

62019CJ0335

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2020. gada 15. oktobrī (*1)

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

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

Lietā C-335/19

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu 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. Safjan] un N. Jāskinens [N. Jääskinen],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [J. Kokott],

sekretārs: M. Aleksejevs [M. Aleksev], nodaļas vadītājs,

ģemotvērīgā rakstveida procesā,

ģemotvērīgā 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. Jokubauskaitis un M. Siekierzyńska, pārstāves,

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

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 90. pantu.

2

Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp E. sp. z o.o. sp. k. un Minister Finansów (finanšu ministrs, Polija) par pārdējuma minētā izdotiem nodokļu nolikumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

Direktīvas 2006/112 63. pants ir noteikts:

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

4

Šīs direktīvas 73. pants 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. Anulāšanas, 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. pants ir paredzēts:

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

Direktīvas 2006/112 185. pants ir formulēts šādi:

“1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pāc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitamo 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.”

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 vienu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

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

Polijas tiesības

2004. gada 11. martaustawa o podatku od towarów i usług (Likums par preču un pakalpojumu nodokli) redakcijā, kas piemērojama pamatlīdz (2011. gada Dz. U., Nr. 177, 1054. pozīcija; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 89.a pants 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 atgriezti. Korekcija attiecas arī uz nodokļa bāzi un PVN summu par minēto parādu summas daļu, ja ir atzīts par ticamu, ka tā nav atgriezta.

1.a Tiek atzīts par ticamu, ka parāds nav atgriezts, ja parāds nav samaksāts vai jebkādā veidā cēdēts 150 dienu laikā no līguma vai rīcības 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)

dien? pirms nodok?u deklar?cijas iesniegšanas dienas, kur? tiek veiktas 1. punkt? min?t?s korekcijas:

a)

kreditors un par?dnieks ir re?istr?ti k? PVN maks?t?ji,

b)

attiec?b? uz par?dnieku nenotiek maks?tnesp?jas process un tas netiek likvid?ts;

[..]

5)

ir pag?juši maz?k nek? divi gadi kopš r??ina, kas apliecina pras?jumu, izdošanas, s?kot no r??ina izrakst?šanas gada beig?m;

[..].

3. Š? panta 1. punkt? min?to kori??šanu var veikt, iesniedzot nodok?u deklar?ciju par nor??inu laikposmu, kur? tiek atz?ts par ticamu, ka par?ds nav atg?stams, ar nosac?jumu, ka l?dz br?dim, kad kreditors iesniedz nodok?u deklar?ciju par šo laikposmu, tas nav nedz samaks?ts, nedz jebk?d? form? ced?ts.

4. Ja p?c nodok?u deklar?cijas, kas ietver 1. punkt? min?to kori??šanu, iesniegšanas, par?ds tiek samaks?ts vai jebk?d? veid? ced?ts, kreditoram ir j?palielina nodok?a b?ze, k? ar? maks?jam? PVN summa deklar?cij? par laikposmu, kur? šis par?ds ir ticis samaks?ts vai ced?ts. Ja par?ds ir samaks?ts tikai da??ji, attiec?gi pieaug nodok?a b?ze, k? ar? iekas?jam? PVN summa.

[..]"

10

PVN kodeksa 89.b pant? ir paredz?ts:

"1. Gad?jum?, ja maks?jums, kas izriet no r??ina, kurš apliecina pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu valsts teritorij?, nav samaks?ts 150 dienu laik? no l?gum? vai r??in? nor?d?t?s maks?juma dienas, par?dniekam ir pien?kums kori??t atskait?to priekšnodokli, kas izriet no š? r??ina, deklar?cij? par 150 dienu periodu p?c l?gum? vai r??in? nor?d?t? maks?juma termi?a beig?m.

1.a 1. punkta noteikumi netiek piem?roti, ja par?dnieks par?du ir samaks?jis v?l?kais t? nor??inu perioda p?d?j? dien?, kur? pag?jušas 150 dienas no dienas, kad beidzies š? maks?juma samaksas termi?š.

