



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2021. gada 11. novembrī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 90. punkts – PVN bāzes samazināšana – Cenas pilnīga vai daļēja nemaksāšana parādnieka bankrota dēļ – Valsts tiesiskajā regulējumā paredzētie nosacījumi PVN vēlākai koriģēšanai – Nosacījums, saskaņā ar kuru parāds, kas daļēji vai pilnībā nav samaksāts, nedrīkst būt radies sešu mēnešu laikā pirms sabiedrības parādnieces pasludināšanas par bankrotējušu – Neatbilstība

Lietā C-398/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Krajský soud v Brně* (Apgabaltiesa Brno, Čehijas Republika) iesniedza ar 2020. gada 29. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 20. augustā, tiesvedībā

***ELVOSPOL s.r.o.***

pret

***Odvolací finanční ředitelství,***

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: Tiesas priekšsēdētāja vietnieks L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], kas pilda sestās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents) un M. Safjans [*M. Saffan*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *ELVOSPOL s.r.o.* vārdā – *T. Klíma*,
- *Odvolací finanční ředitelství* vārdā – *T. Rozehnal*,
- Čehijas valdības vārdā – *M. Smolek*, *O. Serdula* un *J. Vlácil*, pārstāvji,

\* Tiesvedības valoda – čehu.

- Spānijas valdības vārdā – *S. Jiménez García*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *P. Carlin* un *M. Salyková*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

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.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 90. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *ELVOSPOL s.r.o.* (turpmāk tekstā – “*ELVOSPOL*”), saskaņā ar Čehijas tiesībām dibinātu sabiedrību, un *Odvolací finanční ředitelství* (Nodokļu apelācijas pārvalde, Čehijas Republika) par pēdējās minētās atteikumu ļaut tai koriģēt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summu.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 PVN direktīvas 63. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”
- 4 Šis 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 Saskaņā ar minētās direktīvas 90. pantu:

“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 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.

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

### **Čehijas tiesības**

- 7 *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Likums Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 44. panta 1. punktā ir noteikts:

“Nodokļa maksātājam, kuram saistībā ar darījumu, kas apliekams ar nodokli un kas sniegts citam nodokļu maksātājam, ir pienākums deklarēt nodokli un kura attiecīgais prasījums, kas radies ne vēlāk kā sešus mēnešus pirms tiesas nolēmuma, ar ko pasludināts bankrots, vēl nav beidzies (turpmāk tekstā – “kreditors”), ir tiesības vēlāk veikt maksājamās nodokļa summas korekciju par prasījuma vērtību, kas noteikta gadījumam, ja:

- a) attiecībā uz nodokļa maksātāju, pret kuru šim kreditoram ir prasījums (turpmāk tekstā – “parādnieks”), tiek sākta bankrota procedūra un bankrota lietu tiesa ir pasludinājusi parādnieka mantas likvidāciju,
- b) kreditors attiecīgo prasījumu ir deklarējis ne vēlāk kā termiņā, kas noteikts maksātnespējas tiesas nolēmumā, ja šis prasījums ir ticis konstatēts un tas ir ņemts vērā bankrota procesā,
- c) kreditors un parādnieks nerada un neradīja prasījumu
  1. personām, kuru kapitāls ir saistīts [..],
  2. tuvām personām vai
  3. tās pašas sabiedrības akcionāriem, ja runa ir par nodokļu maksātājiem,
- d) kreditors parādniekam ir iesniedzis 46. panta 1. punktā paredzēto nodokļu dokumentu.”

### **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

- 8 2013. gada 29. novembrī *ELVOSPOL* veica preču piegādi *MPS Mont a.s.* (turpmāk tekstā – “*Mont*”). 2014. gada 19. maijā Čehijas tiesa pasludināja pēdējo minēto par bankrotējušu un noteica tās likvidācijas kārtību.
- 9 Tad prasītāja pamatlietā savā nodokļu deklarācijā par PVN par 2015. gada maiju un vēlāk papildu nodokļu deklarācijā, pamatojoties uz PVN likuma 44. panta 1. punktu, korigēja savu nodokļa bāzi, apgalvojot, ka *Mont* nav samaksājusi rēķinu par veikto piegādi.
- 10 Tomēr *Finanční úřad pro Jihomoravský kraj* (Dienvidmorāvijas apgabala Finanšu pārvalde, Čehijas Republika) (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) uzskatīja, ka prasītājas pamatlietā sniegtā Likuma par PVN 44. panta 1. punkta interpretācija ir kļūdaina un ka tai nebija tiesību korigēt savu nodokļa bāzi. Šādos apstākļos 2016. gada 22. februārī nodokļu administrācija pieņēma lēmumu, ar kuru tā noteica PVN summu, neņemot vērā pieteikumu par korekciju.

