

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2018. gada 22. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 184. un 185. pants – Priekšnodokļa atskaitījuma korekcija – Atskaitījuma noteikšanai izmantoto sastāva izmaiņas – Jādziens “pilnīgi vai daļēji neapmaksāti darījumi” – Sekas, kādas tiek radītas ar likuma spēkā stāšanās līgumu par sanācības apstiprināšanu

Lieta C-396/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu saskaņā ar LESD 267. pantu, ko *Vrhovno sodišče Republike Slovenije* (Slovēnijas Republikas Augstākā tiesa) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2016. gada 5. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 15. jūlijā, tiesvedībā

T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., maksātnespējīgā sabiedrība,

pret

Republika Slovenija.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*], Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichot*] (referents), S. Rodins [*S. Rodin*] un J. Regans [*E. Regan*],

ģenerālvokāts: H. Saugmandsgors ģe [*H. Saugmandsgaard Øe*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.*, maksātnespējīgās sabiedrības, vārdā – *V. Bajuk, advetnik*, un *J. Ģešnovar, advetnica*,

– Slovēnijas valdības vārdā – *B. Jovin Hrastnik*, pārstāve,

– Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *M. Žebre*, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokāta secinājumus 2017. gada 12. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 184. –186. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b?, kur? maks?tnesp?j?g? sabiedr?ba T?2, *dru?ba za ustvarjanje, razvoj in tr?enje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.* (turpm?k tekst? – “T?2”) v?rs?s pret Slov?nijas Republiku, ko p?rst?v *Ministrstvo za finance* (Finanšu ministrija), par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) maks?jumu 7 362 080,27 EUR apm?r?, kurš tiek piepras?ts par laikposmu no 2012. gada 1. l?dz 29. febru?rim.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas 90. pant? ir noteikts:

“1. Anul?šanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, vai ar? ja cenu samazina p?c tam, kad notikusi pieg?de, saska?? ar dal?bvalstu paredz?tajiem noteikumiem attiec?gi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? dal?bvalstis var atk?pties no 1. punkta.”

4 Š?s direkt?vas 184. pants ir izteikts š?d? redakcij?:

“S?kotn?jo atskait?šanu kori??, ja atskait?šana ir liel?ka vai maz?ka par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas.”

5 Min?t?s direkt?vas 185. pant? ir noteikts:

“1. Kori??šanu veic jo ?paši, ja p?c PVN atmaks?šanas main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu, piem?ram, ja ir anul?ti pirkumi vai sa?emti cenu samazin?jumi.

2. Atk?pjoties no 1. punkta, nekori?? dar?jumus, kas paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, vai pien?c?gi pierd?tos vai apstiprin?tos ?pašuma izn?cin?šanas, zuduma vai z?dz?bas gad?jumos, k? ar? dar?jumus, kas attiecas uz pre?u izmantošanu, lai sniegtu mazas v?rt?bas d?vanas vai dotu paraugus, k? min?ts 16. pant?.

Tom?r dal?bvalstis var pras?t, lai kori?? dar?jumus, kas paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, vai z?dz?bas gad?jumos.”

6 Direkt?vas 186. pants ir izteikts š?d? redakcij?:

“Dal?bvalstis paredz s?ki izstr?d?tus noteikumus 184. un 185. panta piem?rošanai.”

Slov?nijas ties?bas

7 *Zakon o davku na dodano vrednost* (Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli) (*Uradni list RS* Nr. 13/11; turpm?k tekst? – “ZDDV?1”) 39. panta 3. un 4. punkt? ir paredz?ts:

“3) Nodok?a maks?t?js var ar? kori??t (samazin?t) deklar?to PVN summu, ja, pamatojoties uz gal?gu tiesas l?mumu par pabeigtu maks?tnesp?jas procesu vai sekm?gi nosl?gtu san?cijas procesu, t? netiks atmaks?ta vai netiks atmaks?ta piln?b?. T?pat var r?koties nodok?a maks?t?js, kas sa?em gal?gu tiesas l?mumu par procesa aptur?šanu vai citu apliecin?jumu, no kura izriet, ka pabeigt? piespiedu izpildes proced?r? vi?š nav sa??mis atmaksu vai nav sa??mis piln?gu

atmaksu, k? ar? nodok?a maks?t?js, kas nav sa??mis atmaksu vai nav sa??mis piln?gu atmaksu, jo par?dnieks ir tīcis sv?trots no uz??mumu re?istra vai citiem attiec?giem re?istriem vai dokumentiem. Ja nodok?a maks?t?js v?l?k sa?em maks?jumu vai da??ju maks?jumu saist?b? ar pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, attiec?b? uz kuru tas ir piepras?jis veikt nodok?a b?zes korekciju saska?? ar šo punktu, vi?am par sa?emto summu ir j?deklar? PVN.

