

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 23. novembrī (*)

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

Lieta C-246/16

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

Enzo Di Maura

pret

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa.

TIESA (pirmā palāta)

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

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

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

ģemot vērā rakstveida procesā,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Itālijas valdības vārdā – G. Palmieri, pārstāve, kurai palīdz G. De Bellis, *avvocato dello Stato*,

– Apvienotās Karalistes valdības vārdā – J. Kraehling un G. Brown, pārstāves, kurām palīdz E. Mitrophanous, *barrister*,

– Eiropas Komisijas vārdā – F. Tomat un M. Owsiany-Hornung, pārstāves,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17.

maiņa Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 11. panta C daļas 1. punktu, kā arī samērīguma, Savienības tiesību efektivitātes un pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes principus.

2 Šīs līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Enzo Di Maura* un *Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa* (Ieņēmumu dienesta Sirakūzu provinces direkcija, Itālija) (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par 2004. gada nodokļu paziņojumu, kurā ir paredzēts PVN bāzes samazinājums.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

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

“Anulāšanas, atteikuma vai pilnības vai daļas nemaksāšanas gadījumā vai arī ja cenu samazina pāc tam, kad notikusi piegāde, attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli, saskaņā ar noteikumiem, ko nosaka dalībvalstis.

Tomēr pilnības vai daļas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no šā noteikuma.”

Itālijas tiesības

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

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

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

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

6 Pēc tam, kad viens no klientiem, kurš nebija apmaksājis rēķinu EUR 35 000 apmērā, tika atzīts par maksātnespējīgu, *E. Di Maura* atbilstoši šai summai samazināja PVN bēzi, jo uzskatīja, ka šāda rēķina atbilst iepriekš minētajiem Prezidenta dekrēta noteikumiem.

7 Nodokļu administrācija šo korekciju uzskatīja par nepamatotu, argumentējot, ka to varot darīt, vienīgi noslēdzoties neveiksmīgai maksātnespējas procedūrai vai individuālai izpildprocedūrai, t.i., līdzko ir gūta pārliecība, ka parāds netiks atmaksāts, nevis uzreiz pēc sprieduma, ar kuru tikai atzēta maksātnespēja, kā tas bija *E. Di Maura* parādnieka gadījumā.

8 *E. Di Maura* iesniedza pieteikumu *Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakūzu provinces nodokļu lietu tiesa) un apgalvoja gluži pretējo – atļādzības nemaksāšanas gadījumā esot jābūt iespējai samazināt nodokļa bēzi, līdzko parādnieks ir atzēts par maksātnespējīgu.

9 Šai tiesai ir šaubas par to, vai iepriekš minētā Prezidenta dekrēta norma atbilst samērīguma, Savienības tiesību efektivitātes un PVN neitralitātes principiem, it īpaši ņemot vērā maksātnespējas procedūru vidējo ilgumu Itālijā, attiecībā uz kuru tā norāda, ka tas nereti pārsniedz desmit gadus. Tā arī uzskata, ka Itālijas tiesību noteiktais tiesību samazināt nodokļa bēzi ierobežojums ir nesamērīgs, jo Sestajā direktīvā esot noteikts, ka tamlīdzīga ierobežojuma priekšnoteikums ir nesamaksa, nevis neveiksmīgas maksātnespējas procedūras vai izpildprocedūras.

10 Šādos apstākļos *Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakūzu provinces nodokļu lietu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

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

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

11 Uzdodama šos jautājumus, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa bētibā vālas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka pilnīgas vai daļējas nesamaksas gadījumā dalībvalstij ir atļauts PVN bēzes samazinājumam paredzēt nosacījumu par to, ka maksātnespējas procedūra ir bijusi neveiksmīga, ja šāda procedūra var ilgt vairākus nekā desmit gadus.

12 Ies?kum? ir j?atg?dina, ka nol?k? saska?ot nodok?a b?zes Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka valsts teritorij? š? b?ze b?t?b? ir viss, kas veido atl?dz?bu, kuru pre?u pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js ir sa??mis vai kura tam j?sa?em no pirc?ja, pakalpojuma sa??m?ja vai treš?s personas.

13 Šaj? ties?bu norm? izpaužas Sest?s direkt?vas pamatprincips, atbilstoši kuram 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 nevar piedz?t PVN t?d? apm?r?, kas p?rsniedz nodok?a maks?t?ja sa?emto summu (spriedums, 1997. gada 3. j?lijs, *Goldsmiths*, C?330/95, EU:C:1997:339, 15. punkts).

