



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2020. gada 15. oktobrī*

[Teksts labots ar 2020. gada 26. novembra rīkojumu]

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 maksātspējas, ne likvidācijas process – Nosacījums, saskaņā ar kuru kreditoram un parādniekam ir jābūt PVN maksātājiem

Lietā C-335/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 6. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 24. aprīlī, tiesvedībā

E. sp. z o.o. sp. k.

pret

Minister Finansów,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], K. Toadere [*C. Toader*], M. Safjans [*M. Saffan*] un N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],

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

sekretārs: M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], nodaļas vadītājs,

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- E. sp. z o.o. sp. k. vārdā – *A. Bartosiewicz*, nodokļu konsultants,
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *M. Siekierzyńska*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – poļu.

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2020. gada 4. jūnija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 90. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *E. sp. z o.o. sp. k.* un *Minister Finansów* (finanšu ministrs, Polija) par pēdējā minētā izdotiem nodokļu nolēmumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2006/112 63. pantā ir noteikts:
“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”
- 4 Šīs direktīvas 73. pantā ir noteikts:
“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.”
- 5 Minētās direktīvas 90. pants ir formulēts šādi:
“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.”
- 6 Šīs pašas direktīvas 184. pantā ir paredzēts:
“Sākotnējo atskaitīšanu korigē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.”
- 7 Direktīvas 2006/112 185. pants ir formulēts šādi:
“1. Korigēšanu 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, nekorigē 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.”

8 Atbilstoši šīs direktīvas 273. pantam:

“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.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Polijas tiesības

9 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli) redakcijā, kas piemērojama pamatlīetā (2011. gada *Dz. U.*, Nr. 177, 1054. pozīcija; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 89.a pantā ir noteikts:

“1. Nodokļu maksātājs var koriģēt nodokļa bāzi un PVN, kas jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu valsts teritorijā, saistībā ar parādiem, ja ir atzīts par ticamu, ka tie nav atgūstami. Korekcija attiecas arī uz nodokļa bāzi un PVN summu par minēto parādu summas daļu, ja ir atzīts par ticamu, ka tā nav atgūstama.

1.a Tiek atzīts par ticamu, ka parāds nav atgūstams, ja parāds nav samaksāts vai jebkādā veidā cedēts 150 dienu laikā no līgumā vai rēķinā norādītā maksājuma termiņa beigām.

2. 1. punktu piemēro, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

1) preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir veikta 15. panta 1. punktā minētajam nodokļu maksātājam, kurš reģistrēts kā PVN maksātājs un uz kuru neattiecas ne maksātnespējas, ne likvidācijas process;

[..].

3) dienā pirms nodokļu deklarācijas iesniegšanas dienas, kurā tiek veiktas 1. punktā minētās korekcijas:

- a) kreditors un parādnieks ir reģistrēti kā PVN maksātāji,
- b) attiecībā uz parādnieku nenotiek maksātnespējas process un tas netiek likvidēts;

[..]

5) ir pagājuši mazāk nekā divi gadi kopš rēķina, kas apliecina prasījumu, izdošanas, sākot no rēķina izrakstīšanas gada beigām;

[..].

3. Šā panta 1. punktā minēto koriģēšanu var veikt, iesniedzot nodokļu deklarāciju par norēķinu laikposmu, kurā tiek atzīts par ticamu, ka parāds nav atgūstams, ar nosacījumu, ka līdz brīdim, kad kreditors iesniedz nodokļu deklarāciju par šo laikposmu, tas nav nedz samaksāts, nedz jebkādā formā cedēts.

4. Ja pēc nodokļu deklarācijas, kas ietver 1. punktā minēto korigēšanu, iesniegšanas, parāds tiek samaksāts vai jebkādā veidā cedēts, kreditoram ir jāpalielina nodokļa bāze, kā arī maksājamā PVN summa deklarācijā par laikposmu, kurā šis parāds ir ticis samaksāts vai cedēts. Ja parāds ir samaksāts tikai daļēji, attiecīgi pieaug nodokļa bāze, kā arī iekasējamā PVN summa.

[..]”