2. Gad?jum?, ja par?ds tiek da??ji samaks?ts 150 dienu laik? no l?gum? vai r??in? nor?d?t? maks?juma termi?a beig?m, korekcija attiecas uz PVN priekšnodokli par par?da nesamaks?to da?u. Š? panta 1.a punkta noteikumus piem?ro mutatis mutandis.

[..]

4. Ja parāds tiek samaksāts pēc 1. punktā minētās koriģēšanas, nodokļa maksātājam ir tiesības deklarējot, 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 tiesību sistēmas dibinātā sabiedrība ar ierobežotu atbildību E., kas reģistrēta Polijā un ir PVN maksātāja, nodarbojas ar konsultējumu 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 rīcību, 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 uzskatīta 150 dienu laikā pēc maksājuma termiņa beigām, lai gan tas joprojām bija reģistrēts kā PVN maksātājs. Tā kā šis rīcības netika nedz nokārtots, nedz cedēts jebkādā veidā, E. pirms divu gadu laikposma pēc minētā rīcības 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 šīs pašas rīcības 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 noraidīši. 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 šajiem pantā paredzētajiem nosacījumiem nav izpildīts, nodokļa maksātājam nav tiesību izmantot tiesības uz samazinājumu, tās tieši atvasinot no Savienības tiesību sistēmas.

14

Iesniedzējtiesa precīzi, 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 lietās materiāliem izriet, ka arī uz šiem lūgumiem netika sniegta labvēlīga atbilde. Iesniedzējtiesa norāda, ka tā ir apvienojusi četras lietās, 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 iesniedzējtiesai, uzskatot, ka pirmās instances

tiesa ir k??dains nospriedums, ka apstr??t??s Likuma par PVN normas neapdraud no Savien??bas ties??b??m izrieto??s pras??bas.

16

Iesniedz??jtiesai ir ??aubas par dal??bvalst??m pie??irto r??c??bas br??v??bu valsts ties??b??s noteikt Direkt??vas 2006/112 90. panta noteikumu piem??ro??šanas nosac??jumus. ??emot v??r?? it ??pa??i 2014. gada 15. maija spriedumu Almos Agr??rk??lkereskedelmi (C??337/13, EU:C:2014:328) un 2017. gada 23. novembra spriedumu Di Maura (C??246/16, EU:C:2017:887), t?? ??aub??s par to, vai Likuma par PVN 89.a panta 2. punkts paredz??tie nosac??jumi ir likum??gi.

17

Iesniedz??jtiesai preciz??, ka Polijas likumdev??js k?? Direkt??vas 2006/112 185. panta 2. punkta otr??s da??as transpon??šanas pas??kumu ir pie????mis Likuma par PVN 89.b pantu t??d??j??di, ka par??dniekam ir noteikts pien??kums kori??t atskait??m?? PVN summu atbilsto??i kreditora ties??b??m Likuma par PVN 89.a panta paredz??tajos apst??k??os, samazinot nodok??a b??zi. T??d??j??di PVN likuma 89.a panta paredz??tie nosac??jumi, it ??pa??i nosac??jums par PVN uzlik??šanu kreditoram un par??dniekam, nodro??ina nodok??u meh??nismu simetriju, lai pareizi iekas??tu nodokli.

18

Iesniedz??jtiesai turkl??t preciz??, ka nosac??jums, saska?? ar kuru atbilsto??i Likuma par PVN 89.a panta 2. punktam attiec??b?? uz par??dnieku nedr??kst notikt maks??tnesp??jas proced??ra vai likvid??cija, ??auj nodro??in??t Polijas ties??bu sist??mas saska??ot??bu, tostarp nov??r??ot, ka tiek apdraud??ta bankrota ties??b??s paredz??t?? kreditoru pras??jumu apmierin??šanas k??rt??ba. T??d??j??di gad??jum??, ja Tiesa nospriestu, ka Direkt??vas 2006/112 90. panta 2. punkts nepie??auj t??dus nosac??jumus, k??di ir paredz??ti Likuma par PVN 89.a panta 2. punkt??, iesniedz??jtiesai ??aub??s par to, vai tai b??tu j??lemj, nepiem??rojot valsts ties??bu normas, kas piem??rojam??as bankrota jom??.

