskaņā ar šo principu Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta pirmajā daļā, kura attiecas uz atcelšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumu vai arī gadījumu, kad cena tiek samazināta pēc tam, kad notikusi piegāde, dalībvalstīm ir uzlikts pienākums samazināt nodokļa bāzi – un līdz ar to PVN summu, kas nodokļa maksātājam jāmaksā, – katreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 16. punkts).
- 15 Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta otrajā daļā pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstīm ir atļauts atkāpties no iepriekšējā punktā minētā noteikuma.
- 16 Ja pilnīgi vai daļēji nav samaksāta pirkuma cena un līgums nav izbeigts vai atcelts, pircējam noligtā maksa ir jāsamaksā un pārdevējam – lai gan tas vairs nav preces īpašnieks – principā saglabājas kreditora tiesības, uz kurām tas var pamatoties atsaukties tiesā. Tā kā vienlaicīgi nevar izslēgt, ka šāds parāds faktiski kļūst galīgi neatgūstams, Savienības likumdevējs katrai dalībvalstij ir ļāvis izvēlēties noteikt, vai pirkuma samaksas neveikšanas gadījums, kas – atšķirībā no līguma izbeigšanas vai atcelšanas gadījuma – līgumslēdzēja puses pats par sevi neierindo to sākotnējā stāvoklī, rada tiesības uz attiecīgu nodokļa bāzes samazinājumu apstākļos, kādus dalībvalsts ir noteikusi, vai arī tamlīdzīgs samazinājums šādā gadījumā nav pieļaujams (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 25. punkts).
- 17 Tomēr, kā Tiesa jau ir nospriedusi, šīs atkāpes iespējas, kas stingri aprobežojas tikai ar pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumu, pamatā ir doma, ka atlīdzības nemaksāšanu noteiktos apstākļos un attiecīgajā dalībvalstī pastāvošās tiesiskās situācijas dēļ var būt grūti pārbaudīt vai arī tā var būt tikai provizorisks (spriedums, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 18. punkts).
- 18 No tā izriet, ka šādas atkāpes piemērošanai, lai dalībvalstu tiesību akti, kas pieņemti šīs atkāpes īstenošanas nolūkā, neapdraudētu Sestās direktīvas mērķi – nodokļu saskaņošanu, ir jābūt pamatotai (spriedums, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 18. punkts).
- 19 No tā pēc analogijas ar 23. punktu 2014. gada 15. maija spriedumā *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328) gan izriet, ka gadījumā, kad attiecīgā dalībvalsts ir nolēmusi piemērot Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta otrajā teikumā paredzēto atkāpi, cenas nemaksāšanas gadījumā nodokļa maksātāji nevar atsaukties uz tiesībām samazināt sava PVN bāzi saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta pirmo daļu.
- 20 Tomēr šis apsvērums – atšķirībā no Apvienotās Karalistes un Itālijas [Republikas] valdību viedokļa un atbilstoši ģenerāladvokātes secinājumu 32.–44. punktā paustajam uzskatam – nebūtu interpretējams tā, ka ar šo apsvērumu tiek apšaubīta šī sprieduma 17. un 18. punktā minētā judikatūra attiecībā uz to, ka dalībvalstīm ir tiesības pilnībā izslēgt PVN bāzes samazināšanu.
- 21 Šajā ziņā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka izņēmumi ir jāinterpretē sašaurināti (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2002. gada 20. jūnijs, Komisija/Vācija, C-287/00, EU:C:2002:388, 47. punkts; 2007. gada 14. jūnijs, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, 16. punkts; 2013. gada 21. marts,

*PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, 23. punkts). No Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta otrās daļas formulējuma izriet, ka, lai gan dalībvalstīm ir iespēja atkāpties no pirmajā daļā noteiktās nodokļa bāzes koriģēšanas, tomēr Savienības likumdevējs tām nav paredzējis iespēju to pilnībā aizlielt.