10 PVN kodeksa 89.b pantā ir paredzēts:

“1. Gadījumā, ja maksājums, kas izriet no rēķina, kurš apliecina preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu valsts teritorijā, nav samaksāts 150 dienu laikā no līgumā vai rēķinā norādītās maksājuma dienas, parādniekam ir pienākums korigēt atskaitīto priekšnodokli, kas izriet no šī rēķina, deklarācijā par 150 dienu periodu pēc līgumā vai rēķinā norādītā maksājuma termiņa beigām.

1.a 1. punkta noteikumi netiek piemēroti, ja parādnieks parādu ir samaksājis vēlākais tā norēķinu perioda pēdējā dienā, kurā pagājušas 150 dienas no dienas, kad beidzies šī maksājuma samaksas termiņš.

2. Gadījumā, ja parāds tiek daļēji samaksāts 150 dienu laikā no līgumā vai rēķinā norādītā maksājuma termiņa beigām, korekcija attiecas uz PVN priekšnodokli par parāda nesamaksāto daļu. Šī panta 1.a punkta noteikumus piemēro *mutatis mutandis*.

[..]

4. Ja parāds tiek samaksāts pēc 1. punktā minētās korigēšanas, nodokļa maksātājam ir tiesības deklarācijā, kas atbilst periodam, kurā parāds ir samaksāts, palielināt PVN priekšnodokļa summu par 1. punktā norādīto nodokļa summu. Ja parāds ir samaksāts tikai daļēji, PVN priekšnodoklis var tikt palielināts par šai daļai atbilstošo summu.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 Saskaņā ar Polijas tiesībām dibināta sabiedrība ar ierobežotu atbildību E., kas reģistrēta Polijā un ir PVN maksātāja, nodarbojas ar konsultācijām nodokļu jomā tostarp subjektiem, kas ir PVN maksātāji un kas ar to nav saistīti. Tā piemēro šādi Polijā sniegtajiem pakalpojumiem parasto PVN likmi.

12 E. nosūtīja vienam no saviem klientiem rēķinu, kurā bija iekļauts PVN par pakalpojumiem konsultāciju nodokļu jomā, kas apliekami ar nodokli Polijas teritorijā. Pakalpojumu sniegšanas brīdī šis klients bija reģistrēts kā PVN maksātājs un attiecībā uz to nenotika ne maksātnespējas, ne likvidācijas process. Tomēr minētā klienta likvidācija tika uzsākta 150 dienu laikā pēc maksājuma termiņa beigām, lai gan tas joprojām bija reģistrēts kā PVN maksātājs. Tā kā šis rēķins netika nedz nokārtots, nedz cedēts jebkādā veidā, E. pirms divu gadu laikposma pēc minētā rēķina izsniegšanas beigām iesniedza finanšu ministram lūgumu sniegt nodokļu nolēmumu, lai uzzinātu, vai, neraugoties uz sava klienta likvidāciju pēc attiecīgā pakalpojuma sniegšanas, tai varēja tikt samazināta PVN nodokļa bāze saistībā ar no šī paša rēķina izrietošu parāda nesamaksāšanu tādēļ, ka ir izpildīti pārējie Likuma par PVN 89.a pantā paredzētie nosacījumi.

13 Ar 2015. gada 12. janvāra nodokļu nolēmumu finanšu ministrs uz E. lūgumu atbildēja noraidoši. Viņš tostarp norādīja, ka Direktīvas 2006/112 90. pantā nodokļa maksātājiem ir piešķirtas tiesības samazināt PVN nodokļa bāzi tikai saskaņā ar katras dalībvalsts paredzētajiem nosacījumiem, ko Polijas Republika

ir izdarījusi Likuma par PVN 89.a pantā. Tādējādi, ja viens no šajā pantā paredzētajiem nosacījumiem nav izpildīts, nodokļa maksātājam nav tiesību izmantot tiesības uz samazinājumu, tās tieši atvasinot no Savienības tiesībām.