19

??dos apst??k??os Naczelny S??d Administracyjny (Augst??k?? administrat??v?? tiesa, Polija) nol??ma aptur??t tiesved??bu un uzdot Tiesai ??dus prejudici??lus jaut??jumus:

“1)

Vai Direkt??va 2006/112 [...], it ??pa??i t??s 90. panta 2. punkts, ??emot v??r?? nodok??u neitralit??tes un sam??r??guma principus, ??auj valsts ties??bu aktos ierobe??ot iesp??ju samazin??t nodok??a b??zi da????jas vai piln??gas nemaks????šanas gad??jum?? t??d??, ka par??dniekam un kreditoram ir ??pa??s nodok??u maks??t??ja statuss?

2)

Vai Savien??bas ties??bu akti it ??pa??i neaizliedz valsts ties??bu aktos ieviest regul??jumu, kas ??auj izmantot “atvieglojumus neatg??stamu par??du d???” ar nosac??jumu, ka pakalpojuma snieg??šanas vai pre??u pieg??des dien?? un dien?? pirms nodok??u deklar??cijas korekcijas iesnieg??šanas dienas ar m??r??i izmantot ??o atvieglojumu:

—

attiec??b?? uz par??dnieku nenotiek ne maks??tnesp??jas, ne likvid??cijas process,

—
kreditors un par?dnieks ir re?istr?ti k? PVN maks?t?ji?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

20

Ar šiem diviem jaut?jumiem, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Direkt?vas 2006/112 90. pantam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? PVN nodok?a b?zes samazin?jumam ir izvirz?ts nosac?jums, ka pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas dien?, k? ar? dien? pirms nodok?u deklar?cijas korekcijas iesniegšanas datuma, lai sa?emtu šo samazin?jumu, par?dniekam j?b?t re?istr?tam k? PVN maks?t?jam un attiec?b? uz vi?u nenotiek ne maks?tnesp?jas, ne likvid?cijas process, un dien? pirms nodok?u deklar?cijas korekcijas iesniegšanas pašam par?dniekam joproj?m j?b?t re?istr?tam k? PVN maks?t?jam.

21

Šaj? zi?? j?atg?dina, ka ar Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punktu, kas attiecas uz atcelšanas, atteikuma, piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jumu vai ar? gad?jumu, kad cena tiek samazin?ta p?c dar?juma, saist?b? ar kuru tiek maks?ts nodoklis, nosl?gšanas, dal?bvalst?m tiek uzlikts pien?kums samazin?t nodok?a b?zi un t?tad PVN summu, kas nodok?a maks?t?jam j?maks?, ikreiz, kad p?c dar?juma nosl?gšanas nodok?a maks?t?js nav sa??mis da?u no atl?dz?bas vai visu atl?dz?bu. Šaj? ties?bu norm? izpaužas Direkt?vas 2006/112 pamatprincips, ka nodok?a b?zi veido faktiski sa?emt? atl?dz?ba, un t?tad nenov?ršams secin?jums ir t?ds, ka nodok?u administr?cija k? PVN nevar piedz?t summu, kas p?rsniedz nodok?a maks?t?ja sa?emto summu (spriedums, 2019. gada 8. maijs, A?PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, 17. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

22

Turkl?t atbilstoši Direkt?vas 2006/112 273. pantam dal?bvalstis var uzlikt pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, iev?rojot vien?du attieksmi pret dar?jumiem, ko nodok?u maks?t?ji veic valsts iekšien?, un dar?jumiem, ko tie veic starp dal?bvalst?m, ar nosac?jumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

23

T? k? Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkta un 273. panta norm?s nav preciz?ti ne nosac?jumi, ne pien?kumi, ko dal?bvalstis ?rpus taj?s noteiktaj?m robež?m var paredz?t, j?konstat?, ka š?s ties?bu normas pieš?ir dal?bvalst?m r?c?bas br?v?bu, it ?paši attiec?b? uz formalit?t?m, kas nodok?a maks?t?jiem ir j?izpilda nodok?u iest?d?s, lai sa?emtu attiec?gu nodok?a b?zes samazin?jumu (spriedums, 2018. gada 6. decembris, Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

