

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2020. gada 4. jūnijā (1)

Lieta C-335/19

E. Sp. z o.o. Sp. k.

pret

Minister Finansów

(Naczelny Sąd Administracyjny (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 90. un 185. pants – Nodokļa bāzes samazināšana – Pilnīga vai daļēja cenas nesamaksa – Nepieciešamība, lai pakalpojuma saņēmējs nebūtu maksātnespējīgs vai netiktu likvidēts – Sākotnējā priekšnodokļa atskaitījuma atbilstošā koriģēšana – Korekcijas brādis

I. Ievads

1. Ar kādiem nosacījumiem nodokļu maksātājs var koriģēt savu nodokļu parādu, ja darījumu partneris tam nav samaksājis? Galu galā tas ir jautājums, kuru Tiesa atkārto ir aplūkojusi (2). Tas parāda būtisku netiešās nodokļu sistēmas problēmu, it īpaši tad, ja ir iesaistīti divi uzņēmumi. Proti, pakalpojuma sniedzēja nodokļu parāda koriģēšana atbilst pakalpojuma saņēmēja jau veikta priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšanai. Tas parasti tiek atteikts, ja pakalpojumu saņēmējs atrodas maksātnespējas procesā vai vispār jau tiek likvidēts. Tad valsts neko nesaņem.

2. Polijas likumdevējs izslēdz šo nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, ļaujot koriģēt pakalpojuma sniedzēja nodokļu parādu tikai tad, ja korekcijas brādis attiecībā uz pakalpojuma saņēmēju vēl nenotiek maksātnespējas process vai tas netiek likvidēts. Tādējādi pakalpojumu sniedzējs uzņem risku, ka būs jāmaksā nodoklis, kuru tas pat nav varējis iekasēt. Tiesai ir jāizlemj, vai tas ir saderīgi ar to, ka "nodokļa iekasētāja valsts labā (3)" funkciju.

3. Polijas un Savienības leģitīmo intereses novērst PVN nemaksāšanu var tikt ņemtas vērā arī citos veidos. Līdz ar to Tiesai būtu jāizmanto šis līgums sniegt prejudiciālu nolikumu, lai lemtu arī par brīdi, kad pakalpojuma saņēmēja koriģē atskaitījumu, ja pārdzais minētais vēl nav samaksājis atbilstošu un tādā vispār nav samaksājis PVN.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Atbilstošās Savienības tiesību normas ir Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 73., 90., 184., 185. un 273. pants (4).

5. PVN direktīvas 73. pants ir noteikta nodokļa bāze:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atbilstošu, 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.”

6. PVN direktīvas 90. pants ir reglamentēta nodokļa bāzes veidošana un juridiskās sekas attiecībā uz pakalpojumu sniedzēju:

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

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

7. PVN direktīvas 184. un 185. pants attiecas uz pakalpojumu saņēmēja priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšanu vēlāku grozījumu gadījumā. 184. pants ir noteikts:

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

8. PVN direktīvas 185. pants ir noteikts:

“1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitēmo 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 pašuma iznīcināšanas, zuduma vai zudības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pants.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zudības gadījumos.”

9. PVN direktīvas 273. pants ir paredzētas dalībvalstu iespējas, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā utml.:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienu du režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi

tirdzniecība starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

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

B. Polijas tiesības

10. Šīs Savienības tiesību prasības Polijas tiesībās tika transponētas ar 2004. gada 11. marta Likumu par preču un pakalpojumu nodokli (*Ustawa o podatku od towarów i usług*; Dz. U. 2011, Nr. 177, 1054. pozīcija, ar grozījumiem; turpmāk tekstā – “PVN likums”).

11. Saskaņā ar PVN likuma 89.a pantu:

“1. Nodokļu maksātājs var koriģēt nodokļa bāzi un nodokli, kas jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu valsts teritorijā, saistībā ar pārdošanu, ja ir atzīts par ticamu, ka tie nav atgriezti. Korekcija attiecas arī uz nodokļa bāzi un nodokļa summu par pārdošanas summas daļu, ja ir atzīts par ticamu, ka tā nav atgriezta.