- 14 Iesniedzējtiesa precizē, ka E. ir pieprasījis arī trīs citus nodokļu nolēmumus par PVN likuma 89.a pantā paredzēto nosacījumu atbilstību dažādiem faktiskajiem apstākļiem, kuros šis pants var tikt piemērots. No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka arī uz šiem lūgumiem netika sniegtas labvēlīgas atbildes. Iesniedzējtiesa norāda, ka tā ir apvienojusi četras lietas, kas attiecas uz strīdīgajiem nodokļu nolēmumiem.
- 15 E. neveiksmīgi apstrīdēja minētos nodokļu nolēmumus Polijas tiesā, kurai ir jurisdikcija pirmajā instancē. Pēc tam tā iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā, uzskatot, ka pirmās instances tiesa ir kļūdaini nospriedusi, ka apstrīdētās Likuma par PVN normas neapdraud no Savienības tiesībām izrietošās prasības.
- 16 Iesniedzējtiesai ir šaubas par dalībvalstīm piešķirto rīcības brīvību valsts tiesībās noteikt Direktīvas 2006/112 90. panta noteikumu piemērošanas nosacījumus. Ņemot vērā it īpaši 2014. gada 15. maija spriedumu *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328) un 2017. gada 23. novembra spriedumu *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), tā šaubās par to, vai Likuma par PVN 89.a panta 2. punktā paredzētie nosacījumi ir likumīgi.
- 17 Iesniedzējtiesa precizē, ka Polijas likumdevējs kā Direktīvas 2006/112 185. panta 2. punkta otrās daļas transponēšanas pasākumu ir pieņēmis Likuma par PVN 89.b pantu tādējādi, ka parādniekam ir noteikts pienākums koriģēt atskaitāmā PVN summu atbilstoši kreditora tiesībām Likuma par PVN 89.a pantā paredzētajos apstākļos, samazinot nodokļa bāzi. Tādējādi PVN likuma 89.a pantā paredzētie nosacījumi, it īpaši nosacījums par PVN uzlikšanu kreditoram un parādniekam, nodrošina nodokļu mehānismu simetriju, lai pareizi iekasētu nodokli.
- 18 Iesniedzējtiesa turklāt precizē, ka nosacījums, saskaņā ar kuru atbilstoši Likuma par PVN 89.a panta 2. punktam attiecībā uz parādnieku nedrīkst notikt maksātnespējas procedūra vai likvidācija, ļauj nodrošināt Polijas tiesību sistēmas saskaņotību, tostarp novēršot, ka tiek apdraudēta bankrota tiesībās paredzētā kreditoru prasījumu apmierināšanas kārtība. Tādējādi gadījumā, ja Tiesa nospriestu, ka Direktīvas 2006/112 90. panta 2. punkts nepieļauj tādus nosacījumus, kādi ir paredzēti Likuma par PVN 89.a panta 2. punktā, iesniedzējtiesa šaubās par to, vai tai būtu jālemj, nepiemērojot valsts tiesību normas, kas piemērojamas bankrota jomā.
- 19 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
 - “1) Vai Direktīva 2006/112 [..], it īpaši tās 90. panta 2. punkts, ņemot vērā nodokļu neitralitātes un samērīguma principus, ļauj valsts tiesību aktos ierobežot iespēju samazināt nodokļa bāzi daļējas vai pilnīgas nemaksāšanas gadījumā tādēļ, ka parādniekam un kreditoram ir īpašs nodokļu maksātāja statuss?
 - 2) Vai Savienības tiesību akti it īpaši neaizliedz valsts tiesību aktos ieviest regulējumu, kas ļauj izmantot “atvieglojumus neatgūstamu parādu dēļ” ar nosacījumu, ka pakalpojuma sniegšanas vai preču piegādes dienā un dienā pirms nodokļu deklarācijas korekcijas iesniegšanas dienas ar mērķi izmantot šo atvieglojumu:
 - attiecībā uz parādnieku nenotiek ne maksātnespējas, ne likvidācijas process,
 - kreditors un parādnieks ir reģistrēti kā PVN maksātāji?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 20 Ar šiem diviem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 90. pantam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā PVN nodokļa bāzes samazinājumam ir izvirzīts nosacījums, ka 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 ne maksātnespējas, ne likvidācijas process, un dienā pirms nodokļu deklarācijas korekcijas iesniegšanas pašam parādniekam joprojām jābūt reģistrētam kā PVN maksātājam.