24

Tom?r no Tiesas judikat?ras izriet, ka pas?kumi, ar ko tiek nov?rsta kr?pšana vai izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas, princip? dr?kst ietvert atk?pes noteikumu par nodok?a b?zes samazin?jumu iev?rošan? tikai stingri noteikt?s robež?s, kas vajadz?gas š? ?paš? m?r?a sasniegšanai. T?tad tiem p?c iesp?jas maz?k ir j?ietekm? Direkt?vas 2006/112 m?r?i un principi, un t?d?j?di tie nevar tikt izmantoti t?d? veid?, ka var tikt apšaub?ta PVN neitralit?te (spriedums,

2018. gada 6. decembris, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

25

Tādā ir svarīgi, lai formalitātes, kas nodokļa maksājumiem ir jāizpilda, lai tie nodokļu iestādes varētu īstenot savas tiesības saņemt PVN nodokļa būtības samazinājumu, tiktu ierobežotas tādi, ka, ņemot vērā 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 pilnīgās vai daļējas nemaksāšanas gadījumā atņemt 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 noliktā cena ir jāsamaksā un pārdevējam vai pakalpojumu sniedzējam principā jāpārņem ir tā prasījums, uz kuru tas var atsaukties tiesā. Tādā, tā kā nevar izslēgt, ka šāds pārds faktiski kāst galīgi neatgāstams, Savienības likumdevējs katrā dalībvalstī ir visizvēlētāties noteikt, vai pirkuma cenas nemaksāšanas gadījumā, kas atšķirībā no līguma izbeigšanas vai atcelšanas gadījumā pats par sevi līgumslēdzēja puses nenostāda to sākotnējā stāvoklī, paver tiesības uz nodokļa būtības samazinājumu ar nosacījumiem, kādus tas noteicis, vai arī šāds samazinājums šādā gadījumā nav pieļaujams (šajā nozīmā 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 provizorisks (spriedums, 2019. gada 8. maijs, A-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

29

No tā izriet, ka, lai dalībvalstu veikto pasākumu īstenošana neapdraudtu Direktīvas 2006/112 izvirzīto nodokļu saskaņošanas mērķi, šādas atkāpes izmantošanai ir jābūt pamatotai un ka tā neļauj dalībvalstīm vienkārši izslēgt PVN nodokļa būtības samazināšanu nemaksāšanas gadījumā (spriedums, 2019. gada 8. maijs, A-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

30

Itā paši, lai dalībvalstis spētu pārvarēt minēto nedrošību par rīcina nesamaksāšanu vai tās galīgā raksturu, šādam tiesbūm izdarīt atkāpi nebūtu jāsniedzas ārpus šīs nedrošības un itā paši jāautājuma, vai nemaksāšanas gadījumā var netikt samazināta nodokļa būze (spriedums, 2019. gada 8. maijs, A-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

Turklī, ja dalībvalstīm tiktu atzīta iespēja izslēgt jebkādu PVN nodokļa bēzes samazināšanu, tas būtu pretrunā PVN neitralitātes principam, no kura it īpaši izriet, ka uzņēmums kļūst nodokļa iekasētājs valsts labā bētib? ir pilnībā jāatbrīvo no galīgā maksājuma vai samaksātā nodokļa saistībā ar viena saimniecisko darbību, kurai tiek piemērots PVN (spriedums, 2019. gada 8. maijs, A-PAK C, C-127/18, EU:C:2019:377, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

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 maksājumiem ir jāizpilda, lai varētu īstenot tiesības uz PVN bēzes samazinājumu cenas pilnīgā vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā, un attiecībā uz nodokļa maksājumiem, kas tāpat kā E. nevar samazināt šo nodokļa bēzi tādēļ, ka viņi neatbilst šiem nosacījumiem, gan tā, ka Polijas Republika īsteno Direktīvas 2006/112/90. panta 2. punkta paredzēto atkāpes pienākumu. No tā izriet, ka ir jāpārbauda, vai šajos nosacījumos ietvertais ierobežojums tiešām nodokļu maksājumiem kā E. ir pamatots ar nepieciešamību īstenot vērā nedrošību attiecībā uz nesamaksāšanas galīgumu.