1.a Tiek atzīts par ticamu, ka pārdošanas nav atgrieztas, ja pārdošanas samaksāts vai jābūtu veidots ceturks 150 dienu laikā no līguma vai rīcības noraidītā 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 aktīvs PVN maksātājs un uz kuru neattiecas maksātnespējas process un tas netiek likvidēts;

[..]

3) dienā pirms nodokļu deklarācijas iesniegšanas dienas, kurā tiek veiktas 1. punktā minētās korekcijas:

a) kreditors un pārdošanas ir reģistrēti kā aktīvi PVN maksātāji,

b) attiecībā uz pārdošanu nenotiek maksātnespējas process un tas netiek likvidēts;

[..]

5) ir pagājuši mazāk nekā divi gadi kopš rīcības, kas apliecina prasījumu, izdošanas, sākot no rīcības izrakstīšanas gada beigām;

3. Šīs panta 1. punktā minēto koriģēšanu var veikt, iesniedzot nodokļu deklarāciju par norīcību laikposmā, kurā tiek atzīts par ticamu, ka pārdošanas nav atgrieztas, ar nosacījumu, ka līdz brīdim, kad kreditors iesniedz nodokļu deklarāciju par šo laikposmu, tas nav nedz samaksāts, nedz jābūtu formā ceturks.

4. Ja pēc nodokļu deklarācijas, ar kuru ir veikta 1. punktā minētā koriģēšana, iesniegšanas pārdošanas ir ticis samaksāts vai jābūtu formā ceturks, kreditoram rīcībā ir jāpalielina maksājuma nodokļa bāze un summa par laikposmu, kurā pārdošanas ir ticis samaksāts vai ceturks. Ja ir samaksāta pārdošana, atbilstoši šai daļai ir jāpalielina maksājuma nodokļa bāze un maksājuma nodokļa summa.

5. Kreditoram vienlaikus ar nodokļu deklarācijās, ar kuru tas veic 1. punkta paredzēto korekciju, iesniedzšanu ir jāinformē nodokļu iestādes, kuras jurisdikcijā tas atrodas, vadoties, kā arī jānorāda koriģētās summas un parādieks.

[..]

7. Šo panta 1.–5. punktu nepiemēro, ja starp kreditoru un parādieku pastāv tāda veida attiecības, kādas minētas 32. panta 2.–4. punktā.

8. Par valsts finansējuma atbildīgais ministrs, izdodot noteikumus, paredz 5. punkta minētā paziņojuma paraugu [..].”

12. PVN kodeksa 89.b pants ir paredzēts:

“1. Gadījumā, ja maksājums, kas izriet no rēķina, kurš apliecina preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu valsts teritorijā, 150 dienu laikā no līguma vai rēķina norādītās maksājuma dienas nav samaksāts, parādiekam ir pienākums koriģēt atskaitīto priekšnodokli, kas izriet no šo rēķina, norēķinu perioda, kurā beidzas 150 dienas pēc līguma vai rēķina norādītā maksājuma termiņa beigām.

1.a 1. punkta noteikumi netiek piemēroti, ja parādieks parādu ir samaksājis vēlākais 1. norēķinu perioda pēdējā dienā, kurā pagājušas 150 dienas no dienas, kad beidzies šo maksājuma samaksas termiņš.

[..]

2. Gadījumā, ja parāds tiek daļēji samaksāts 150 dienu laikā no līguma vai rēķina norādītā maksājuma termiņa beigām, korekcija attiecas uz priekšnodokli par parāda nesamaksāto daļu. Attiecīgi tiek piemērots 1.a punkts.

[..]

4. Gadījumā, ja parāds tiek samaksāts pēc 1. punkta minētās korekcijas veikšanas, nodokļa maksātjam ir tiesības palielināt priekšnodokļa summu, kas iekasēta par norēķinu periodu, kurā samaksāts parāds, par 1. punkta minēto nodokļa summu. Parāda daļējas samaksas gadījumā priekšnodokli attiecīgi var palielināt par šo daļu.