- 11 Prasītāja pamatlietā apstrīdēja šo lēmumu Nodokļu apelācijas pārvaldē. Ar 2018. gada 2. maija lēmumu šī pārvalde noraidīja šo sūdzību, uzskatot, ka prasītāja pamatlietā nevarēja koriģēt savu nodokļa bāzi, pamatojoties uz Likuma par PVN 44. panta 1. punktu, jo nesamaksātais prasījums bija radies sešu mēnešu laikā pirms *Mont* pasludināšanas par bankrotējušu.
- 12 Nodokļu apelācijas pārvalde uzskata, ka, lai varētu veikt PVN summas korekciju, Likuma par PVN 44. panta 1. punktā ir paredzēti vairāki nosacījumi, no kuriem viens ir tāds, ka nesamaksātais prasījums nav radies sešu mēnešu laikā pirms tiesas lēmuma, ar kuru attiecīgā sabiedrība ir pasludināta par bankrotējušu. Pamatlietā aplūkots nesamaksātais prasījums esot radies 2013. gada 29. novembrī, proti, sešu mēnešu laikposmā pirms 2014. gada 19. maija tiesas nolēmuma, ar kuru *Mont* pasludināta par bankrotējušu.
- 13 Prasītāja pamatlietā par Nodokļu apelācijas pārvaldes lēmumu cēla prasību iesniedzējtiesā, *Krajský soud v Brně* (Apgabaltiesa Brno, Čehijas Republika).
- 14 Tai ir šaubas par to, vai tāda valsts tiesību norma kā Likuma par PVN 44. panta 1. punkts, kurā PVN summas koriģēšanai ir izvirzīts nosacījums, ka nesamaksātais parāds nav radies sešu mēnešu laikā pirms parādnieces sabiedrības pasludināšanas par bankrotējušu, ir pretrunā PVN direktīvas 90. pantam.
- 15 Šajā ziņā iesniedzējtiesa, atsaucoties uz Tiesas judikatūru par PVN direktīvas 90. pantu, atgādina, ka neitralitātes princips nozīmē, ka uzņēmējam kā nodokļu iekasētājam valsts vārdā ir jābūt pilnībā atbrīvotam no maksājamā vai samaksātā nodokļa nastas saistībā ar savu saimniecisko darbību, par kuru pašu ir jāmaksā PVN, un ka, lai gan dalībvalstis var atkāpties no iespējas koriģēt nodokļa bāzi, tās nevar pilnībā izslēgt šādas koriģēšanas iespēju, pretējā gadījumā tiktu pārkāpts neitralitātes princips.
- 16 Ņemot vērā šo Tiesas judikatūru, iesniedzējtiesa uzskata, ka tāda valsts tiesību norma kā Likuma par PVN 44. panta 1. punkts, kurā PVN summas koriģēšanai ir izvirzīts nosacījums, ka nesamaksātais prasījums nav radies sešu mēnešu laikā pirms attiecīgās sabiedrības parādnieces pasludināšanas par bankrotējušu, varētu būt pretrunā PVN neitralitātes principam.
- 17 Iesniedzējtiesa šaubās arī par to, vai uz šādu valsts tiesību normu var attiekties PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētā atkāpe. Šajā ziņā tā ir nospriedusi, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru šīs tiesību normas 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. Tādējādi šādas atkāpes iespējas izmantošanai ir jābūt pamatotai ar nenoteiktību attiecībā uz atlīdzības samaksu un tai ir jābūt samērīgai ar šo mērķi.
- 18 Turklāt iesniedzējtiesa šaubās par to, vai tāda valsts tiesību norma kā Likuma par PVN 44. panta 1. punkts varētu tikt pamatota ar PVN direktīvas 273. pantu, kurā dalībvalstīm ir atļauts paredzēt pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu. Iesniedzējtiesa atgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru pasākumi, kas balstīti uz šo pēdējo minēto tiesību normu, ir jāierobežo līdz absolūti nepieciešamajam un tos nedrīkst izmantot tā, ka tiek apdraudēts PVN neitralitātes princips.
- 19 Iesniedzējtiesa turklāt precizē, ka saskaņā ar *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) 2019. gada 16. jūlija rīkojumu Likuma par PVN 44. panta 1. punkts ir balstīts uz ekonomisko pieņēmumu, saskaņā ar kuru – jo tuvāks ir darījumu starp pārdevēju vai piegādātāju un tā tirdzniecības partneri apspriešanas un noslēgšanas laikposms tā bankrota brīdim, jo vairāk