Pirmkārt, attiecībā uz nosacījumu, kas PVN nodokļa bēzes 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 īstenot vērā drošību attiecībā uz nesamaksāšanas galīgumu. Tas, vai parādnieks ir PVN maksātājs preces piegādes vai pakalpojumu sniegšanas dienā vai tās nav, pats par sevi neaizņ uzskatīt, ka pastāv risks, ka parāds netiks piedzīts. Tas tā vāļ jo mazāk ir tādēļ, kā to savos rakstveida atsvērumos 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 šā kreditora tiesības vāļ kā koriģēt nodokļa bēzi.

Otrkārt, attiecībā uz nosacījumu, saskaņā ar kuru PVN nodokļa bēzes samazinājums ir atkarīgs no apstākļa, ka parādnieks joprojām ir reģistrēts kā PVN maksātājs dienā pirms nodokļu deklarācijas koriģēšanas, ir svarīgi uzsvērt, ka papildus šā sprieduma iepriekšējā punktā atgādinātajam apstāklim, ka parādnieks ne vienmēr ir nodokļa maksātājs, 2019. gada 8. maija sprieduma A-PAK C (C-127/18, EU:C:2019:377) 28. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka Direktīvas 2006/112/90. pantam ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājs nevar koriģēt PVN nodokļa bēzes 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.

Treškārt, attiecībā uz nosacījumu, saskaņā ar kuru PVN nodokļa bēzes samazinājums ir pakārts apstāklim, ka kreditors joprojām ir reģistrēts kā PVN maksātājs dienā pirms nodokļu deklarācijas koriģēšanas, ir jāuzskata, ka šis nosacījums nav pamatots ar nepieciešamību īstenot 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 p?d?jais min?tais ir PVN maks?t?js dien? pirms nodok?u deklar?cijas kori??šanas vai t?ds nav, pats par sevi ne?auj uzskat?t – past?v risks, ka par?ds netiks atg?ts.

36

Š? sprieduma 32.–35. punkt? izkl?st?tos apsv?rumus neatsp?ko Polijas vald?bas rakstveida apsv?rumos izkl?st?tais arguments, saska?? ar kuru, ?emot v?r? saikni, kas vieno Direkt?vas 2006/112 90. pantu un š?s direkt?vas 184. un 185. pantu, proti, savstarp?jo atkar?bu starp PVN, kas ir j?maks? kreditoram k? p?rdev?jam vai pakalpojumu sniedz?jam, un PVN, ko par?dnieks atskaita k? pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js, pras?ba kreditoram un par?dniekam uzlikt PVN, ?auj nodrošin?t nodok?a b?zes, ko izmanto maks?jam? PVN apr??in?šanai un kas ir paredz?ta Likuma par PVN 89.a pant?, summas un atskait?m? PVN summas, kas paredz?ta Likuma par PVN 89.b pant?, simetrisku samazin?šanu, k? ar? l?dz ar to PVN sist?mas saska?ot?bu un pareizu darb?bu, iev?rojot neitralit?tes principu.

37

Ir taisn?ba, ka Tiesa ir nospriedusi, ka, lai gan Direkt?vas 2006/112 90. pant? ir reglament?tas pieg?d?t?ja vai pakalpojumu sniedz?ja ties?bas samazin?t nodok?a b?zi, ja p?c dar?juma nosl?gšanas tas nesa?em paredz?to atl?dz?bu vai sa?em tikai t?s da?u, š?s direkt?vas 185. pants attiecas uz to atskait?jumu kori??šanu, ko s?kotn?ji veikusi š? paša dar?juma otra puse, un šie abi panti t?d?j?di ir viena un t? paša saimniecisk? dar?juma divas puses un ir j?interpret? saska?oti (spriedums, 2018. gada 22. febru?ris, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, 35. punkts).

38

It ?paši, ja dal?bvalsts, piem?rojot Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punktu, paredz, ka ar zin?miem nosac?jumiem nodok?a maks?t?js var samazin?t nodok?a b?zi p?c dar?juma nosl?gšanas, lai nodrošin?tu nodok?u neitralit?tes principu, tai ir j?piem?ro Direkt?vas 2006/112 185. panta 2. punkta otr? da?a, lai š? paša dar?juma otra puse savuk?rt kori??tu atskait?m? PVN summu. Tieši to Polijas likumdev?js ir izdar?jis, pie?emot Likuma par PVN 89.a un 89.b pantu.