[..]

6. Ja tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs nav izpildījis 1. punkta noteikto pienākumu, nodokļu iestādes vadoties vai fiskālās kontroles iestādē nosaka papildu nodokļa saistības 30 % apmērā no nodokļa summas, kas izriet no neapmaksātajiem rēķiniem un kas nav koriģēta saskaņā ar 1. punktu. Attiecībā uz fiziskām personām, kuru atbildība iestājusies par to pašu darbību kā par nodokļu pārkāpumu vai par noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā, papildu nodokļu saistības netiek noteiktas.”

III. Fakti un prejudiciālo nolūmuma tiesvedība

13. Līguma sniegt prejudiciālu nolūmumu pamatā esošais strīds ir balstīts uz E. sp. z o.o. (prasītāja pamatlietā; turpmāk tekstā – “prasītāja”) iesniegumu par individuālas interpretācijas sniegšanu *Minister Finansów* (finanšu ministrs, Polija).

14. Prasītāja ir reģistrēta kā aktīva PVN maksātāja. Tā sniedz nodokļu konsultāciju

pakalpojumu par atlīdzību, tostarp valsts saimnieciskās darbības subjektiem. Prasītāja vienam no tiem ir izsniegusi PVN rēķinu par sniegtajiem nodokļu konsultāciju pakalpojumiem, kas apliekami ar nodokļiem valsts teritorijā. Pakalpojumu sniegšanas brīdī tās klients bija reģistrēts kā aktīvs PVN maksātājs, un attiecībā uz to nenotika maksātnespējas process un tas netika likvidēts. Līdz iesnieguma par individuālas interpretācijas sniegšanu iesniegšanai prasītāja nav saņēmusi rēķinu norādīto atlīdzību. Kopš rēķina izdošanas dienas vēl nav pagājuši vairāk nekā divi gadi. Tomēr noteiktais maksājuma termiņš bija pārsniegts par vairāk nekā 150 dienām.

15. Iesnieguma par individuālas interpretācijas sniegšanu iesniegšanas brīdī parādnieks vēl bija reģistrēts kā aktīvs PVN maksātājs, bet pēc tam jau tika likvidēts. Savā iesniegumā par individuālas interpretācijas sniegšanu prasītāja vēlējās noskaidrot, vai šādā situācijā varēja koriģēt nodokļa bāzi un līdz ar to maksājamo nodokli par pakalpojumu sniegšanu valsts teritorijā.

16. Ar 2015. gada 12. janvāra lēmumu finanšu ministrs konstatēja, ka tas nav iespējams. Viņš to pamatoja tādējādi, ka saskaņā ar PVN likuma 89.a panta 2. punkta 3) apakšpunktu tas, ka parādnieks tiek likvidēts, liedz koriģēt nodokļa bāzi un līdz ar to maksājamo nodokli. Tā kā PVN direktīvas 90. pantā paredzētais regulējums daļēbvalstī esot fakultatīvs, PVN likuma 89.a pants neesot pretrunā PVN direktīvas 90. pantam.

17. Prasītāja par šo lēmumu cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Ščecinā, Polija). Prasītāja iesniedza kasācijas sūdzību par noraidīto spriedumu. *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) nolēma apturēt tiesvedību un saskaņā ar LESD 267. pantu uzdot Tiesai šādus divus jautājumus:

“1) Vai Direktīvas 2006/112, it īpaši šīs direktīvas 90. panta 2. punkts, ģemot vērā nodokļu neitralitātes un samērīguma principus, ļauj valsts tiesību aktos ierobežot iespēju samazināt nodokļa bāzi daļējas vai pilnīgas nemaksas gadījumā tādējādi, ka parādniekam un kreditoram ir jāpāšs nodokļu maksātāja statuss?