4) Neatkar?gi no iepriekš?j? punkta nodok?a maks?t?js var kori??t (samazin?t) deklar?t? un nesamaks?t? PVN summu par visiem atz?tajiem par?diem, kurus tas ir deklar?jis san?cijas vai maks?tnesp?jas proces?."

8 ZDDV?1 68. pant? "PVN atskait?jumu kori??šana" ir noteikts:

"1) Nodok?a maks?t?jam s?kotn?jais atskait?jums ir j?kori??, ja tas ir liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas.

2) Nodok?a maks?t?jam korekcija ir j?veic, ja p?c PVN atskait?šanas main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?jumu summu, piem?ram, ja ir anul?ti pirkumi vai sa?emtas cenu atlaides.

3) Atk?pjoties no š? panta 2. punkta, nodok?a maks?t?js s?kotn?jo atskait?jumu nekori?? pien?c?gi pier?d?tas ?pašuma izn?cin?šanas vai zuduma gad?jum? un gad?jum?, ja ir veikti maks?jumi, lai segtu mazas v?rt?bas d?vanas vai dotu paraugus, k? ir paredz?ts š? likuma 7. pant?."

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

9 Ar 2011. gada 28. novembra l?mumu *Okrožno sodiš?e v Mariboru* (Mariboras apgabaltiesa, Slov?nija) apstiprin?ja san?ciju, saska?? ar kuru T?2, Slov?nijas uz??m?jsabiedr?bai, kas darboj?s elektronisk?s komunik?cijas jom?, tika uzdots devi?u gadu laik? izpild?t tikai 44 % no savu par?dsaist?bu apjoma. Šis l?mums k?uva gal?gs 2012. gada 24. febru?r?.

10 Uz š? pamata *Dav?ni urad Ljubljana* (?ub?anas nodok?u p?rvalde, Slov?nija) uzskat?ja, ka T?2 bija pien?kums kori??t PVN atskait?jumu saska?? ar ZDDV?1 68. pantu, un ar 2013. gada 27. maija l?mumu t? uzdeva T-2 samaks?t PVN 7 362 080,27 EUR apm?r? par laikposmu no 2012. gada 1. l?dz 29. febru?rim.

11 T?2 šo l?mumu apstr?d?ja Finanšu ministrij?, kura to noraid?ja. T-2 s?dz?bu ar 2014. gada 18. novembra spriedumu noraid?ja ar? *Upravno sodiš?e Republike Slovenije* (Slov?nijas Republikas Administrat?v? tiesa). Šis spriedums tika p?rs?dz?ts *Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije* (Slov?nijas Republikas Augst?k? tiesa).

12 Sav? s?dz?b? T?2 iebilda pret priekšnodok?a atskait?jumu korekciju. T? uzsv?ra, ka likum?g? sp?k? st?jies san?cijas apstiprin?jums ir uzskat?ms nevis par priekšnodok?a atskait?jumu summas noteikšanai izmantoto sast?vda?u mai?u ZDDV?1 68. panta izpratn?, bet gan par ?pašu gad?jumu, kas šaj? likum? nav paredz?ts.

13 Iesniedz?jtības ieskat?, šaj? gad?jum? likum?g? sp?k? st?jies l?mums par san?cijas apstiprin?šanu var?tu ietilpt ZDDV?1 68. panta piem?rošanas jom?, nor?dot, ka ar šo pantu tiek transpon?ts PVN direkt?vas 184. un 185. pants, saska?? ar kuriem nodok?a maks?t?jam ir pien?kums kori??t atskait?jumus gad?jum?, ja ir main?juš?s šo atskait?jumu apm?ra noteikšanai izmantot?s sast?vda?as.

14 Šaj? saist?b? š? tiesa preciz?, ka atbilstoši ZDDV?1 63. pantam nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t no nodok?u administr?cijai maks?jam?s PVN summas šo nodokli t?d? apm?r?,

kādā tam tas ir jāsamaksā vai tas to ir samaksājis piegādātājam, iegādājoties preces vai pakalpojumus. Citiem vārdiem – tātad kā ar galveno lēmumu par samcīgas apstiprināšanu nodokļa maksātājam tiek radītas sekas attiecībā uz tā pienākumu maksāt PVN savam piegādātājam, šim lēmumam ir noteicoša nozīme arī saistībā ar nodokļa maksātāja pienākumiem pret nodokļu administrāciju.