39

Tom?r maks?jam? PVN nodok?a b?zes un atskait?m?s PVN summas simetriska samazin?juma garantija nav atkar?ga no abu PVN pušu aplikšanas ar nodokli. Nedz kreditora ties?bas samazin?t nodok?a b?zi, nedz par?dnieka pien?kums samazin?t atskait?m? PVN summu nav atkar?gi no nodok?a maks?t?ja statusa saglabāšanas.

40

Run?jot, pirmk?rt, par kreditoru, j?uzskata – t? k? tas bija nodok?a maks?t?js br?d?, kad tika veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana, kas ir datums, kur? saska?? ar Direkt?vas 2006/112 63. pantu nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams, tam joproj?m ir j?maks? PVN, ko tas ir iekas?jis valsts lab?, neatkar?gi no t?, ka tas šobr?d ir zaud?jis savu nodok?a maks?t?ja statusu. Turkl?t, ?emot v?r? to, ka šis kreditors – k? izriet no š? sprieduma 21. punkta, Direkt?vas 2006/112 73. pant? defin?t? nodok?a b?ze ir faktiski sa?emt? atl?dz?ba – pat p?c tam, kad ir zaud?jis nodok?a maks?t?ja statusu, var kori??t nodok?a b?zi t?d?j?di, lai t? atspogu?otu faktiski sa?emto atl?dz?bu un lai nodok?u administr?cija k? PVN nesa?emtu summu, kas p?rsniedz min?t? kreditora sa?emto summu. T?d?j?di kreditora ties?bas samazin?t nodok?a b?zi kori??šanas nol?k? nav atkar?gas no t?, vai viš saglab? nodok?a maks?t?ja statusu.

Otrk?rt, attiec?b? uz par?dnieku ir j?atg?dina, ka ikvienai personai, kam ir nodok?a maks?t?ja statuss un kas r?kojas k? t?da br?d?, kad t? ieg?d?jas preces vai pakalpojums, ir ties?bas uz atskait?šanu par š?m prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem un ka tad, ja nav kr?pniecisku vai ?aunpr?t?gu apst?k?u, un iev?rojot iesp?jamu kori??šanu atbilstoši Direkt?vas 2006/112 185. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem, ties?bas uz atskait?šanu, tikl?dz t?s ir raduš?s, saglab?jas (spriedumi, 2005. gada 2. j?nijs, 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). Š?dos apst?k?os jebkurai personai, kurai vairs nav nodok?a maks?t?ja statusa, bet kurai atskait?šanas ties?bu rašan?s br?d? bija š?ds statuss, ir j?b?t iesp?jai kori??t atskait?m? PVN summu. T?d?j?di par?dnieka pien?kums samazin?t atskait?m? PVN summu nav atkar?gs no t?, vai vi?š saglab? nodok?a maks?t?ja statusu.

Attiec?b? uz to, ka, tikl?dz ir veikta nodok?a b?zes un atskait?m? PVN kori??šana, past?v risks, ka PVN, kas tagad ir j?maks? par?dniekam, netiks samaks?ts valstij t?d??, ka attiec?b? uz par?dnieku ir uzs?kts maks?tnesp?jas vai likvid?cijas process, pietiek ar nor?di, k? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 58.–60. punkt?, ka saikne, kas past?v starp nodok?a b?zes kori??šanu un atskait?m? PVN kori??šanu, oblig?ti nenoz?m?, ka kori??šanai ir j?notiek vienlaic?gi. T?d?j?di š? saikne – ?emot v?r? to, ka Direkt?vas 2006/112 185. panta 2. punkta otraj? teikum? nav laika krit?rija, – neliedz dal?bvalst?m piepras?t atskait?m? PVN kori??šanu, tikl?dz par?dnieks nav veicis maks?jumu un v?l pirms attiec?b? uz vi?u ir uzs?kts maks?tnesp?jas vai likvid?cijas process, t?d?j?di nov?ršot jebk?du valsts finansi?lu zaud?jumu risku.

