

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2020. gada 11. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 90. un 273. pants – Nodokļa bāze – Samazinājums – Atteikums – Nemaksāšana – Nodokļa maksātājs, kurš nav pieteicis savu kreditora prasījumu pret debitoru uzskaites bankrota procedūras laikā – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi – Tiesā iedarbība

Lietā C-146/19

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Vrhovno sodišče* (Augstākā tiesa, Slovēnija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2019. gada 30. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 21. februārī, tiesvedībā

SCT d.d., bankrota procesā,

pret

Slovēnijas Republiku,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Dž. Švērbs [*P. G. Xuereb*], tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un A. Kumins [*A. Kumin*] (referenti),

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: M. Longars [*M. Longar*], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesā un 2020. gada 26. februārā tiesas sēdī,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *SCT d.d.*, bankrota procesā, vērā – *S. Pušenjak, odvetnica*,
- Slovēnijas valdības vērā – *T. Mihelič Žitko* un *V. Klemenc*, pārstāves,
- ģehijas valdības vērā – *M. Smolek*, *O. Serdula* un *J. Vlášil*, pārstāvji,
- Itālijas valdības vērā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *G. Galluzzo, avvocato dello Stato*,
- Eiropas Komisijas vērā – *N. Gossement* un *M. Kocjan*, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanas pieņemto lūgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 līgums tika iesniegts tiesvedībā starp SCT d.d., sabiedrību bankrota procesā, un Slovēnijas Republiku saistībā ar atteikumu SCT piešķirt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summas korekciju, kas ir samaksāts un attiecas uz neatgriešīgiem prasījumiem, jo šī sabiedrība savus prasījumus nav pieteikusi pret debitoriem uzsūktajās bankrota procedūrās.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesību akti

3 PVN direktīvas 90. pants ir noteikts:

“1. Anulācijas, atteikuma vai pilnības nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Pilnības vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta.”

4 Šīs direktīvas 273. pants ir paredzēts:

“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 nēdznēcābā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

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

Slovēnijas tiesības

5 *Zakon o davku na dodano vrednost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – “ZDDV”) 39. panta 2.–4. punkts ir paredzēts:

“(2) Ja pasūtījums tiek atcelts, prece tiek atdota vai cena tiek samazināta pēc piegādes veikšanas, nodokļa bāzi attiecīgi samazina. Nodokļa maksātājs var koriģēt (samazināt) aprēķināto PVN summu, ja rakstveidā informē pircēju par PVN summu, kuru šim pircējam nav tiesību atskaitīt.

(3) Nodokļa maksātājs var koriģēt (samazināt) aprēķināto PVN summu arī gadījumā, ja, pamatojoties uz galīgās tiesas rēkojumu par pabeigtu bankrota procedūru vai sekmīgi noslēgtu vienošanos par obligāto rēinu procesu, minētais nodokļa maksātājs nav saņēmis atmaksu vai nav saņēmis pilnīgu atmaksu. Tāpat var rēkoties nodokļa maksātājs, kurš saņem galīgās tiesas lēmumu par procesa apturēšanu vai citu apliecinājumu, no kura izriet, ka pabeigtā piespiedu izpildes procedūrā tas nav saņēmis atmaksu vai nav saņēmis pilnīgu atmaksu, jo debitors ir ticis svētrots no uzņēmumu reģistra vai citiem attiecīgiem reģistriem vai dokumentiem. Ja nodokļa maksātājs vēlēk saņem maksājumu vai daļēju maksājumu saistībā ar preču piegādi vai

pakalpojumu sniegšanu, attiecībā uz kuru tas ir pieprasījis veikt nodokļa bāzes korekciju saskaņā ar šo punktu, viņam par saņemto summu ir jādeklarē PVN.

(4) Neskarot iepriekšējo punktu, nodokļa maksātājs var koriģēt (samazināt) aprēķināt un nesamaksāt PVN summu par visiem atzītajiem prasījumiem, kurus tas ir pieteicis mierīgi guma ar kreditoriem procesā vai bankrota procedūrā.”

6 Saskaņā ar *Zakon o finanšnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju* (Likums par finanšu darījumiem, maksātnespējas procedūru un uzņēmumu piespiedu likvidāciju; turpmāk tekstā – “ZFPPIPP”) 296. pantu:

“(1) Kreditoriem bankrota procedūrā ir jāpiesaka visi to prasījumi pret bankrotējušo debitoru, kas radušies līdz bankrota procedūras sākumam, izņemot tos, kuru pieteikšana likumā nav paredzēta.