15 Iesniedzējtiesa arī uzskata, ka ZDDV¹ 39. pantā, ar kuru Slovēnijas tiesības ir transponēts PVN direktīvas 90. pants, skaidri ir noteikts, ka parādnieka samcīgas apstiprinājums pārdēvējam dod tiesības koriģēt deklarāto PVN.

16 Turklāt no lēmuma līgūt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka ar galveno lēmumu par samcīgas apstiprināšanu kreditoriem tiek liegts pieprasīt pilnībā atmaksāt sev pienākošos parādus. Savukārt parādnieka saistības paliek spēkā. Tādējādi gadījumā, ja parādnieka brīvprātīgi segt parāda summa pārsniedz samcīgas procesā apstiprināto summu, tad atbilstoši valsts tiesību normām par nepamatotu iedzīvošanas parādniekam nav tiesību šo summu atprasīt.

17 Iesniedzējtiesa papildus norāda, ka nodokļa piemērošanas kontekstā samcīgas apstiprinājums ir vērtējams atkarībā no ekonomiskās būtības. Šādi vērtējot, samcīgas procesa rezultātā parādi samazinās, nevis tikai netiek maksāti.

18 Līdz ar to iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai piemērotu ZDDV¹ 68. pantu, tai ir jāsaprot šajā pantā transponētās PVN direktīvas normas, proti, PVN direktīvas 185. panta 2. punkts, kurā ir noteikts, ka netiek koriģēti pilnīgi vai daļēji neapmaksāti darījumi, izņemot gadījumus, kad dalībvalstis tomēr prasa šādu korekciju veikt.

19 Šā tiesa jo īpaši vālas noskaidrot, vai tas, ka darījums paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāts, ir jākvalificē kā situācija, kurā “mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitēmo summu” PVN direktīvas 185. panta 1. punkta izpratnē, un vai samcīgas apstiprinājums ir jāuzskata par darījuma neapmaksāšanu šīs direktīvas 185. panta 2. punkta izpratnē.

20 Tātad turklāt jautā, cik precīzām ir jābūt PVN direktīvu transponējošām valsts tiesību normām, lai tās saskaņā ar PVN direktīvas 185. panta 2. punkta otro daļu būtu tiesisks pamats atkāpei no noteikuma, ka pilnīgi vai daļēji neapmaksātais darījuma gadījumā netiek veikta atskaitījumu korekcija. Šajā sakarā no lēmuma līgūt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka ZDDV¹ 68. pantā nav skaidri atrunāti gadījumi attiecībā uz pilnīgi vai daļēji neapmaksātiem darījumiem.

21 Šādos apstākļos *Vrhovno sodišče Republike Slovenije* (Slovēnijas Republikas Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai pamattiesvedībā minētā saistība samazināšana saskaņā ar galveno samcīgas apstiprinājumu ir jāuzskata par izmaiņām sastāvdaļās, kas ir izmantotas, lai noteiktu atskaitēmo priekšnodokļa summu PVN direktīvas 185. panta 1. punkta izpratnē, vai, tieši pretēji, kā atšķirīga situācija, kurā atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam ir tiesības PVN direktīvas 184. panta izpratnē?

2) Vai pamattiesvedībā minētā saistība samazināšana saskaņā ar galveno samcīgas apstiprinājumu ir jāuzskata par (daļēji) neapmaksātu darījumu PVN direktīvas 185. panta 2. punkta pirmās daļas izpratnē?

3) Vai dalībvalstij, lai pieprasītu koriģēt atskaitējumu darījuma pilnīgās vai daļējās neapmaksāšanas gadījumā, kā tas atbilst minētās direktīvas 185. panta 2. punkta otrajai daļai, jāemot vērā Savienības likumdevēja noteiktās un PVN direktīvas 186. pantā paredzētās prasības par tiesisko situāciju skaidrību un noteiktību, savā valsts tiesiskajā regulājumā ir specifiski

j?regul? maks?juma neveikšanas gad?jumi vai pat j?ietver tajos ar? gal?gs san?cijas apstiprin?jums (ja tas ietilpst j?dzien? "neapmaks?ts dar?jums")?"