2) Vai Savienības tiesību akti it īpaši neaizliedz valsts tiesību aktos ieviest regulējumu, kas ļauj izmantot “atvieglojumus neatgāstamu parādu dēļ”, ar nosacījumu, ka pakalpojuma sniegšanas/preču piegādes dienā un dienā pirms nodokļu deklarācijas korekcijas iesniegšanas dienas ar mērķi izmantot šo atvieglojumu:

- attiecībā uz parādnieku nenotiek ne maksātnespējas, ne likvidācijas process,
- kreditors un parādnieks ir reģistrēti kā aktīvi PVN maksātāji.”

18. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza prasītāja, Polija un Eiropas Komisija.

IV. Juridiskais vērtējums

A. Par prejudiciālajiem jautājumiem

19. Ar šiem diviem jautājumiem, uz kuriem, piekrītot Komisijas viedoklim, var sniegt kopīgu atbildi, iesniedzējtiesa jautā par to, kā ir jāinterpretē PVN direktīvas 90. pants. Precīzāk, tā vēlas noskaidrot, vai šis regulējums nepieļauj tādus tiesību normu, kāda ir paredzēta PVN likuma 89.a pantā. Tā uzskata, ka pakalpojuma saņēmēja maksātnespējas vai attiecīgi reģistrācijas neesamības gadījumā nodokļa bāzes korekcija nav iespējama pat tad, ja atlīdzība, par kuru ir vienošanās, nav tikusi samaksāta.

20. Tomēr, tā kā tiesas uzdotie jautājumi katrā ziņā attiecas uz to, ka parādnieks (proti, pakalpojuma saņēmējs) korekcijas brīdī vairs nav reģistrēts kā aktīvs nodokļa maksātājs, jautājumi ir hipotētiski un līdz ar to nepieņemami (5). No Tiesai iesniegtajiem faktiem izriet, ka gan

pakalpojuma sniegšanas brīdī, gan iesnieguma iesniegšanas brīdī prasītājam parādnieks bija reģistrēts kā aktīvs nodokļa maksātājs. Šie jautājumi ir pieņemami tikai, ciktāl tie attiecas uz to, ka attiecībā uz saņēmēju jau notiek maksātnespējas vai likvidācijas process.

21. Atbilde uz šiem jautājumiem ir būtiski atkarīga no PVN direktīvas 90. panta mērķa (par to B sadaļā). Tas ierobežo dalībvalstu iespējas ierobežot nodokļa bāzes korekciju. Lai gan Tiesa kādā nolikumā ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 90. panta 2. punkts ļauj dalībvalstīm pirkuma cenas nemaksāšanas gadījumā izlemt, "vai arī šāds samazinājums šādā gadījumā nav pieļaujams" (6), šis lēmums tika tīlā attēstots vāļkos nolikumos (7) (par to C sadaļā). Šajā ziņā dalībvalstīm vienmēr ir jāpamato ierobežojumi nodokļa bāzes korekcijai, ko veic nodokļa maksātājs, kas ir pakalpojumu sniedzājs (par to D sadaļā).

22. Tomēr iesniedzītiesa būtībā vāļlas noskaidrot, vai un kā valsts likumdevājs saskaņā ar Savienības tiesību m var novārst sistēmisku PVN ievāmmumu apdraudājumu pakalpojuma saņēmēja nemaksāšanas un vāļkā maksātnespējas gadījumā. Šajā nolākā papildus ir izdarāta atsauce uz PVN direktīvas 185. pantu (par to E sadaļā).

B. Nodokļa bāzes korekcijas mērķis

23. Šāiet, ka par atskaites punktu ir vienprātāba: Protams, PVN ir jāmaksā pakalpojumu sniedzājam uzāmmumam. Tomēr pastāv nostiprināta Tiesas judikatāra, ka PVN ir netiešs patēriāa nodoklis, kurš ir jāmaksā galapatērtājam (8). Uzāmmums, kas ir nodokļa maksātājs, šajā ziņā darbojas tikai kā "nodokļa iekasājs valsts labā un Valsts kases interesēs" (9). Tātad pakalpojumu sniedzāja uzāmmuma nodokļa parādā ir vienāgi tehniska funkcija, kas izriet tikai no netiešas PVN iekasāšanas formas.