[..]

(5) Ja kreditors neievēro šo panta 1. punktā [..] noteikto prasījuma iesniegšanas termiņu, tās prasījums pret bankrotējušo debitoru tiek dzēsts, un tiesa novēloto pieteikumu par kreditora prasījumu noraida.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

7 SCT par 2014. taksācijas gada aprēķinā veica PVN korekciju 272 471 EUR apmērā par neatzītajiem prasījumiem, kas tai bija pret divām sabiedrībām, kurām bankrota procedūras tika galīgi izbeigtas 2013. gada jūnijā.

8 Pārbaudot kompetentā finanšu iestāde konstatēja, ka SCT savus kreditora prasījumus attiecīgajās bankrota procedūrās nebija pieteikusi un ka atbilstoši ZFPPIPP 296. pantam minētie prasījumi ir dzēsti. Tādēļ tās secināja, ka izvirzītie nosacījumi PVN samazinājuma saņemšanai nav izpildīti.

9 Pārskatot lēmumu pēc tam, kad tas tika apstrīdēts, SCT sāma apstiprinājumu – no ZDDV 39. panta 3. punkta izriet, ka nodokļa maksātājam, pamatojoties uz galīgu tiesas lēmumu par pabeigtu bankrota procedūru, ir tiesības veikt aprēķināt PVN korekciju tikai tad, ja tas ir pieteicis prasījumus pret bankrotējušo debitoru. Ar šo pieteikumu nodokļa maksātājs arī apstiprina, ka kreditora prasījums joprojām ir spēkā, un tam ir jāpaša nozīme attiecībā uz to prasījumiem no personām, ar kurām nodokļa maksātājs ir saistīts – kā šajā gadījumā.

10 Izskatot SCT iesniegto administratīvo sūdzību, pirmās instances administratīvā tiesa apstiprināja nodokļu iestādes lēmumu. Šajā ziņā tās balstījās uz PVN direktīvas 90. pantu. Minētās tiesas skatījumā, lai arī šo panta 1. punktu ir noteikts, ka nemaksāšanas gadījumā pēc tam, kad notikusi piegāde, attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli, ar minēto panta 2. punktu dalībvalstīm ir jāauts no paredzētajiem noteikumiem atkāpties. Tāu Slovākijas likumdevējs šo atkāpšanās iespēju neesot izmantojis.

11 Revīzijas sūdzībā, ko SCT iesniedza Vrhovno sodišē (Augstākā tiesa, Slovākija), tās norādīja, ka ZDDV 39. panta 3. punkts nav atkāpe no PVN direktīvas 90. panta 1. punkta noteiktajiem pienākumiem; tajā ir vien minēti nosacījumi, kuriem ir jāatbilst, lai varētu samazināt nodokļa bāzi. Tālab 39. panta 3. punkts neatbilstot šīs direktīvas 90. panta 2. punkta piemērošanai.

12 *Vrhovno sodiš?e* (Augst?k? tiesa) preciz?, ka *ZDDV?1* 39. panta 2. punkt?, kur? ir uzskait?ti gad?jumi, kuros samazina ar PVN apliekamo b?zi, nav min?ti nemaks?šanas gad?jumi. No t? izrietot, ka Slov?nijas likumdev?js ir piem?rojis PVN direkt?vas 90. panta 2. punkt? paredz?to atk?pi un t?tad ir paredz?jis iz??mumu no ties?b?m samazin?t PVN b?zi šiem gad?jumiem.

13 Š?s tiesas skat?jum?, tom?r no *ZDDV?1* 39. panta 3. punkta var?tu izsecin?t, ka Slov?nijas likumdev?js tik un t? ir paredz?jis ?etrus gal?gi uzskait?tus gad?jumus, kuros nodok?a b?zes samazin?šanu nodok?u maks?t?jam var pieš?irt, pat ja samaksa nav veikta, un tas l?dz ar to noz?m?jot “iz??mumu iz??mum?”. Šie iz??muma gad?jumi izrietot no nodok?a maks?t?ja nesp?jas atg?t savu pras?jumu piln? apm?r?. Tom?r, lai atz?tu ties?bas uz PVN apliekam?s b?zes samazin?jumu, no nodok?a maks?t?ja tiek pras?ts iesniegt konkr?tus dokumentus. T? nodok?a maks?t?jam ir j?pier?da, ka vi?am nav bijis iesp?jams atg?t šo pras?jumu, iesniedzot ofici?lu apstiprin?jumu, kas izsniegts atbilstoš? juridisk? proced?r?.