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

22 Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 185. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka par?dnieka saist?bu samazin?šana, kas izriet no gal?ga san?cijas apstiprin?juma, š?s normas izpratn? ir uzskat?ma par izmai??m atskait?jumu apm?ra noteikšanai izmantotaj?s sast?vda??s.

23 Ir j?atg?dina, ka PVN direkt?vas 184.–186. pant? ir formul?ti apst?k?i, k?dos nodok?u administr?cija var pras?t nodok?a maks?t?jam veikt korekciju. Šajos pantos paredz?tais korekcijas meh?nisms ir neat?emama ar Direkt?vu 2006/112 noteikt?s PVN atskait?šanas sist?mas sast?vda?a. T? m?r?is ir palielin?t atskait?jumu precizit?ti, t?d?j?di nodrošinot PVN neitralit?ti (spriedums, 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 48. un 50. punkts).

24 PVN neitralit?tes princips tiek iev?rots, ja ar PVN direkt?vas X sada?? paredz?to atskait?šanas sist?mu izplat?šanas ??des starpnieku posmiem tiek ?auts no vi?u nodok?u b?zes atskait?t summas, ko tie ir samaks?juši saviem pieg?d?t?jiem k? PVN par attiec?go dar?jumu, un attiec?gi atg?t no nodok?u administr?cijas to PVN da?u, kura atbilst starp?bai starp cenu, par k?du katrs no tiem preci ir p?rdevis savam pirc?jam, un cenu, ko katrs ir samaks?jis savam pieg?d?t?jam (p?c analo?ijas skat. spriedumus, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs*, C?317/94, EU:C:1996:400, 33. punkts; 2002. gada 15. oktobris, Komisija/V?cija, C?427/98, EU:C:2002:581, 42. punkts, un 2004. gada 29. apr?lis, *Terra Baubedarf?Handel*, C?152/02, EU:C:2004:268, 36. punkts).

25 Run?jot par pien?kumu kori??t priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?jumu, Direkt?vas 2006/112 184. pant? ir noteikts, ka s?kotn?jais atskait?jums ir j?kori??, ja tas ir liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam ir bijušas ties?bas.

26 PVN direkt?vas 185. panta 1. punkt? ir preciz?ts, ka šo korekciju jo ?paši veic gad?jum?, ja p?c PVN atmaks?šanas main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 51. punkts).

27 Lasot PVN direkt?vas 184. pantu kopsakar? ar 185. panta 1. punktu, izriet, ka, ja korekcijas ir j?veic t?d??, ka ir izmain?jusies k?da no sast?vda??m, kas ir izmantota s?kotn?j? atskait?jumu apm?ra noteikšanai, š?s korekcijas apr??in?šanas rezult?t? ir j?pan?k, lai gal?gais atskait?jumu apm?rs b?tu t?ds, uz k?du nodok?u maks?t?jam b?tu ties?bas, ja š?s izmai?as tiktu ?emtas v?r? jau s?kum? (spriedums, 2016. gada 16. j?nijs, *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C?186/15, EU:C:2016:452, 47. punkts).

28 Šaj? gad?jum? nav str?ds par to, ka ar gal?gu san?cijas apstiprin?jumu pirc?ja, t.i., T?2, saist?bu apm?rs pret saviem pieg?d?t?jiem samazin?j?s.

29 No t? izriet, ka ar š?du apstiprin?jumu ir samazin?tas summas, ko T?2 ir samaks?jusi saviem pieg?d?t?jiem k? PVN, un tas l?dz ar to atbilstoši š? sprieduma 24. punkt? atg?din?tajiem principiem ir main?jis atskait?jumu apm?ra noteikšanai izmantot?s sast?vda?as.

30 ?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild š?di – PVN direkt?vas 185. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka par?dnieka saist?bu apm?ra

samazināšana, kas izriet no galīgā saistības apstiprinājuma, šīs normas izpratnē ir uzskatāma par izmaiņu atskaitījumu apmēra noteikšanai izmantotajās sastāvdaļās.

Par otro jautājumu

31 Ar savu otro jautājumu iesniedzītiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 185. panta 2. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka parādnieka saistību apmēra samazināšana, kas izriet no galīgā saistības apstiprinājuma, šīs normas izpratnē ir uzskatāma par pilnīgi vai daļēji neapmaksātu darījumu, attiecībā uz kuru sēkotnājis atskaitījuma apmērs nav jākorrigē.