24. No materiāļ viedokļa PVN kā vispārtājs patēriāa nodoklis ir jāuzliek nevis pakalpojumu sniedzājam uzāmmumam, bet gan patērtāja kapacitātei, kas izpaužas kā āpašuma izmantošana tādā preā iegādei, kuras paredzātas patērtāja labuma gāšanai (10). Tas kāst āpaši skaidrs PVN direktīvas 73. pantā paredzātajā regulājumā. Saskaņā ar šo tiesību normu nodokļa bāze ietver visu to, kas veido atādzābas vārtību, kuru "saēm vai kas ir jāsaēm" piegādtājam vai pakalpojumu sniedzājam (t.i., izpildājuma devājam).

25. Gluži loāiski Tiesa (11) vairākkārt ir skaidri nospriedusi, ka "summa, kas ir nodokļa bāze iestāžu veiktas nodokļa iekasāšanas nolākiem, nedrākst pārsniegt summu, ko faktiski samaksā gala pircājs un kas veido pamatu PVN aprāināšanai".

26. Lādz ar to, ja pakalpojuma saāmsājs nesamaksā pakalpojuma sniedzājam uzāmmumam, pādtājis minātais arī nav faktiski atbildāgs par PVN samaksu. PVN maksāšanas pamats nav piemārojams, jo rezultātā uzāmsājs nav piegādtājis preces vai sniedzis pakalpojumu par atādzābu PVN direktīvas 2. panta izpratnā.

27. Šajā ziņā iesniedzītības bažas par to, ka gadājumā, ja ar nodokli apliekamā bāze tiktu koriāta cenas nesamaksas gadājumā, ar nodokli netiktu aplikts galapatēriāš, nav pamatotas. Atādzābas neesamābas gadājumā nav – neraugoties uz PVN direktīvas 16. un 26. pantā norādtājamā fikcijā – arī ar nodokli apliekama "galapatēriāa", jo saāmsājs šim nolākam nav izmantojis nekādu āpašumu.

28. Nodokļa uzlikāšanas metode ir jānošāir no šā faktiskā [nodokļa] uzlikāšanas iemesla. Saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu nodoklis kāst iekasājams jau tad, kad faktiski ir veikta preā piegāde vai ir sniegts pakalpojums. Galvenā nozāme nav tam, vai saāmsājs ir arī samaksājis atādzābu (tā dāvātais atādzābas obligātuma princips). Šā nodokļa rašanā metode acāmredzami balstās uz pieāmmumu, ka parasti atādzāba, par kuru ir vienošanās, tiek samaksāta

ar? ?s? laik? p?c pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas.

29. Tom?r, ja p?c b?t?bas nodoklis tiek uzlikts tikai sa??m?ja *faktiskajiem* izdevumiem par prec?m vai pakalpojumiem, bet nodok?a uzlikšanas metode pamatojas uz izdevumiem, *par kuriem ir vienošanās*, abas sist?mas kaut k?d? br?d? ir j?saska?o. To nodrošina PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts, saska?? ar kuru iepriekš radies pakalpojumu sniedz?ja uz??muma nodok?u par?ds ir atbilstoši j?kori??.

30. T?d?j?di no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? izpaužas PVN direkt?vas pamatprincips, saska?? ar kuru nodok?a b?zi veido faktiski sa?emt? atl?dz?ba. No š? principa izriet, ka nodok?u administr?cija nevar iekas?t k? PVN to summu, kas p?rsniedz nodok?a maks?t?jam samaks?to summu (12).

31. L?dz ar to PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts ir nepieciešamais ekvivalents PVN direkt?vas 63. pant? nostiprin?tajai nodok?a uzlikšanas metodei (t? d?v?tajam atl?dz?bas oblig?tuma principam) (13). Tas uzliek pien?kumu dal?bvalstij atbilstoši samazin?t nodok?a b?zi (14).