14 Min?t? tiesa uzskata, ka iesp?jas samazin?t nodok?a b?zi, kas izriet no *ZDDV?1* 39. panta, ierobežošana ir pretrun? PVN direkt?vas 90. panta 2. punktam t?d??, ka t? ne?auj samazin?t nodok?a b?zi visos gad?jumos, kad pras?juma summas nesamaksa ir k?uvusi gal?ga, bet, gluži otr?di, šim samazin?jumam ir izvirz?tas papildu pras?bas, kas nodok?a maks?t?jam j?izpilda.

15 Šaj? kontekst? *Vrhovno sodiš?e* (Augst?k? tiesa) jaut?, vai, ?emot v?r? PVN sist?mu regul?jošos principus, tom?r – piem?rojot PVN direkt?vas 90. panta 2. punktu – ir pie?emami atteikt ties?bas samazin?t PVN apliekamo b?zi pras?juma summas nesamaksas gad?jum?, kad nodok?a maks?t?js, lai gan tas neizvair?s no nodok?u maks?šanas un neapiet nodok?us, nav iesniedzis pier?d?jumus par vajadz?go r?p?bu pras?juma atg?šan? un valstij maks?jam? PVN samaks?.

16 Faktiski PVN maks?t?js b?s vienm?r viens no š? nodok?a iekas?šanas galvenajiem komponentiem, valsts uzdevum? to ietur?dams un atmaks?dams samaks?to PVN. Ja šim nodok?a maks?t?jam tiktu atz?tas ties?bas samazin?t PVN apliekamo b?zi visos gad?jumos, kad pras?jumi nav atg?ti, un t?d?j?di ar? tad, kad vi?š pats neizpilda no PVN sist?mas izrietošos pien?kumus, valstij tiktu liegta iesp?ja sa?emt tai maks?jamo PVN.

17 Pie?emot, ka dal?bvalst?m ar Savien?bas likumdev?ju pieš?irt?s pilnvaras, pamatojoties uz PVN direkt?vas 90. panta 2. punktu, b?tu iesp?jams interpret?t t?d?j?di, ka ar to valsts likumdev?jam ir ?auts sašaurin?t iesp?ju samazin?t ar PVN apliekamo b?zi gal?gas nesamaksas gad?jum?, š? tiesa tom?r jaut?, vai saska?? ar PVN direkt?vu nodok?a maks?t?jam ir j?dod iesp?ja pier?d?t, ka vi?a pras?jumi nav tikuši apmierin?ti, ar? iesniedzot pieteikumu bankrota proced?r?, vai ka ir citi sapr?t?gi iemesli, kas pamato pras?juma nepieteikšanu.

18 Visbeidzot min?t? tiesa v?las noskaidrot, vai var uzskat?t, ka PVN direkt?vas 90. panta 1. punktam ir tieša iedarb?ba – it ?paši gad?jum?, kad dal?bvalsts likumdev?js ir p?rk?pis pie?aujamo š?s direkt?vas 90. panta 2. punkt? noteikto iz??mumu regul?jumu.

19 Š?dos apst?k?os *Vrhovno sodiš?e* (Augst?k? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai PVN direkt?vas 90. panta 2. punktu var interpret?t t?d?j?di, ka tas pie?auj atk?pi no PVN nodok?a b?zes samazin?šanas ties?b?m ar? gal?gas nesamaks?šanas gad?jum?, ja š? gal?g? nesamaks?šana ir sekas tam, ka nodok?a maks?t?js nav pien?c?gi r?kojies, piem?ram, nav pieteicis savu pras?jumu bankrota proced?r?, kas uzs?kta pret min?t? nodok?a maks?t?ja debitoru, k? izskat?maj? liet??

2) Vai ar? gad?jumu?, kad ir pie?aujama š?da atk?pe no PVN nodok?a b?zes samazin?šanas ties?b?m, t?pat past?v š?das nodok?a b?zes samazin?šanas ties?bas gal?gas nesamaks?šanas gad?jumu?, ja nodok?a maks?t?js pier?da, ka, pat ja tas b?tu pieteicis savus pras?jumus bankrota proced?r?, tie neb?tu tikuši samaks?ti, vai ar? pier?da, ka ir past?v?juši sapr?t?gi iemesli, lai tas pras?jumu nepieteiktu?