Turkl?t t?du pras?bu k? pamatliet? apl?kot?, kas attiecas uz kreditora un par?dnieka aplikšanu ar PVN, nevar pamatot ne ar p?rk?pumu vai ?aunpr?t?gas izmantošanas nov?ršanu, ne saist?b? ar Direkt?vas 2006/112 273. panta noteikumiem.

J?nor?da, pirmk?rt, ka p?rk?pumu un ?aunpr?t?gas izmantošanas nov?ršanas m?r?is ne?auj non?kt pretrun? Direkt?vas 2006/112 90. panta 2. punkta m?r?im, k? ar? sist?mai, kas izkl?st?ta š? sprieduma 26.–30. punkt?, un pamatot atk?pi no š?s direkt?vas 90. panta 1. punkta ar citiem iemesliem, kas neattiecas uz nedroš?bu saist?b? ar nesamaks?šanu vai t?s gal?gumu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2019. gada 8. maijs, A?PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, 25. punkts).

Otrk?rt, ?emot v?r? š? sprieduma 24. punkt? atg?din?to judikat?ru par Direkt?vas 2006/112 273. pantu, no Tiesas r?c?b? esošajiem lietas materi?liem neizriet, ka at?auja t?dam kreditoram k? E. samazin?t PVN nodok?a b?zi, neraugoties uz t? nodok?a maks?t?ja statusa vai par?dnieka nodok?a maks?t?ja statusa v?l?ku zaud?šanu, rad?tu ?pašu kr?pšanas vai izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas risku. V?l jo maz?k tas t? ir t?p?c, ka ties?bas kori??t nodok?a b?zi un pien?kums kori??t atskait?m? PVN summu, k? tas ir atg?din?ts š? sprieduma 40. un 41. punkt?, nav atkar?gi no t?, vai nodok?a maks?t?ja statusu saglab? gan kreditors, gan par?dnieks. Katr? zi?? tas, ka ir izsl?gta jebk?da iesp?ja samazin?t šo nodok?a b?zi l?dz?g? gad?jum?, un uzlikt š?dam kreditoram pien?kumu maks?t PVN summu, ko tas nav sa??mis savas saimniecisk?s

darbības ietvaros, pārsniedz to, kas ir noteikti vajadzīgs, lai sasniegtu Direktīvas 2006/112 273. pantā paredzētos mērķus (spriedums, 2019. gada 8. maijs, A-PAKĀCĀZ, C-127/18, EU:C:2019:377, 27. punkts).

46

Ceturtdiņā, attiecībā uz nosacījumu, saskaņā ar kuru PVN nodokļa bāzes samazināšana ir atkarīga no tā, vai attiecībā uz parādnieku nenotiek maksātnespēja vai likvidācijas process preces piegādes vai pakalpojumu sniegšanas dienā un dienu pirms nodokļa deklarācijas koriģēšanas, ir jākonstatē, ka, liedzot kreditoram tiesības uz samazinājumu tādā, ka parādā galīgi neiekasājamais raksturs nevar tikt galīgi konstatēts pirms maksātnespēja vai likvidācijas procesa pabeigšanas, šāds nosacījums tiešām vērā raksturogo nedrošību attiecībā nemaksāšanas galīgumu.

47

Tomēr jāatgādina, ka saskaņā ar samērīguma principu, kas ir viens no Savienības tiesību vispārīgiem 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 maksātnespēja vai likvidācijas procesa beigām kreditors norāda uz saprātīgu iespējamību, ka parāds netiks samaksāts, sagaidot, ka šā nodokļa bāze tiek pārvērtēta uz augšu gadījumā, ja maksājums tomēr notiktu. Tādējādi valsts iestāde – ievērojot samērīguma principu un tiesai veicot pārbaudi – ir pienākums noskaidrot, kā kreditors, ņemot vērā piemērojamo valsts tiesību normu patēriņš, var pierādīt iespējamu ilgku nemaksāšanas laikposmu. Šāds noteikums būtu tikpat efektīvs, lai sasniegtu izvirzīto mērķi, bet būtu mazāk ierobežojošs kreditoram, kas nodrošina PVN priekšfinansējumu, iekasjot to valsts labā (pēc analoģijas 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 neatgēstamu, un, otrkārt, ka saskaņā ar šo likuma 89.a panta 4. punktu kreditoram ir jāpalielina nodokļa bāze un maksājuma PVN summa, ja pēc nodokļa bāzes samazināšanas parāds galīgi tiek nokārtots vai cedēts. Šīs tiesību normas, aplūkotās kopā, pašas par sevi ir piemērots pasākums, kas atbilst, kā atgādināts šā sprieduma iepriekšējā punktā, samērīguma principa prasībām.