32 Saistībā ar PVN direktīvas 185. panta 2. punkta interpretāciju no Tiesas judikatūras izriet, ka, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un šo normu ietverošā tiesiskā regulējuma mērķi (spriedums, 2017. gada 26. oktobris, *I*, C-195/16, EU:C:2017:815, 32. punkts).

33 Šai sakarā ir jāatgādina, ka ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, kurš attiecas uz atcelšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumu vai arī, kad cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, dalībvalstīm tiek uzlikts pienākums samazināt summu, kurai uzliek nodokli, un tādējādi samazināt nodokļa bāzi un tādā PVN apmērā, kas nodokļa maksātājam ir jāmaksā katreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrārķūlkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 22. punkts).

34 Kā jau minēts šā sprieduma 23.–29. punktā, identiska situācija attiecas uz PVN direktīvas 185. pantu, ko tostarp piemēro gadījumā, kad tiek samazināts apmērs pircēja saistībām pret tās piegādātāju.

35 Šīs direktīvas 90. pants ir paredzētas piegādātāja tiesības samazināt ar nodokli apliekamo summu gadījumos, kad pēc darījuma noslēgšanas tas nesaņem noteikto atlīdzību vai saņem tikai daļu no tās, savukārt minētās direktīvas 185. pants attiecas uz tās pašas darījuma pretējās puses sēkotnāji atskaitītā priekšnodokļa korekciju. Tāpēc abos šajos pantos ir atrunāti vienas un tās pašas saimnieciskās darbības divi aspekti, un tie ir jāinterpretē saskaņoti.

36 Tiesa jau ir nospriedusi, ka ar pirkuma cenas nesamaksāšanu PVN direktīvas 90. panta izpratnē pusēm netiek atjaunota sēkotnāji situācija. Ja pilnīgi vai daļēji nav samaksāta pirkuma cena un līgums nav izbeigts vai atcelts, pircējam noliktā maksa ir jāsamaksā un pārdevējam – lai gan tas vairs nav preces pašnieks – principā saglabājas kreditora tiesības, uz kurām tas var pamatoties atsaukties tiesā. Tā kā vienlaicīgi nevar izslēgt, ka šāds parāds faktiski kāst galīgi neatgāstams, Savienības likumdevējs katrā dalībvalstij ir jāvisi izvēlīties noteikt, vai pirkuma cenas nemaksāšanas gadījumā rodas tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu apstākļos, kādus dalībvalsts ir noteikusi, vai arī šāds samazinājums šādā gadījumā nav pieļaujams (spriedums, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, 29. punkts).

37 Šīs atkāpes iespējas, kuru var izmantot tikai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, 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, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 17. punkts).

38 No tā izriet, ka šādas atkāpes piemērošanai ir jābūt pamatotai, lai dalībvalstu tiesību akti, kas pieņemti šīs atkāpes īstenošanas nolūkā, neapdraudtu PVN direktīvas mērķi – nodokļu saskaņošanu (spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 18.

punkts).

39 No iepriekš izkl?st?t? izriet, ka nemaks?šanai ir rakstur?ga nenoteikt?ba attiec?b? uz to, vai t? ir gal?ga (spriedums, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingtlan Lízing*, C?404/16, EU:C:2017:759, 30. punkts).

40 Kaut ar? ir svar?gi, lai dal?bvalstis sp?tu p?rvar?t š?du nenoteikt?bu, š?d?m ties?b?m izdar?t atk?pi b?tu j?aprobežojas ar min?to nenoteikt?bu un it ?paši ar atbildi uz jaut?jumu, vai nemaks?šanas gad?jum? var netikt samazin?ta nodok?a b?ze (spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C?246/16, EU:C:2017:887, 22. punkts).

41 ?emot v?r? š? sprieduma 32.–35. punkt? min?tos apsv?rumus, j?dziena “nemaks?šana” interpret?cija PVN direkt?vas 90. panta izpratn? ir attiecin?ma ar? uz j?dzienu “piln?gi vai da??ji neapmaks?ts [dar?jums]” š?s direkt?vas 185. panta 2. punkta izpratn?.