3) Vai PVN direkt?vas 90. panta 1. punktam ir tieša iedarb?ba ar? gad?jumu?, kad dal?bvalsts likumdev?js ir p?rk?pis pie?aujamo t? paša 90. panta 2. punkt? noteikto iz??mumu regul?jumu?"

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo un otro jaut?jumu

20 Uzdodot pirmo un otro jaut?jumu, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 90. panta 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to netiek pie?auts t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru ties?bas uz samaks?to PVN saist?b? ar neatg?stamu pras?jumu nodok?a maks?t?jam tiek atteiktas, ja vi?š šo pras?jumu nav pieteicis pret debitoru uzs?kt? bankrota proced?r?, pat ja šis nodok?a maks?t?js pier?da, ka, lai ar? vi?š min?to pras?jumu b?tu pieteicis, to nevar?tu atg?t, vai ka ir sapr?t?gi iemesli konkr?to pras?jumu nepieteikt.

21 Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, j?atg?dina, ka ar PVN direkt?vas 90. panta 1. punktu, kas attiecas uz anul?šanas, izbeigšanas, atteikuma, 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 PVN b?zi un t?gad 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 atl?dz?bu vai t?s da?u. Šaj? ties?bu norm? izpaužas PVN direkt?vas pamatprincips, saska?? ar kuru nodok?a b?zi veido faktiski sa?emt? atl?dz?ba, un t?gad nenov?ršams secin?jums ir t?ds, ka nodok?u administr?cija nevar piedz?t k? PVN summu, kas p?rsniedz nodok?a maks?t?ja sa?emto summu (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

22 Protams, ar š?s direkt?vas 90. panta 2. punktu dal?bvalst?m tiek ?auts atk?pties no š? noteikuma gad?jum?, ja nav samaks?ta da?a no cenas vai visa dar?juma cena. Š?di, ja attiec?g? dal?bvalsts ir izl?musi piem?rot šo atk?pi, nodok?a maks?t?ji, pamatojoties uz š? panta 1. punktu, nevar atsaukties uz ties?b?m samazin?t ar PVN apliekamo b?zi (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, 23. punkts).

23 Š?s atk?pes iesp?jas, kuru var izmantot tikai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, 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, 2018. gada 22. febru?ris, *T?2*, C?396/16, EU:C:2018:109, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

24 L?dz ar to min?t?s atk?pes iesp?jas m?r?is ir vien ?aut dal?bvalst?m tikt gal? ar neskaidr?bu, kas ir saist?ta ar maks?jamo summu atg?šanu, un t? neregul? jaut?jumu par to, vai ar PVN apliekamo b?zi nav iesp?jams samazin?t gal?gas nemaks?šanas gad?jum? (spriedums, 2019. gada 24. oktobris, *Porr Építési Kft.*, C?292/19, nav public?ts, EU:C:2019:901, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

25 Turkl?t, ja dal?bvalst?m tiktu atz?ta iesp?ja izsl?gt jebk?du PVN b?zes samazin?šanu, tas b?tu pretrun? PVN neitralit?tes principam, no kura it ?paši izriet, ka uz??m?js k? nodok?a

iekas?ts valsts lab? b?tb? ir pilnb? 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 (spriedums, 2019. gada 24. oktobris, *Porr Építési Kft.*, C?292/19, nav public?ts, EU:C:2019:901, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26 Tiesa šaj? zi?? ir nospriedusi, ka situ?cija, kuru raksturo debitora saist?bu pret kreditoriem gal?ga samazin?šana, nevar tikt kvalific?ta k? “nemaks?šana” PVN direkt?vas 90. panta 2. punkta izpratn? (spriedums, 2019. gada 24. oktobris, *Porr Építési Kft.*, C?292/19, nav public?ts, EU:C:2019:901, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27 T?d?j?di š?d? gad?jum? dal?bvalstij ir j??auj samazin?t ar PVN apliekamo b?zi, ja nodok?a maks?t?js var pier?d?t, ka vi?a pras?jumu pret debitoru nekad neb?s iesp?jams atg?t (r?kojums, 2019. gada 24. oktobris, *Porr Építési Kft.*, C?292/19, nav public?ts, EU:C:2019:901, 29. punkts).