14 Saska?? ar šo principu Sest?s direkt?vas 11. panta C da?as 1. punkta pirmaj? da??, kura attiecas uz atcelšanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jumu vai ar? gad?jumu, kad cena tiek samazin?ta p?c tam, kad notikusi pieg?de, dal?bvalst?m ir uzlikts pien?kums samazin?t nodok?a b?zi – un l?dz ar to PVN summu, kas nodok?a maks?t?jam j?maks?, – katreiz, 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? noz?m? skat. spriedumu, 1997. gada 3. j?lijs, *Goldsmiths*, C?330/95, EU:C:1997:339, 16. punkts).

15 Sest?s direkt?vas 11. panta C da?as 1. punkta otraj? da?? piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? dal?bvalst?m ir at?auts atk?pties no iepriekš?j? punkt? min?t? noteikuma.

16 Ja piln?gi vai da??ji nav samaks?ta pirkuma cena un l?gums nav izbeigts vai atcelts, pirc?jam nol?gt? maksa ir j?samaks? un p?rdev?jam – lai gan tas vairs nav preces ?pašnieks – princip? saglab?jas kreditora ties?bas, uz kur?m tas var pamatot? atsaukties ties?. T? k? vienlaic?gi nevar izsl?gt, ka š?ds par?ds faktiski k??st gal?gi neatg?stams, Savien?bas likumdev?js katrai dal?bvalstij ir ??vis izv?l?ties noteikt, vai pirkuma samaksas neveikšanas gad?jums, kas – atš?ir?b? no l?guma izbeigšanas vai atcelšanas gad?juma – l?gumsl?dz?jas puses pats par sevi neierindo to s?kotn?j? st?vokl?, rada ties?bas uz attiec?gu nodok?a b?zes samazin?jumu apst?k?os, k?dus dal?bvalsts ir noteikusi, vai ar? taml?dz?gs samazin?jums š?d? gad?jum? nav pie?aujams (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, 25. punkts).

17 Tom?r, k? Tiesa jau ir nospriedusi, š?s atk?pes iesp?jas, kas stingri aprobežojas tikai ar piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jumu, pamat? ir doma, ka atl?dz?bas nemaks?šanu noteiktos apst?k?os un attiec?gaj? dal?bvalst? past?voš?s tiesisk?s situ?cijas d?? var b?t gr?ti p?rbaud?t vai ar? t? var b?t tikai provizoriska (spriedums, 1997. gada 3. j?lijs, *Goldsmiths*, C?330/95, EU:C:1997:339, 18. punkts).

18 No t? izriet, ka š?das atk?pes piem?rošanai, lai dal?bvalstu ties?bu akti, kas pie?emti š?s atk?pes ?stenošanas nol?k?, neapdraud?tu Sest?s direkt?vas m?r?i – nodok?u saska?ošanu, ir j?b?t pamatotai (spriedums, 1997. gada 3. j?lijs, *Goldsmiths*, C?330/95, EU:C:1997:339, 18. punkts).

19 No t? p?c analo?ijas ar 23. punktu 2014. gada 15. maija spriedum? *Almos Agrárk?lkereskedelmi* (C?337/13, EU:C:2014:328) gan izriet, ka gad?jum?, kad attiec?g? dal?bvalsts ir nol?musi piem?rot Sest?s direkt?vas 11. panta C da?as 1. punkta otraj? teikum? paredz?to atk?pi, cenas nemaks?šanas gad?jum? nodok?a maks?t?ji nevar atsaukties uz ties?b?m samazin?t sava PVN b?zi saska?? ar Sest?s direkt?vas 11. panta C da?as 1. punkta pirmo da?u.

20 Tom?r šis apsv?rums – atš?ir?b? no Apvienot?s Karalistes un It?lijas [Republikas] vald?bu

viedokļa un atbilstoši enerģiskā advokātes secinājumu 32.–44. punktā paustajam uzskatām – nebūt interpretējams tā, ka ar šo apsvērumu tiek apšaubīta šā sprieduma 17. un 18. punktā minētā judikatūra attiecībā uz to, ka dalībvalstīm ir tiesības pilnībā izslēgt PVN bēzes samazināšanu.

21 Šaj? zi?? no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka iz??mumi ir j?interpret? sašaurin?ti (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2002. gada 20. j?nijs, Komisija/V?cija, C?287/00, EU:C:2002:388, 47. punkts; 2007. gada 14. j?nijs, *Horizon College*, C?434/05, EU:C:2007:343, 16. punkts; 2013. gada 21. marts, *PFC Clinic*, C?91/12, EU:C:2013:198, 23. punkts). No Sest?s direkt?vas 11. panta C da?as 1. punkta otr?s da?as formul?juma izriet, ka, lai gan dal?bvalst?m ir iesp?ja atk?pties no pirmaj? da?? noteikt?s nodok?a b?zes kori??šanas, tom?r Savien?bas likumdev?js t?m nav paredz?jis iesp?ju to piln?b? aizliegt.