šis pārdevējs vai piegādātājs spēj tirgū nošķirt šīs bankrota pazīmes. Proti, saskaņā ar šo rīkojumu pārdevējs vai piegādātājs, kas veic darījumu ar nākotnē bankrotējušu personu sešus mēnešus pirms bankrota pasludināšanas, saskaņā ar vispārējām ekonomiskām zināšanām nevar nezināt par bankrota nenovēršamību, līdz ar to nebūtu pamatoti viņam sniegt iespēju koriģēt PVN summu.

- 20 Tomēr, uzsverot, ka šie pamatojumi, kas ir Likuma par PVN 44. panta 1. punkta pieņemšanas pamatā, nav balstīti uz ideju, ka atlīdzības nemaksāšanu var būt grūti pārbaudīt vai tā var būt tikai provizoriska, iesniedzējtiesa uzskata, ka minēto pamatojumu mērķis nav novērst krāpšanu. Iesniedzējtiesa uzskata, ka tas vien, ka ar PVN apliekami darījumi tiek veikti ar saimnieciskās darbības subjektu, kam var būt nenovēršama bankrota pazīmes, pats par sevi nenozīmē, ka šādi darījumi *a priori* ir negodīgi vai veikti ar mērķi iegūt nepamatotas nodokļu priekšrocības.
- 21 Tādējādi iesniedzējtiesa uzskata, ka tāda valsts tiesību norma kā Likuma par PVN 44. panta 1. punkts, kurā PVN summas korekcijai ir izvirzīts nosacījums, ka nesamaksātais prasījums nav radies sešu mēnešu laikā pirms sabiedrības parādnieces atzišanas par bankrotējušu, nevar tikt pamatota ne ar PVN direktīvas 90. panta 2. punktu, ne 273. pantu.
- 22 Šādos apstākļos *Krajský soud v Brně* (Apgabaltiesa Brno) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [PVN direktīvas] 90. panta 1. un 2. punkta mērķim pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts nosacījums, kas liedz [PVN] maksātājam, kuram ir radies pienākums deklarēt nodokli par pakalpojuma, kas apliekams ar nodokli, sniegšanu citam nodokļa maksātājam, veikt nodokļa summas korekciju par tāda prasījuma summu, kas radies sešus mēnešus pirms tiesas sprieduma, ar kuru attiecīgais nodokļa maksātājs, kas ir apmaksājis pakalpojumu tikai daļēji vai nav samaksājis par to vispār, ir pasludināts par bankrotējušu?”