28 Šaj? liet? š?iet, ka pamatliet? apl?kotie kreditora pras?jumi ir tieši t?di.

29 Saska?? ar *ZFPPIPP* 296. panta 5. punktu, ja pret attiec?gajiem debitoriem aizs?ktaj?s bankrota proced?rs šie pras?jumi nav pieteikti, min?tie pras?jumi z?d, un š? nepieteikšana t?d?j?di ir pamats gal?gam debitoru pien?kumu samazin?jumam attiec?b? pret SCT. Turkl?t nav apstr?d?ts, ka bankrota proced?ras ir tikušas gal?gi izbeigtas un ka SCT pras?jumi pret debitoriem nav tikuši atg?ti min?to proced?ru laik?.

30 No t? izriet, ka t?da k? pamatliet? apl?kot? situ?cija nav uzskat?ma par “nemaks?šanu” PVN direkt?vas 90. panta 2. punkta izpratn?, bet uz to attiecas š? panta 1. punkts, no kura attiec?gajai dal?bvalstij izriet pien?kums samazin?t ar PVN apliekamo b?zi t?d??, ka nodok?a maks?t?js nav sa??mis pretizpild?jumu.

31 Ta?u šaj? gad?jum? SCT tika atteiktas ties?bas uz nodok?a b?zes samazin?jumu, jo š? sabiedr?ba nav iev?rojusi no valsts ties?b?m izrietošu pras?bu, saska?? ar kuru šis samazin?jums ir pak?rtots nosac?jumam par to, ka nodok?a maks?t?js piesaka neatg?tos kreditora pras?jumus bankrota proced?r?.

32 Slov?nijas vald?ba apgalvo, ka š?das pras?bas pamats ir PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts un 273. pants, kur? dal?bvalst?m ir atz?ta diskrecion?ra vara t?du nosac?jumu izvirz?šan? un pien?kumu noteikšan?, kurus nodok?a maks?t?jiem prasa izpild?t nodok?u iest?des nodok?a b?zes samazin?juma sa?emšanai.

33 Šaj? zi?? j?nor?da, ka saska?? ar PVN direkt?vas 90. panta 1. punktu atbilstoši dal?bvalstu paredz?tajiem noteikumiem attiec?gi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

34 Turkl?t atbilstoši š?s direkt?vas 273. pantam dal?bvalstis var paredz?t citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, tostarp ar nosac?jumu, ka š?da iesp?ja netiek izmantota, lai noteiktu citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus papildus tiem pien?kumiem, kas noteikti š?s direkt?vas 3. noda??.

35 T? k? min?t?s PVN direkt?vas 90. panta 1. punkta un 273. panta norm?s nav preciz?ti ne nosac?jumi, ne pien?kumi, ko dal?bvalstis ?rpus tur noteiktaj?m robež?m var paredz?t, ir 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 attiec?gaj?s valsts 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).

36 Tom?r pas?kumi, ko dal?bvalstis var ieviest, lai pareizi iekas?tu nodok?us un nov?rstu

kr?pšanu, princip? dr?kst ietvert atk?pes noteikumu par nodok?a b?zes samazin?šanu iev?rošan? tikai stingri noteikt?s robež?s, kas vajadz?gas šo ?pašo m?r?u sasniegšanai. Faktiski t?m cik vien iesp?jams maz ir j?ietekm? PVN direkt?vas principi un l?dz ar to j?apšaub? pievienot?s v?rt?bas nodok?a neitralit?te (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

37 T?d?? ir svar?gi, lai formalit?tes, kas nodok?a maks?t?jiem ir j?izpilda, lai tie nodok?u iest?d?s ?stenotu savas ties?bas sa?emt PVN nodok?a b?zes samazin?jumu, tiktu ierobežotas t?d?j?di, ka ?autu pamatot to, ka p?c dar?juma nosl?gšanas gal?gi nav sa?emta atl?dz?ba vai t?s da?a. Šaj? aspekt? valsts tiesu zi?? ir p?rbaud?t, ka š?di tas ir gad?jum?, kad attiec?g? dal?bvalsts ir izvirz?jusi konkr?tas formalit?tes (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 Šaj? gad?jum? t?da k? pamatliet? apl?kot? pras?ba, saska?? ar kuru nodok?a b?zes samazin?jumu anul?šanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? pak?rto tam, vai nodok?a maks?t?js ir pieteicis nesamaks?to summu k? kreditora pras?jumu pret debitoru aizs?kt? bankrota proced?r?, princip? pal?dz nodrošin?t pareizu PVN iekas?šanu un nov?rst kr?pšanu, k? ar? izvair?ties no riska zaud?t nodok?u ie??mumus un l?dz ar to kalpo PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? un 273. pant? min?tajiem le?it?majiem m?r?iem (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 26 janv?ris, *Kraft Foods Polska*, C?588/10, EU:C:2012:40, 32. un 33. punkts, k? ar? 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 35. un 36. punkts).