42 L?dz ar to, lai noskaidrotu, vai izskat?m? tiesved?ba attiecas uz š?du piln?gi vai da??ji neapmaks?tu dar?jumu, iesniedz?jtiesai ir jo ?paši j?izv?rt?, piem?rojot š? sprieduma 36.–40. punkt? min?tos krit?rijus, vai p?c gal?ga san?cijas apstiprin?juma saska?? ar piem?rojamaj?m valsts ties?b?m pirc?js saglab? pien?kumu segt nol?gto summu, k? ar? – vai p?rdev?jam vai pieg?d?t?jam saglab?jas kreditora ties?bas, uz kur?m tie var pamatoti atsaukties ties?. Turpretim, ja š? tiesa konstat?, ka par?dnieka saist?bu apm?rs ir samazin?jies t?d? m?r?, ka par?da da?a, kas pien?kas par?dnieka pieg?d?t?jiem, ir k?uvusi gal?gi neatg?stama, PVN direkt?vas 185. panta 2. punkt? paredz?t?s atk?pes attiec?b? uz piln?gi vai da??ji neapmaks?tiem dar?jumiem nevar tikt piem?rotas.

43 Turkl?t saist?b? ar krit?rijiem, kas j?piem?ro, lai noskaidrotu, vai par?ds ir vai nav gal?gs, ir j?atg?dina, ka faktisk?s ekonomisk?s un komerci?l?s situ?cijas ?emšana v?r? ir uzskat?ma par pamatkrit?riju kop?j?s PVN sist?mas piem?rošanai (spriedumi, 2010. gada 7. oktobris, *Loyalty Management UK* un *Baxi Group*, C?53/09 un C?55/09, EU:C:2010:590, 39. punkts, k? ar? 2013. gada 20. j?nijs, *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 42. punkts).

44 Šaj? sakar? no l?muma l?gt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka ar pamatliet? min?to l?mumu par san?cijas apstiprin?šanu kreditoriem tiek liegts piepras?t piln?b? atmaks?t sev pien?košos par?du un ka no ekonomikas aspekta š? l?muma rezult?t? par?dnieka saist?bas pret saviem kreditoriem tiek nevis nepild?tas, bet gan sar?k. L?dz ar to neš?iet, ka par?dnieka saist?bu apjoma samazin?šana, kas izriet no gal?ga san?cijas apstiprin?juma, ir uzskat?ma par piln?gi vai da??ji neapmaks?tu dar?jumu, kas tom?r ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

45 No iepriekš izkl?st?tajiem apsv?rumiem izriet, ka uz otro jaut?jumu ir j?atbild š?di – PVN direkt?vas 185. panta 2. punkta pirm? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka par?dnieka saist?bu apjoma samazin?šana, kas izriet no gal?ga san?cijas apstiprin?juma, nav uzskat?ma par piln?gi vai da??ji neapmaks?tu dar?jumu, attiec?b? uz kuru s?kotn?jais atskait?juma apm?rs nav j?kori??, ja vien šis samazin?jums ir gal?gs, kas tom?r ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par trešo jaut?jumu

46 Ar savu trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 185. panta 2. punkta otr? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka, lai ?stenotu šaj? norm? paredz?to iesp?ju, dal?bvalstij, ?emot v?r? tiesisko situ?ciju skaidr?bas un precizit?tes pras?bu, ir skaidri j?paredz pien?kums dar?jumu piln?gas vai da??jas neapmaks?šanas gad?jumos kori??t atskait?jumus.

47 Run?jot par pien?kumu kori??t priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?jumu, Direkt?vas 2006/112 184. pant? ir noteikts, ka s?kotn?jais atskait?jums ir j?kori??, ja tas ir liel?ks vai maz?ks

par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas. Saska?? ar PVN direkt?vas 185. panta 1. punktu š?da korekcija ir j?veic it ?paši tad, ja apst?k?i, kas tiek ?emti v?r?, nosakot š? priekšnodok?a atskait?juma apm?ru, p?c PVN atmaks?šanas ir main?jušies.

48 Tom?r, atk?pjoties no PVN direkt?vas 185. panta 1. punkt? noteikt?, atbilstoši š? panta 2. punkta pirmajai da?ai korekcija netiek veikta piln?gi vai da??ji neapmaks?tu dar?jumu gad?jumos vai pien?c?gi pier?d?tos vai apstiprin?tos ?pašuma izn?cin?šanas, zuduma vai z?dz?bas gad?jumos, k? ar? attiec?b? uz dar?jumiem, kas attiecas uz pre?u izmantošanu, lai sniegtu mazas v?rt?bas d?vanas vai dotu paraugus. Atbilstoši min?t? 2. punkta otrajai da?ai dal?bvalstis tom?r var pras?t, lai dar?jumu piln?gas vai da??jas neapmaks?šanas vai z?dz?bas gad?jumos tiktu veiktas korekcijas.