### Par prejudiciālo jautājumu

- 23 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 90. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāda valsts tiesību norma, kurā PVN summas koriģēšanai ir izvirzīts nosacījums, ka prasījums, kas daļēji vai pilnībā nav samaksāts, nav radies sešu mēnešu laikā pirms sabiedrības parādnieces atzišanas par bankrotējušu.
- 24 Šajā ziņā jāatgādina, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punktā ir paredzēts, ka anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, attiecīgi samazina nodokļa bāzi saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem.
- 25 Saskaņā ar Tiesas judikatūru šajā tiesību normā tajā norādītajos gadījumos dalībvalstīm ir uzlikts pienākums samazināt PVN bāzi un tātad PVN summu, kas nodokļa maksātājam jāmaksā, ikreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību. Minētajā tiesību normā izpaužas PVN direktīvas pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un tātad nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar piedzīt kā PVN summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (spriedums, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana), C-335/19, EU:C:2020:829, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 26 Savukārt PVN direktīvas 90. panta 2. punktā ir paredzēts, ka dalībvalstīm pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā ir atļauts atkāpties no šīs direktīvas 90. panta 1. punktā paredzētā pienākuma samazināt PVN bāzi.
- 27 Tiesa ir precizējusi, ka šai atkāpes iespējai, 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 provizoriska (spriedums, 2020. gada 11. jūnijs, *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 No tā izriet, ka šādas atkāpes izmantošanai ir jābūt pamatotai, lai dalībvalstu veikto pasākumu īstenošana neapdraudētu PVN direktīvā izvirzīto nodokļu saskaņošanas mērķi un lai tā neļautu dalībvalstīm vienkārši izslēgt PVN nodokļa bāzes samazināšanu nemaksāšanas gadījumā (spriedums, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana), C-335/19, EU:C:2020:829, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka minētās atkāpes iespējas mērķis ir tikai ļaut dalībvalstīm tikt galā ar neskaidrību, kas saistīta ar maksājamo summu atgūšanu (spriedums, 2020. gada 11. jūnijs, *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Šī nenoteiktība var tikt ņemta vērā saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu, atņemot nodokļu maksātājam tiesības uz nodokļa bāzes samazināšanu tikmēr, kamēr prasījumu nevar uzskatīt par neatgūstamu. Taču tas var notikt arī, ja nodokļa maksātājam tiktu piešķirtas tiesības uz samazinājumu, ja tas pierāda pamatotu iespējamību, ka parāds netiks segts, pat ja nodokļa bāze būtu no jauna jānovērtē, to palielinot, gadījumā, ja apmaksa tomēr notiktu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 3. jūlijs, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Gluži pretēji, ja dalībvalstīm tiktu atzīta iespēja izslēgt jebkādu PVN nodokļa bāzes samazināšanu galīgas nemaksāšanas gadījumā, 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 (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 11. jūnijs, *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 32 Tiesa šajā ziņā ir nospriedusi, ka situācija, kuru raksturo debitora saistību pret kreditoriem galīga samazināšana, nevar tikt kvalificēta kā “nemaksāšana” PVN direktīvas 90. panta 2. punkta izpratnē. Šādā gadījumā dalībvalstij ir jāļauj samazināt PVN bāzi, ja nodokļa maksātājs var pierādīt, ka viņa prasījumu pret debitoru nekad nebūs iespējams atgūt (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 11. jūnijs, *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 26. un 27. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 33 Šajā gadījumā uzdotais jautājums attiecas uz nesamaksātajiem prasījumiem, kas radušies sešu mēnešu laikā pirms attiecīgās sabiedrības parādnieces pasludināšanas par bankrotējušu, attiecībā uz kuriem nav pierādīts, ka tie būtu jākvalificē kā “galīgi neatgūstami” šī sprieduma 30. un 32. punktā minētās judikatūras izpratnē.