- 21 Šajā ziņā jāatgādina, ka ar Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktu, kas attiecas uz atcelšanas, atteikuma, pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumu vai arī gadījumu, kad cena tiek samazināta pēc darījuma, saistībā ar kuru tiek maksāts nodoklis, noslēgšanas, dalībvalstīm tiek uzlikts pienākums 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. Šajā tiesību normā izpaužas Direktīvas 2006/112 pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un tātad nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija kā PVN nevar piedzīt summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 22 Turklāt atbilstoši Direktīvas 2006/112 273. pantam dalībvalstis var uzlikt pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, ievērojot vienādu attieksmi pret darījumiem, ko nodokļu maksātāji veic valsts iekšienē, un darījumiem, ko tie veic starp dalībvalstīm, ar nosacījumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.
- 23 Tā kā Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkta un 273. panta normās nav precizēti ne nosacījumi, ne pienākumi, ko dalībvalstis ārpus tajās noteiktajām robežām var paredzēt, jākonstatē, ka šīs tiesību normas piešķir dalībvalstīm rīcības brīvību, it īpaši attiecībā uz formalitātēm, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda nodokļu iestādēs, lai saņemtu attiecīgu nodokļa bāzes samazinājumu (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 24 Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka pasākumi, ar ko tiek novērsta krāpšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, principā drīkst ietvert atkāpes noteikumu par nodokļa bāzes samazinājumu ievērošanā tikai stingri noteiktās robežās, kas vajadzīgas šī īpašā mērķa sasniegšanai. Tātad tiem pēc iespējas mazāk ir jāietekmē Direktīvas 2006/112 mērķi un principi, un tādējādi tie nevar tikt izmantoti tādā veidā, ka var tikt apšaubīta PVN neitralitāte (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 25 Tādēļ ir svarīgi, lai formalitātes, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda, lai tie nodokļu iestādēs varētu īstenot savas tiesības saņemt PVN nodokļa bāzes samazinājumu, tiktu ierobežotas tādējādi, ka ļautu pamatot to, ka pēc darījuma noslēgšanas galīgi nav saņemta atlīdzība vai tās daļa. Šai sakarā valsts tiesu ziņā ir pārbaudīt, ka šādi tas ir gadījumā, ja attiecīgā dalībvalsts ir izvirzījusi noteiktas formalitātes (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Direktīvas 2006/112 90. panta 2. punktā dalībvalstīm ir atļauts darījuma cenas pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā atkāpties no šīs direktīvas 90. panta 1. punktā paredzētā noteikuma.
- 27 Proti, ja pilnīgi vai daļēji nav samaksāta darījuma cena un līgums nav izbeigts vai atcelts, pircējam vai saņēmējam noligtā cena ir jāsamaksā un pārdevējam vai pakalpojumu sniedzējam principā joprojām ir tā prasījums, uz kuru tas var atsaukties tiesā. Tātad, tā kā nevar izslēgt, ka šāds parāds faktiski kļūst galīgi neatgūstams, Savienības likumdevējs katrai dalībvalstij ir ļāvis izvēlēties noteikt, vai pirkuma cenas nemaksāšanas gadījums, kas atšķirībā no līguma izbeigšanas vai atcelšanas gadījuma pats par sevi līgumslēdzēja puses nenostāda to sākotnējā stāvoklī, paver tiesības uz nodokļa bāzes