39 Tom?r, pirmk?rt, run?jot par kr?pšanas nov?ršanu – lai ar? t?da k? pamatliet? apl?kot? pras?ba ?auj izvair?ties no zaud?jumu rad?šanas valstij, ja t? nodok?a maks?t?ja pasivit?te, kurš nav pieteicis savu kreditora pras?jumu bankrota proced?r?, izriet no darb?b?m, kas attiecas uz nesaska??m starp šo nodok?a maks?t?ju un t? debitoru, ir j?nor?da, ka š?s pras?bas piem?rošanas rezult?t? sistem?tiski tiek atteiktas ties?bas uz nodok?a b?zes samazin?jumu, ja pras?jums nav pieteikts, un tas noved pie visp?r?ga pie??muma par kr?pšanu, p?rsniedzot vajadz?go m?r?a izvair?ties no nodok?u kr?pšanas sasniegšan? (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2017. gada 7. septembris, *Eqiom* un *Enka*, C?6/16, EU:C:2017:641, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

40 J?piebilst, ka, izskatot Tiesas r?c?b? esošos lietas materi?lus, no pamatlietas faktiem neizriet nek?das nor?des par nodok?u kr?pšanu vai ?aunpr?t?gu r?c?bu.

41 Otrk?rt attiec?b? uz m?r?i nov?rst nodok?u ie??mumu zaud?šanas risku ir j?nor?da – cikt?l kreditora pras?juma nepieteikšana pret debitoru uzs?ktaj? bankrota proced?r? noz?m?, ka šis pras?jums atbilstoši *ZFPPIPP* 296. panta 5. punktam vairs nepast?v attiec?b?s ar maks?tnesp?j?go debitoru, nodok?a maks?t?js noteikti zaud? iesp?ju pan?kt pat da??ju sava pras?juma atg?šanu, un tas attiec?gaj? gad?jum? noz?m? zaud?jumus konkr?tai dal?bvalstij.

42 Turkl?t, k? to ir nor?d?jusi Slov?nijas vald?ba un kas šai kontekst? nav ticis apstr?d?ts, vienk?rša pras?juma pieteikšana bankrota proced?r? nevar tikt uzskat?ta par p?rm?r?gi saistošu finansi?l? un administrat?v? sloga kontekst?.

43 Tom?r, ja nodok?a maks?t?js pier?da, ka pat tad, ja vi?š šo pras?jumu b?tu pieteicis, to nevar?tu atg?t, izsl?gt nodok?a b?zes samazin?jumu un vi?am uzlikt pien?kumu maks?t PVN, kuru vi?š nav sa??mis savas komercdarb?bas ietvaros, p?rsniedz robežas, kuras noteikti ir vajadz?gas t?da m?r?a sasniegšanai, kas ir nov?rst nodok?u zaud?šanas risku (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ*, C?127/18, EU:C:2019:377, 27. punkts). Faktiski š?d? gad?jum? ar kreditora konkr?t? pras?juma pieteikšanu valstij nek?dus papildu zaud?jumus nevar?tu nov?rst.

44 Tomēr attiecībā uz iesniedzējtiesas šaubām par to, vai nodokļa maksātājam ir jāvar saņemt nodokļa atgriešanos samazinājumu ar to, ja ir saprātīgs iemesls kreditora prasījumu nepieteikt, nedz no iesniedzējtiesas nolūmuma, nedz Tiesai iesniegtajiem apsvērumiem neizriet, ka šajās gadījumos SCT nodokļu procedūrā būtu atsaukusies uz šādiem iemesliem. Tā kā šīs pieņēmums un pamatlietas priekšmets nav nekādi saistīts, tas nav jāvērtē.