49 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka ZDDV?1 68. panta 3. punkt?, ar kuru PVN direkt?vas 185. panta 2. punkts ir transpon?ts Slov?nijas ties?b?s, nav skaidri paredz?ts pien?kums dar?jumu piln?gas vai da??jas neapmaks?šanas vai z?dz?bas gad?jumos veikt korekcijas; šie gad?jumi vienk?rši nav iek?auti atk?pju no š? pien?kuma uzskait?jum?.

50 Tiesa šaj? zi?? ir preciz?jusi, ka dal?bvalst?m, ja t?s izmanto t?m ar PVN direkt?vu pieš?irto iesp?ju, ir ties?bas izv?l?ties normat?vos instrumentus, kas t?m š?iet vispiem?rot?kie (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2009. gada 4. j?nijs, *SALIX Grundstücks?Vermietungsgesellschaft*, C?102/08, EU:C:2009:345, 56. punkts, un 2012. gada 4. oktobris, *PIGI*, C?550/11, EU:C:2012:614, 33. punkts). T?s var ar?, piem?ram, vai nu valsts tiesiskaj? regul?jum? p?r?emt šaj? direkt?v? izmantoto formul?jumu vai tam l?dzv?rt?gu fr?zi, vai ar? sarakst? izsme?oši uzskait?t gad?jumus, kuros, atk?pjoties no š?s direkt?vas 185. panta 1. punkta, nav j?kori?? s?kotn?jie atskait?jumi.

51 Ja š?da uzskait?juma nav, var uzskat?t, ka attiec?b? uz dar?jumu piln?gas vai da??jas neapmaks?šanas gad?jumiem dal?bvalsts ir izv?l?jusies atk?pes iesp?ju, kas tai ir pieš?irta saska?? ar PVN direkt?vas 185. panta 2. punkta otro da?u (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, 24. punkts).

52 T? k? iesniedz?jtiesas uzdotais jaut?jums attiecas uz tiesisko situ?ciju skaidr?bas un precizit?tes pras?bu, ir j?atg?dina, ka tiesisk?s noteikt?bas princips, no kura izriet tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas princips, prasa, pirmk?rt, lai ties?bu normas b?tu skaidras un prec?zas un, otrk?rt, lai to piem?rošana b?tu paredzama ties?bu subjektiem (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C?492/13, EU:C:2014:2267, 28. punkts).

53 Šaj? sakar?, k? tas izriet no š? sprieduma iepriekš?jiem punktiem, neš?iet, ka ar attiec?go valsts tiesisko regul?jumu nodok?a maks?t?jiem b?tu liegts prec?zi zin?t tiem noteikto pien?kumu apjomu un tiem b?tu ierobežotas iesp?jas nep?rprotami zin?t savas ties?bas un pien?kums un l?dz ar to attiec?gi r?koties.

54 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz trešo jaut?jumu ir j?atbild š?di – PVN direkt?vas 2. punkta otr? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka, lai ?stenotu šaj? norm? paredz?to iesp?ju, dal?bvalstij nav skaidri j?paredz pien?kums dar?jumu piln?gas vai da??jas neapmaks?šanas gad?jumos kori??t atskait?jumus.

Par ties?šan?s izdevumiem

55 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj 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:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 185. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka parādnieka saistību apjoma samazināšana, kas izriet no galīgā saņēcijas apstiprinājuma, šīs normas izpratnē ir uzskatāma par izmaiņu atskaitījumu apmēra noteikšanai izmantotajās sastāvdaļās.

2) Direktīvas 2006/112 185. panta 2. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka parādnieka saistību apjoma samazināšana, kas izriet no galīgā saņēcijas apstiprinājuma, nav uzskatāma par pilnīgi vai daļēji neapmaksātu darījumu, attiecībā uz kuru sēkotnājis atskaitījuma apmērs nav jākorrigē, ja vien šis samazinājums ir galīgs, kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

3) Direktīvas 2006/112 185. panta 2. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai īstenotu šajā normā paredzēto iespēju, dalībvalstij nav skaidri jāparedz pienākums darījumu pilnīgās vai daļējās neapmaksāšanas gadījumos koriģēt atskaitījumus.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – slovēņu.