- samazinājumu ar nosacījumiem, kādus tas noteicis, vai arī šāds samazinājums šādā gadījumā nav pieļaujams (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 Kā Tiesa jau ir nospriedusi, šīs atkāpes iespējas 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 provizoriska (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 No tā izriet, ka, lai dalībvalstu veikto pasākumu īstenošana neapdraudētu Direktīvā 2006/112 izvirzīto nodokļu saskaņošanas mērķi, šādas atkāpes izmantošanai ir jābūt pamatotai un ka tā neļauj dalībvalstīm vienkārši izslēgt PVN nodokļa bāzes samazināšanu nemaksāšanas gadījumā (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 It īpaši, lai dalībvalstis spētu pārvarēt minēto nedrošību par rēķina nesamaksāšanu vai tās galējo raksturu, šādām tiesībām izdarīt atkāpi nebūtu jāsniedz ārpus šīs nedrošības un it īpaši jautājuma, vai nemaksāšanas gadījumā var netikt samazināta nodokļa bāze (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Turklāt, ja dalībvalstīm tiktu atzīta iespēja izslēgt jebkādu PVN nodokļa bāzes samazināšanu, tas būtu pretrunā PVN neitralitātes principam, no kura it īpaši izriet, 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 (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 32 Šajā gadījumā Likuma par PVN 89.a panta 2. punkta 1) apakšpunktā un 3. punkta a) un b) apakšpunktā paredzētos nosacījumus var analizēt gan tā, ka Polijas Republika saskaņā ar Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktu nosaka formalitātes, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda, lai varētu īstenot tiesības uz PVN bāzes samazinājumu cenas pilnīgas vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā, un attiecībā uz nodokļa maksātājiem, kas tāpat kā E. nevar samazināt šo nodokļa bāzi tādēļ, ka viņi neatbilst šiem nosacījumiem, gan tā, ka Polijas Republika īsteno Direktīvas 2006/112 90. panta 2. punktā paredzēto atkāpes pienākumu. No tā izriet, ka ir jāpārbauda, vai šajos nosacījumos ietvertais ierobežojums tādiem nodokļu maksātājiem kā E. ir pamatots ar nepieciešamību ņemt vērā nedrošību attiecībā uz nesamaksāšanas galīgumu.
- 33 Pirmkārt, attiecībā uz nosacījumu, kas PVN nodokļa bāzes samazināšanu pakārto nosacījumam, ka parādnieks preces piegādes vai pakalpojumu sniegšanas dienā ir bijis reģistrēts kā PVN maksātājs, ir jāuzskata, ka šādu nosacījumu nevar pamatot ar nepieciešamību ņemt vērā drošību attiecībā uz nesamaksāšanas galīgumu. Tas, vai parādnieks ir PVN maksātājs preces piegādes vai pakalpojumu sniegšanas dienā vai tāds nav, pats par sevi neļauj uzskatīt, ka pastāv risks, ka parāds netiks piedzīts. Tas tā vēl jo mazāk ir tādēļ, kā to savos rakstveida apsvērumos norāda Eiropas Komisija, ka preces var tikt piegādātas un pakalpojumi sniegti personām, kas nav PVN maksātājas, kā, piemēram, no PVN atbrīvotas struktūras vai patērētāji, un tas neietekmē kreditora pienākumu iekasēt PVN valsts labā un šī kreditora tiesības vēlāk koriģēt nodokļa bāzi.
- 34 Otrkārt, attiecībā uz nosacījumu, saskaņā ar kuru PVN nodokļa bāzes samazinājums ir atkarīgs no apstākļa, ka parādnieks joprojām ir reģistrēts kā PVN maksātājs dienā pirms nodokļu deklarācijas koriģēšanas, ir svarīgi uzsvērt, ka papildus šī sprieduma iepriekšējā punktā atgādinātajam apstāklim, ka parādnieks ne vienmēr ir nodokļa maksātājs, 2019. gada 8. maija sprieduma *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377) 28. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka Direktīvas 2006/112 90. pantam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājs nevar koriģēt PVN nodokļa bāzes samazinājumu gadījumā, ja tā parādnieks pilnībā vai daļēji nav samaksājis summu, kas ir jāmaksā par darījumu, kam tiek uzlikts PVN, ja minētais parādnieks vairs nav PVN maksātājs.