- 34 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka šāda kvalifikācija ir atkarīga no attieksmes pret šiem prasījumiem bankrota procedūrā. Tātad pastāv nenoteiktība saistībā ar prasījumu, kas radušies sešu mēnešu laikā pirms attiecīgās sabiedrības parādnieces pasludināšanas par bankrotējušu, atgūšanu, un tās pamatā ir attieksmes veids pret šiem prasījumiem minētās bankrota procedūras ietvaros.
- 35 Tomēr vispārīgo nosacījumu, saskaņā ar kuru, lai varētu koriģēt PVN bāzi, nesamaksātie prasījumi nevar būt radušies sešu mēnešu laikā pirms sabiedrības parādnieces pasludināšanas par bankrotējušu, ja nav nekādu objektīvu pierādījumu par kontekstu, kurā ietilpst prasījumi, ja nav nekādu objektīvu elementu attiecībā uz prasījumu kontekstu, nevar uzskatīt par tādu, kura mērķis ir apkarot nedrošību, kas saistīta ar šo parādu piedziņu.
- 36 Šis nosacījums nav saistīts ar faktiskās attieksmes pret šiem prasījumiem bankrota procedūras ietvaros veidu, jo tajā nav ņemts vērā fakts, ka noteikti prasījumi šīs procedūras beigās, iespējams, varētu tikt piedzīti.
- 37 Gluži pretēji, šāda nosacījuma sekas ir tādas, ka vienkārši tiek izslēgta jebkāda PVN bāzes samazināšana tādu nesamaksāto prasījumu gadījumā, kas radušies sešu mēnešu laikā pirms attiecīgās sabiedrības parādnieces pasludināšanas par bankrotējušu, pat ja šie prasījumi bankrota procedūras beigās kļūst galīgi neatgūstami, un šāda tiesību uz samazinājumu atteikuma automātiska atcelšana ir pretrunā PVN neitralitātes principam, jo šādā gadījumā nodokļa bāze nebūtu nodokļu maksātāja kreditora, kuram tātad – un nevis patērētājam – būtu jāmaksā nodoklis, faktiski saņemta atlīdzība.
- 38 Visu šo iemeslu dēļ nevar uzskatīt, ka ar tādu valsts tiesību normu kā pamatlietā aplūkotā tiek īstenota PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētā iespēja.
- 39 Turklāt Čehijas valdības arguments, saskaņā ar kuru šādas tiesību normas mērķis esot ieviest PVN direktīvas 273. pantu, nevar tikt pieņemts.
- 40 Šajā ziņā jāatgādina, ka, lai gan saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstis var veikt pasākumus, kas ierobežo PVN direktīvas 90. panta 1. punktā paredzētās tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu, šiem pasākumiem ir jābūt vēršiem uz to, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu.
- 41 Turklāt saskaņā ar Tiesas judikatūru šādi pasākumi principā drīkst ietvert atkāpes no noteikumiem par nodokļa bāzes samazināšanu tikai stingri noteiktās robežās, kas vajadzīgas šo īpašo mērķu sasniegšanai. Tiesa uzskata, ka tiem, cik vien iespējams maz, ir jāietekmē PVN direktīvas mērķi un principi un tādējādi tie nevar tikt izmantoti veidā, ka tie rada šaubas par PVN neitralitāti (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 42 Jebkādas iespējas panākt nodokļa bāzes korekciju, kas atbilst prasījumam, kurš radies sešu mēnešu laikā pirms attiecīgās sabiedrības parādnieces pasludināšanas par bankrotējušu, izslēgšana nevar tikt uzskatīta par tādu, kas ļauj izvairīties no krāpšanas nodokļu jomā un ir samērīga ar šādu mērķi.
- 43 Pirmkārt, kā uzsver iesniedzējtiesa, tas, ka nesamaksātais prasījums ir radies sešu mēnešu laikā pirms sabiedrības parādnieces pasludināšanas par bankrotējušu, ja nav nekādu papildu pierādījumu, neļauj pamatoti pieņemt, ka kreditors un parādnieks būtu rīkojušies ar mērķi veikt krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

- 44 Pirmkārt, tas, ka ir izslēgta jebkāda iespēja samazināt šo nodokļa bāzi līdzīgā gadījumā un, ja nepieciešams, uzlikt tādām kreditoram, kāda ir prasītāja pamatlietā, pienākumu maksāt PVN summu, ko tas nav saņēmis savas saimnieciskās darbības ietvaros, pārsniedz to, kas ir noteikti vajadzīgs, lai sasniegtu PVN direktīvas 273. pantā paredzētos mērķus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana), C-335/19, EU:C:2020:829, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Turklāt nevar apgalvot, ka tādas valsts tiesību normas kā pamatlietā aplūkotā mērķis būtu nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu.
- 46 Gluži pretēji, šīs tiesību normas piemērošanas sekas ir tādas, ka sistemātiski tiek atteiktas tiesības samazināt nodokļa bāzi tādu nesamaksāto prasījumu gadījumā, kas radušies sešu mēnešu laikā pirms attiecīgās sabiedrības parādnieces pasludināšanas par bankrotējušu, lai gan bankrota procedūras beigās daži no šiem prasījumiem varētu kļūt galīgi neatgūstami, kas liktu apšaubīt PVN neitralitāti.
- 47 Līdz ar to uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāda valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru PVN summas korekcijai ir izvirzīts nosacījums, ka prasījums, kas daļēji vai pilnībā nav samaksāts, nav radies sešu mēnešu laikā pirms sabiedrības parādnieces pasludināšanas par bankrotējušu, lai gan šis nosacījums neļauj izslēgt, ka šis prasījums galu galā varētu būt galīgi neatgūstams.

#### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 48 Attiecībā uz pamatlīetas 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 (sestā palāta) nospriež:

**Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāda valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru pievienotās vērtības nodokļa summas korekcijai ir izvirzīts nosacījums, ka prasījums, kas daļēji vai pilnībā nav samaksāts, nav radies sešu mēnešu laikā pirms sabiedrības parādnieces pasludināšanas par bankrotējušu, lai gan šis nosacījums neļauj izslēgt, ka šis prasījums galu galā varētu būt galīgi neatgūstams.**

[Paraksti]