- 22 Šis secinājums atbilst Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta otrās daļas teleoloģiskai interpretācijai. Kaut arī būtiska nozīme ir tam, lai dalībvalstis spētu pārvarēt šī sprieduma 16. punktā minēto nenoteiktību, kas raksturīga rēķina apmaksāšanas pabeigtībai, šādām tiesībām izdarīt atkāpi būtu jāaprobežojas ar minēto nenoteiktību un it īpaši ar atbildi uz jautājumu, vai nemaksāšanas gadījumā var netikt samazināta nodokļa bāze.
- 23 Turklāt, ja tiktu pieļauta iespējamība, ka dalībvalstis ir tiesīgas pilnībā aizlielt samazināt PVN bāzi, tas būtu pretrunā PVN neitralitātes principam, atbilstoši kuram īpaši var secināt, ka uzņēmējs kā nodokļa iekasētājs valsts labā būtībā ir pilnībā jāatbrīvo no galīgi maksājamā vai samaksātā nodokļa saistībā ar viņa saimniecisko darbību, kurai tiek piemērots PVN, nastas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 25. punkts, un 2014. gada 13. marts, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts).
- 24 Līdz ar to, lai atbildētu uz prejudiciālajiem jautājumiem, ir jāizvērtē, cik pamatots ir pamatlietā aplūkotais nodokļa bāzes samazināšanas režīms.
- 25 Šajā ziņā atbilstoši Savienības tiesību vispārīgo principu vidū esošajam samērīguma principam Sestās direktīvas īstenošanas pasākumiem ir jābūt piemērotiem, lai sasniegtu šā akta mērķus, un tie nedrīkst pārsniegt to sasniegšanai nepieciešamo (pēc analogijas skat. spriedumu, 2012. gada 26. aprīlis, Komisija/Nīderlande, C-508/10, EU:C:2012:243, 75. punkts).
- 26 Kā ir minēts šī sprieduma 22. punktā, Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta otrajā daļā paredzētās atkāpes no tiesībām samazināt nodokļa bāzi mērķis ir ņemt vērā nenoteiktību, kas raksturīga rēķina apmaksāšanas pabeigtībai.
- 27 Acīmredzami šī nenoteiktība tiek ņemta vērā, liedzot nodokļa maksātājam īstenot savas tiesības samazināt nodokļa bāzi, pirms parāds kļūst galīgi neatgūstams, kā tas būtībā ir paredzēts pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā. Taču jākonstatē, ka identisku rezultātu varētu sasniegt arī tad, ja nodokļa maksātājam tiktu piešķirtas tiesības uz samazinājumu, līdzko tas konstatē pamatotu iespējamību, ka parāds netiks segts, pat ja nodokļa bāze būtu no jauna jānovērtē, to palielinot gadījumā, ja apmaksa tomēr notiktu. Tātad valsts iestādēm, – ievērojot samērīguma principu un tiesai veicot pārbaudi, – būtu pienākums noskaidrot, kā nodokļa maksātājs var pierādīt iespējamu ilgāku nemaksāšanas periodu, ņemot vērā piemērojamo valsts tiesību normu īpatnības. Šāds noteikums būtu tikpat iedarbīgs, lai sasniegtu izvirzīto mērķi, un arī mazāk aprūtināošs nodokļa maksātājam, kurš nodrošina PVN priekšmaksājumu, iekasējot to valsts labā, kā tas ir atgādināts šī sprieduma 23. punktā.
- 28 Iepriekšējā punktā izdarītais konstatējums ir vēl jo vairāk attiecināms uz situāciju, kad, piemērojot tādu valsts tiesību aktu kā pamatlietā aplūkojamais, pārliecību par to, ka parāds ir galīgi neatgūstams, faktiski var gūt vienīgi pēc desmit gadiem. Šāds termiņš, kas rēķina nemaksāšanas gadījumā ir noteikts uzņēmējiem, uz kuriem attiecas šis tiesību akts, katrā ziņā nelabvēlīgi ietekmē finanšu situāciju salīdzinājumā ar viņu konkurentiem citās dalībvalstīs, un tas acīmredzami varētu apdraudēt Sestās direktīvas mērķi – nodokļu saskaņošanu.
- 29 No minētā izriet, ka uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild šādi – Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstij nav atļauts PVN bāzes samazinājumam paredzēt nosacījumu par to, ka maksātnespējas procedūra ir bijusi neveiksmīga, ja šāda procedūra var ilgt vairāk nekā desmit gadus.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 30 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

**Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 11. panta C daļas 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstij nav atļauts pievienotās vērtības nodokļa bāzes samazinājumam paredzēt nosacījumu par to, ka maksātspējas procedūra ir bijusi neveiksmīga, ja šāda procedūra var ilgt vairāk nekā desmit gadus.**

[Paraksti]