- 35 Treškārt, attiecībā uz nosacījumu, saskaņā ar kuru PVN nodokļa bāzes samazinājums ir pakļauts apstāklim, ka kreditors joprojām ir reģistrēts kā PVN maksātājs dienā pirms nodokļu deklarācijas koriģēšanas, ir jāuzskata, ka šis nosacījums nav pamatots ar nepieciešamību ņemt vērā nedrošību attiecībā uz nesamaksāšanas galīgumu. Proti, tā kā parāda esamība un parādnieka pienākums to samaksāt nav atkarīgi no kreditora nodokļa maksātāja statusa saglabāšanas, tas, vai pēdējais minētais ir PVN maksātājs dienā pirms nodokļu deklarācijas koriģēšanas vai tāds nav, pats par sevi neļauj uzskatīt – pastāv risks, ka parāds netiks atgūts.
- 36 Šī sprieduma 32.–35. punktā izklāstītos apsvērumus neatspēko Polijas valdības rakstveida apsvērumos izklāstītais arguments, saskaņā ar kuru, ņemot vērā saikni, kas vieno Direktīvas 2006/112 90. pantu un šīs direktīvas 184. un 185. pantu, proti, savstarpējo atkarību starp PVN, kas ir jāmaksā kreditoram kā pārdevējam vai pakalpojumu sniedzējam, un PVN, ko parādnieks atskaita kā pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, prasība kreditoram un parādniekam uzlikt PVN, ļauj nodrošināt nodokļa bāzes, ko izmanto maksājamā PVN aprēķināšanai un kas ir paredzēta Likuma par PVN 89.a pantā, summas un atskaitāmā PVN summas, kas paredzēta Likuma par PVN 89.b pantā, simetrisku samazināšanu, kā arī līdz ar to PVN sistēmas saskaņotību un pareizu darbību, ievērojot neitralitātes principu.
- 37 Ir taisnība, ka Tiesa ir nospriedusi, ka, lai gan Direktīvas 2006/112 90. pantā ir reglamentētas piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja tiesības samazināt nodokļa bāzi, ja pēc darījuma noslēgšanas tas nesaņem paredzēto atlīdzību vai saņem tikai tās daļu, šīs direktīvas 185. pants attiecas uz to atskaitījumu koriģēšanu, ko sākotnēji veikusi šī paša darījuma otra puse, un šie abi panti tādējādi ir viena un tā paša saimnieciskā darījuma divas puses un ir jāinterpretē saskaņoti (spriedums, 2018. gada 22. februāris, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, 35. punkts).
- 38 It īpaši, ja dalībvalsts, piemērojot Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktu, paredz, ka ar zināmiem nosacījumiem nodokļa maksātājs var samazināt nodokļa bāzi pēc darījuma noslēgšanas, lai nodrošinātu nodokļu neitralitātes principu, tai ir jāpiemēro Direktīvas 2006/112 185. panta 2. punkta otrā daļa, lai šī paša darījuma otra puse savukārt koriģētu atskaitāmā PVN summu. Tieši to Polijas likumdevējs ir izdarījis, pieņemot Likuma par PVN 89.a un 89.b pantu.
- 39 Tomēr maksājamā PVN nodokļa bāzes un atskaitāmās PVN summas simetriska samazinājuma garantija nav atkarīga no abu PVN pušu aplikšanas ar nodokli. Nedz kreditora tiesības samazināt nodokļa bāzi, nedz parādnieka pienākums samazināt atskaitāmā PVN summu nav atkarīgi no nodokļa maksātāja statusa saglabāšanas.
- 40 Runājot, pirmkārt, par kreditoru, jāuzskata – tā kā tas bija nodokļa maksātājs brīdī, kad tika veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, kas ir datums, kurā saskaņā ar Direktīvas 2006/112 63. pantu nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams, tam joprojām ir jāmaksā PVN, ko tas ir iekasējis valsts labā, neatkarīgi no tā, ka tas šobrīd ir zaudējis savu nodokļa maksātāja statusu. Turklāt, ņemot vērā to, ka šis kreditors – kā izriet no šī sprieduma 21. punkta, Direktīvas 2006/112 73. pantā definētā nodokļa bāze ir faktiski saņemtā atlīdzība – pat pēc tam, kad ir zaudējis nodokļa maksātāja statusu, var koriģēt nodokļa bāzi tādējādi, lai tā atspoguļotu faktiski saņemto atlīdzību un lai nodokļu administrācija kā PVN nesaņemtu summu, kas pārsniedz minētā kreditora saņemto summu. Tādējādi kreditora tiesības samazināt nodokļa bāzi koriģēšanas nolūkā nav atkarīgas no tā, vai viņš saglabā nodokļa maksātāja statusu.
- 41 Otrkārt, attiecībā uz parādnieku ir jāatgādina, ka ikvienai personai, kam ir nodokļa maksātāja statuss un kas rīkojas kā tāda brīdī, kad tā iegādājas preces vai pakalpojumus, ir tiesības uz atskaitīšanu par šīm precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem un ka tad, ja nav krāpniecisku vai ļaunprātīgu apstākļu, un ievērojot iespējamu koriģēšanu atbilstoši Direktīvas 2006/112 185. pantā paredzētajiem nosacījumiem, tiesības uz atskaitīšanu, tiklīdz tās ir radušās, saglabājas (spriedumi, 2005. gada 2. jūnijs, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, 32. punkts, un 2012. gada 22. marts, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 46. punkts). Šādos apstākļos jebkurai personai, kurai vairs nav nodokļa maksātāja