50

Š? sprieduma 48. punkt? konstat?tais fakts a fortiori attiecas uz maks?tnesp?jas vai likvid?cijas procesu, kur? p?rliet?bu par to, ka par?ds ir gal?gi neatg?stams, princip? var g?t tikai p?c ilga laika posma. Š?ds termi?š, kas r?ina nemaks?šanas gad?jum? ir noteikts uz??m?jiem, uz kuriem attiecas šis ties?bu akts, katr? zi?? nelabv?l?gi ietekm? finanšu situ?ciju sal?dzin?jum? ar vi?u konkurentiem cit?s dal?bvalst?s, un tas ac?mredzami var?tu apdraud?t Direkt?vas 2006/112 m?r?i – nodok?u saska?ošanu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2017. gada 23. novembris, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, 28. punkts).

51

[Ar labojumu, kas izdar?ts ar 2020. gada 26. novembra r?kojumu] Attiec?b? uz faktu, ko izvirz?jusi iesniedz?jtiesa, ka š? sprieduma 46. punkt? min?tais nosac?jums ?auj nodrošin?t Polijas ties?bu sist?mas saska?ot?bu, it ?paši izvairoties no t?, ka tas ietekm? kreditoru pras?jumu apmierin?šanas k?rt?bu bankrota ties?b?s, j?atg?dina, ka, pirmk?rt, Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkts atbilst t?diem nosac?jumiem, lai tam b?tu tieša iedarb?ba (spriedums, 2014. gada 15. maijs, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, 34. punkts), un ka, otrk?rt, Savien?bas ties?bu p?rkuma princips prasa, lai valsts tiesai k? dal?bvalsts iest?dei, izskatot lietu savas kompetences ietvaros, b?tu pien?kums nepiem?rot jebkuru valsts ties?bu normu, kas ir pretrun? Savien?bas ties?bu normai un kam ir tieša iedarb?ba t?s izskat?šan? esošaj? str?d? (spriedums, 2019. gada 24. j?nijs, Pop?awski, C?573/17, EU:C:2019:530, 61. punkts).

52

No t? izriet – ja š? ties?bu norma neatbilst vien?gi valsts tiesiskaj? regul?jum? noteiktajiem nosac?jumiem, kuri neatbilst Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punktam, t?ds nodok?a maks?t?js k? E. var atsaukties uz to valsts ties? pret valsti, lai tiktu samazin?ta vi?a nodok?a b?ze (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 15. maijs, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, 35. punkts), un valsts tiesai ir j?noraida šie neatbilstošie nosac?jumi. Tam, ka t?d?j?di tiek ietekm?tas citas valsts ties?bu normas, nav noz?mes, pret?j? gad?jum? valsts tiesu pien?kumam nepiem?rot valsts ties?bu normu, kas ir pretrun? Savien?bas ties?bu normai, kurai ir tieša iedarb?ba, tiktu at?emta t?s b?t?ba, t?d?j?di p?rk?pjot Savien?bas ties?bu p?rkuma principu.

53

?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 90. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam pretrun? ir t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru PVN nodok?a b?zes samazin?jums ir atkar?gs no nosac?juma, ka pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas dien?, k? ar? dien? pirms nodok?u deklar?cijas kori??šanas, lai sa?emtu šo samazin?jumu, par?dnieks ir re?istr?ts k? PVN maks?t?js un attiec?b? uz vi?u nenotiek maks?tnesp?jas vai likvid?cijas process un ka dienu pirms nodok?a deklar?cijas kori??šanas kreditors joproj?m ir re?istr?ts k? nodok?a maks?t?js.

Par ties?šan?s izdevumiem

54

Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tās 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 nodokļa 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]

(*1) Tiesvedības valoda – poļu.