22 Šis secinājums atbilst Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta otrās daļas teleoloģiskai interpretācijai. Kaut arī būtiska nozīme ir tam, lai dalībvalstīs spētu pārvārtīt šo sprieduma 16. punktā minēto nenoteiktību, kas raksturoga rīcīna apmaksāšanas pabeigšanai, šādam tiesbūm izdarīt atkāpi būtu jāaprobežojas ar minēto nenoteiktību un it īpaši ar atbildi uz jautājumu, vai nemaksāšanas gadījumā var netikt samazināta nodokļa bāze.

23 Turkl?t, ja tiktu pie?auta iesp?jam?ba, ka dal?bvalstis ir ties?gas piln?b? aizliegt samazin?t PVN b?zi, tas b?tu pretrun? PVN neitralit?tes principam, atbilstoši kuram ?paši var secin?t, ka uz??m?js k? nodok?a iekas?t?js valsts lab? b?t?b? ir piln?b? j?atbr?vo no gal?gi maks?jam? vai samaks?t? nodok?a saist?b? ar vi?a saimniecisko darb?bu, kurai tiek piem?rots PVN, nastas (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 25. punkts, un 2014. gada 13. marts, *Malburg*, C?204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts).

24 Līdz ar to, lai atbildētu uz prejudiciālajiem jautājumiem, ir jāizvērtē, cik pamatots ir pamatlietā aplūkotais nodokļa būtības samazināšanas režīms.

25 Šaj? zi?? atbilstoši Savien?bas ties?bu visp?r?go principu vid? esošajam sam?r?guma principam Sest?s direkt?vas ?stenošanas pas?kumiem ir j?b?t piem?rotiem, lai sasniegtu š? akta m?r?us, un tie nedr?kst p?rsniegt to sasniegšanai nepieciešamo (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2012. gada 26. apr?lis, Komisija/N?derlande, C?508/10, EU:C:2012:243, 75. punkts).

26 K? ir min?ts š? sprieduma 22. punkt?, Sest?s direkt?vas 11. panta C da?as 1. punkta otraj? da?? paredz?t?s atk?pes no ties?b?m samazin?t nodok?a b?zi m?r?is ir ?emt v?r? nenoteikt?bu, kas rakstur?ga r??ina apmaks?šanas pabeigt?bai.

27 Ac?mredzami š? nenoteikt?ba tiek ?emta v?r?, liedzot nodok?a maks?t?jam ?stenot savas ties?bas samazin?t nodok?a b?zi, pirms par?ds k??st gal?gi neatg?stams, k? tas b?t?b? ir paredz?ts pamatliet? apl?kotaj? valsts tiesiskaj? regul?jum?. Ta?u j?konstat?, ka identisku rezult?tu var?tu sasniegt ar? tad, ja nodok?a maks?t?jam tiktu pieš?irtas ties?bas uz samazin?jumu, l?dzko tas konstat? pamatotu iesp?jam?bu, ka par?ds netiks segts, pat ja nodok?a b?ze b?tu no jauna j?nov?rt?, to palielinot gad?jum?, ja apmaksā tom?r notiktu. T?gad valsts iest?d?m, – iev?rojot sam?r?guma principu un tiesai veicot p?rbaudi, – b?tu pien?kums noskaidrot, k? nodok?a maks?t?js var pier?d?t iesp?jamu ilg?ku nemaks?šanas periodu, ?emot v?r? piem?rojamo valsts ties?bu normu ?patn?bas. Š?ds noteikums b?tu tikpat iedarb?gs, lai sasniegtu izvirz?to m?r?i, un ar? maz?k apgr?tinošs nodok?a maks?t?jam, kurš nodrošina PVN priekšmaks?jumu, iekas?jot to valsts lab?, k? tas ir atg?din?ts š? sprieduma 23. punkt?.

28 Iepriekš?j? punk? izdar?tais konstat?jums ir v?l jo vair?k attiecin?ms uz situ?ciju, kad, piem?rodot t?du valsts ties?bu aktu k? pamatliet? apl?kojumaizmai, p?rliet?bu par to, ka par?ds ir gal?gi neatg?stams, faktiski var g?t vien?gi p?c desmit gadiem. 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??

nelabvēlīgi ietekmē finanšu situāciju salīdzinājumā ar viņu konkurentiem citās dalībvalstīs, un tas acīmredzami varētu apdraudēt Sestās direktivas mērķi – nodokļu saskaņošanu.

29 No minētā izriet, ka uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild šādi – Sestās direktivas 11. panta C daļas 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstij nav atļauts PVN bāzes samazinājumam paredzēt nosacījumu par to, ka maksātnešpājas procedūra ir bijusi neveiksmīga, ja šāda procedūra var ilgt vairāk nekā desmit gadus.

Par tiesāšanas izdevumiem

30 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

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

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – itāļu.