- statusa, bet kurai atskaitīšanas tiesību rašanās brīdī bija šāds statuss, ir jābūt iespējai korigēt atskaitāmā PVN summu. Tādējādi parādnieka pienākums samazināt atskaitāmā PVN summu nav atkarīgs no tā, vai viņš saglabā nodokļa maksātāja statusu.
- 42 Attiecībā uz to, ka, tiklīdz ir veikta nodokļa bāzes un atskaitāmā PVN korigēšana, pastāv risks, ka PVN, kas tagad ir jāmaksā parādniekam, netiks samaksāts valstij tādēļ, ka attiecībā uz parādnieku ir uzsākts maksātnespējas vai likvidācijas process, pietiek ar norādi, kā ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumu 58.–60. punktā, ka saikne, kas pastāv starp nodokļa bāzes korigēšanu un atskaitāmā PVN korigēšanu, obligāti nenozīmē, ka korigēšanai ir jānotiek vienlaicīgi. Tādējādi šī saikne – ņemot vērā to, ka Direktīvas 2006/112 185. panta 2. punkta otrajā teikumā nav laika kritērija, – neliedz dalībvalstīm pieprasīt atskaitāmā PVN korigēšanu, tiklīdz parādnieks nav veicis maksājumu un vēl pirms attiecībā uz viņu ir uzsākts maksātnespējas vai likvidācijas process, tādējādi novēršot jebkādu valsts finansiālu zaudējumu risku.
- 43 Turklāt tādu prasību kā pamatlietā aplūkotā, kas attiecas uz kreditora un parādnieka aplikšanu ar PVN, nevar pamatot ne ar pārkāpumu vai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu, ne saistībā ar Direktīvas 2006/112 273. panta noteikumiem.
- 44 Jānorāda, pirmkārt, ka pārkāpumu un ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas mērķis neļauj nonākt pretrunā Direktīvas 2006/112 90. panta 2. punkta mērķim, kā arī sistēmai, kas izklāstīta šī sprieduma 26.–30. punktā, un pamatot atkāpi no šīs direktīvas 90. panta 1. punkta ar citiem iemesliem, kas neattiecas uz nedrošību saistībā ar nesamaksāšanu vai tās galīgumu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 25. punkts).
- 45 Otrkārt, ņemot vērā šī sprieduma 24. punktā atgādināto judikatūru par Direktīvas 2006/112 273. pantu, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet, ka atļauj tādam kreditoram kā E. samazināt PVN nodokļa bāzi, neraugoties uz tā nodokļa maksātāja statusa vai parādnieka nodokļa maksātāja statusa vēlāku zaudēšanu, radītu īpašu krāpšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku. Vēl jo mazāk tas tā ir tāpēc, ka tiesības korigēt nodokļa bāzi un pienākums korigēt atskaitāmā PVN summu, kā tas ir atgādināts šī sprieduma 40. un 41. punktā, nav atkarīgi no tā, vai nodokļa maksātāja statusu saglabā gan kreditors, gan parādnieks. Katrā ziņā tas, ka ir izslēgta jebkāda iespēja samazināt šo nodokļa bāzi līdzīgā gadījumā, un uzlikt šādam kreditoram pienākumu maksāt PVN summu, ko tas nav saņēmis savas saimnieciskās darbības ietvaros, pārsniedz to, kas ir noteikti vajadzīgs, lai sasniegtu Direktīvas 2006/112 273. pantā paredzētos mērķus (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 27. punkts).
- 46 Ceturtkārt, attiecībā uz nosacījumu, saskaņā ar kuru PVN 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 korigēšanas, ir jākonstatē, ka, liedzot kreditoram tiesības uz samazinājumu tādēļ, ka parāda galīgi neiekasējama raksturs nevar tikt galīgi konstatēts pirms maksātnespējas vai likvidācijas procesa pabeigšanas, šāds nosacījums tiešām ņem vērā raksturīgo nedrošību attiecībā nemaksāšanas galīgumu.
- 47 Tomēr jāatgādina, ka saskaņā ar samērīguma principu, kas ir viens no Savienības tiesību vispārējiem principiem, Direktīvas 2006/112 īstenošanai izmantotajiem līdzekļiem ir jābūt tādiem, kas ļauj sasniegt šajā direktīvā paredzētos mērķus, un tie nedrīkst pārsniegt to sasniegšanai vajadzīgo (spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 25. punkts).
- 48 Jākonstatē, ka nedrošība, kas saistīta ar to, ka nemaksāšana ir galīga, varētu tikt ņemta vērā arī, piešķirot PVN bāzes samazinājumu, ja pirms maksātnespējas vai likvidācijas procesa beigām kreditors norāda uz saprātīgu iespējamību, ka parāds netiks samaksāts, sagaidot, ka šī nodokļa bāze tiek pārvērtēta uz augšu gadījumā, ja maksājums tomēr notiktu. Tādējādi valsts iestādēm – ievērojot samērīguma principu un tiesai veicot pārbaudi – ir pienākums noskaidrot, kā kreditors, ņemot vērā piemērojamo valsts tiesību normu īpatnības, var pierādīt iespējamu ilgāku nemaksāšanas laikposmu.