45 Ēmot vērē visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tādās dalībvalstīs tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz samaksāto PVN saistībā ar neatgāstamu prasījumu nodokļa maksātājam tiek atteiktas, ja viņš šo prasījumu nav pieteicis pret debitoru uzsākt bankrota procedūrā, pat ja nodokļa maksātājs pierāda, ka, lai arī viņš minēto prasījumu būtu pieteicis, to nevarētu atgūt.

Par trešo jautājumu

46 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, kādi secinājumi ir izdarāmi no gadījuma, kurā prasība, ka nodokļa atgriešanos samazināšana nesamaksāšanas gadījumā ir atkarīga no tā, vai nodokļa maksātājs ir pieteicis nesamaksāto parādu kā prasījumu pret debitoru uzsākt bankrota procedūrā, būtu pretrunā PVN direktīvas 90. panta 1. punktam.

47 Šajā ziņā jāatgādina, ka, piemērojot valsts tiesības, valsts tiesmēs ir jāinterpretē iespējami atbilstoši attiecīgās direktīvas tekstam un mērķim, lai sasniegtu tajā paredzēto rezultātu un tādā panāktu atbilstību LESD 288. panta trešajai daļai. Šīs valsts tiesībām atbilstošas interpretācijas pienākums atbilst LESD sistēmai, jo tas ļauj valsts tiesmā atbilstoši savai kompetencei nodrošināt Savienības tiesību pilnīgu efektivitāti, iztiesājot tām iesniegtas lietas (spriedums, 2017. gada 6. jūlijs, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Ja valsts tiesisko regulējumu nav iespējams interpretēt atbilstīgi Savienības tiesībām, valsts tiesai kā dalībvalsts iestādei, izskatot lietu atbilstoši savai kompetencei, ir pienākums nepiemērot nevienam valsts tiesību normu, kas ir pretrunā Savienības tiesību normai, kurai ir tieša iedarbība tās izskatīšanā esošajā strīdā (spriedums, 2019. gada 19. decembris, *Deutsche Umwelthilfe*, C-752/18, EU:C:2019:1114, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Attiecībā uz PVN direktīvas 90. panta 1. punktu – kā tas ir atgādināts šajā sprieduma 33. punktā – šajā tiesību normā ir paredzēts, ka gadījumos, uz ko tas attiecas, nodokļa atgriešanos samazināšana ar nosacījumiem, kādus izvirza dalībvalstis.

50 Lai gan šajā pantā dalībvalstīm ir atstāta zināma novērtējuma brīvība, nosakot vajadzīgos pasākumus šīs samazinājuma summas noteikšanai, Tiesa ir nospriedusi, ka šis apstāklis tomēr neietekmē pienākuma piešķirt tiesības uz nodokļa atgriešanos samazinājumu šajā pantā minētajos gadījumos precīzo un beznosacījuma raksturu. Līdz ar to tas atbilst nosacījumiem tiešās iedarbības radīšanai (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

51 Ēmot vērē visus iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts tiesai saskaņā ar tai noteikto pienākumu veikt visus vajadzīgos pasākumus šīs tiesību normas izpildei valsts tiesības ir jāinterpretē saskaņā ar šo tiesību normu vai ar to, ja šāda saskaņā interpretācija nav iespējama, tā nepiemēro tādā valsts tiesisko regulējumu, kura piemērošana novestu pie minētajai tiesību normai pretēja rezultāta.

Par tiesāšanās izdevumiem

52 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņi palāti) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. panta 1. punkts un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieņemts tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz samaksājamo PVN saistībā ar neatgriešamo prasījumu nodokļa maksātājam tiek atteiktas, ja viņš šo prasījumu nav pieteicis pret debitoru uzsāktā bankrota procedūrā, pat ja nodokļa maksātājs pierāda, ka, lai arī viņš minēto prasījumu būtu pieteicis, to nevarētu atgūt.

2) Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts tiesai saskaņā ar tai noteikto pienākumu veikt visus vajadzīgos pasākumus šīs tiesību normas izpildei valsts tiesības ir jāinterpretē saskaņā ar šo tiesību normu vai ar to, ja šāda saskaņā interpretācija nav iespējama, tādēļ nepiemēro tādā valsts tiesisko regulējumu, kura piemērošana novestu pie minētajai tiesību normai pretēja rezultāta.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – slovēņu.