Šāds noteikums būtu tikpat efektīvs, lai sasniegtu izvirzīto mērķi, bet būtu mazāk ierobežojošs kreditoram, kas nodrošina PVN priekšfinansējumu, iekasējot to valsts labā (pēc analogijas skat. spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 27. punkts).

- 49 Turklāt šajā ziņā ir jāuzsver, pirmkārt, ka Likuma par PVN 89.a panta 1.a punktā tieši ir paredzēts laika kritērijs, kura beigās parāds tiek uzskatīts par acīmredzami neatgūstamu, un, otrkārt, ka saskaņā ar šī likuma 89.a panta 4. punktu kreditoram ir jāpalielina nodokļa bāze un maksājamā PVN summa, ja pēc nodokļa bāzes samazināšanas parāds galu galā tiek nokārtots vai cedēts. Šīs tiesību normas, aplūkotas kopā, pašas par sevi ir piemērots pasākums, kas atbilst, kā atgādināts šī sprieduma iepriekšējā punktā, samērīguma principa prasībām.
- 50 Šī sprieduma 48. punktā konstatētais fakts *a fortiori* attiecas uz maksātspējas vai likvidācijas procesu, kurā pārliecību par to, ka parāds ir galīgi neatgūstams, principā var gūt tikai pēc ilga laika posma. 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 Direktīvas 2006/112 mērķi – nodokļu saskaņošanu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 28. punkts).
- 51 [Ar labojumu, kas izdarīts ar 2020. gada 26. novembra rīkojumu] Attiecībā uz faktu, ko izvirzījusi iesniedzējtiesa, ka šī sprieduma 46. punktā minētais nosacījums ļauj nodrošināt Polijas tiesību sistēmas saskaņotību, it īpaši izvairoties no tā, ka tas ietekmē kreditoru prasījumu apmierināšanas kārtību bankrota tiesībās, jāatgādina, ka, pirmkārt, Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts atbilst tādiem nosacījumiem, lai tam būtu tieša iedarbība (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 34. punkts), un ka, otrkārt, Savienības tiesību pārākuma princips prasa, lai valsts tiesai kā dalībvalsts iestādei, izskatot lietu savas kompetences ietvaros, būtu pienākums nepiemērot jebkuru valsts tiesību normu, kas ir pretrunā Savienības tiesību normai un kam ir tieša iedarbība tās izskatīšanā esošajā strīdā (spriedums, 2019. gada 24. jūnijs, *Popławski*, C-573/17, EU:C:2019:530, 61. punkts).
- 52 No tā izriet – ja šī tiesību norma neatbilst vienīgi valsts tiesiskajā regulējumā noteiktajiem nosacījumiem, kuri neatbilst Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktam, tāds nodokļa maksātājs kā E. var atsaukties uz to valsts tiesā pret valsti, lai tiktu samazināta viņa nodokļa bāze (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 35. punkts), un valsts tiesai ir jānoraida šie neatbilstošie nosacījumi. Tam, ka tādējādi tiek ietekmētas citas valsts tiesību normas, nav nozīmes, pretējā gadījumā valsts tiesu pienākumam nepiemērot valsts tiesību normu, kas ir pretrunā Savienības tiesību normai, kurai ir tieša iedarbība, tiktu atņemta tās būtība, tādējādi pārkāpjot Savienības tiesību pārākuma principu.
- 53 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 90. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir 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 maksātspējas vai likvidācijas process un ka dienu pirms nodokļa deklarācijas koriģēšanas kreditors joprojām ir reģistrēts kā nodokļa maksātājs.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 54 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 Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru pievienotās vērtības nodokļa (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 nodokļa maksātājs.

[Paraksti]