C. Dal?bvalstu ties?bu izsl?gt nodok?a b?zes samazin?jumu nesamaksas gad?jum? neesam?ba

32. Attiec?gi Tiesa jau spriedum? *Goldsmiths* ir nospriedusi, ka atk?pe no š? PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? nostiprin?t? pamatprincipa ir j?pamato, lai ties?bu akti, ko dal?bvalstis pie?em, pamatojoties uz PVN direkt?vas 90. panta 2. punktu, neapdraud?tu nodok?u saska?ošanas m?r?i (15).

33. Tom?r spriedum? *Almos Agrárkülkereskedelmi* –kuru iev?ro iesniedz?jtiesa un it ?paši Polija – Tiesa ir nor?d?jusi, ka cenas nemaksas gad?jum? nodok?a maks?t?ji nevar atsaukties uz ties?b?m samazin?t nodok?a b?zi saska?? ar PVN direkt?vas 90. panta 1. punktu, ja attiec?g? dal?bvalsts ir v?l?jusies izmantot š?s direkt?vas 90. panta 2. punkt? paredz?to atk?pi (16). Šaj? spriedum? sept?t? pal?ta turkl?t ir paskaidrojusi, ka PVN direkt?v? dal?bvalst?m “ir [grib?ts ?aut] izv?l?ties noteikt, vai pirkuma cenas nemaks?šanas gad?jum? rodas ties?bas uz nodok?a b?zes samazin?jumu apst?k?os, k?dus dal?bvalsts noteikusi, vai ar? š?ds samazin?jums š?d? gad?jum? nav pie?aujams”(17).

34. Tom?r, k? Tiesa jau ir nor?d?jusi nol?mum? *Di Maura* (18) un v?l?kos nol?mumos (19), šo spriedumu nevar interpret?t t?d?j?di, ka dal?bvalstis var?tu izsl?gt jebk?du PVN b?zes samazin?jumu.

35. Protams, PVN direkt?vas 90. panta 2. punkt? dal?bvalst?m piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? ir at?auts atk?pties no min?t? 90. panta 1. punkta. Bet no likumdošanas materi?liem attiec?b? uz identisku priekštec? ties?bu normu, pirmk?rt, izriet, ka š?s ties?bas ir paredz?tas tikai, lai nov?rstu ?aunpr?t?gu izmantošanu (20). Otrk?rt, k? Tiesa jau ir nospriedusi (21), š?s atk?pes iesp?jas piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? pamat? ir vien?gi apsv?rums, ka 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 atl?dz?ba nav samaks?ta gal?gi vai tikai pagaid?m.

36. No t? izriet, ka š?das atk?pes iesp?jas izmantošanai ir j?b?t pamatotai, lai dal?bvalstu veiktie pas?kumi t?s ?stenošanai neapdraud?tu PVN direkt?vas nodok?u saska?ošanas m?r?i (22). No t? izriet, ka ties?bas uz atk?pi nerada ties?bas dal?bvalst?m vienk?rši izsl?gt iesp?ju samazin?t PVN b?zi nesamaks?šanas gad?jum? (23).

37. Tika pie?auts – ja dal?bvalstis var?tu izsl?gt jebk?du PVN b?zes samazin?jumu, tas b?tu

pretrun? ar? PVN neitralit?tes principam. No t? it ?paši izriet, ka uz??m?js k? nodok?u iekas?t?js valsts lab? piln?b? ir j?atbr?vo no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu (24). Turkl?t, k? es to jau nor?d?ju secin?jumos liet? *Di Maura* (25), to papildina nodok?a maks?t?ja, kas sniedz pakalpojumu, pamatties?bas. Taj?s var iejaukties tikai sam?r?g? veid? (Hartas 52. panta 1. punkta otrais teikums) (26).

38. Šaj? zi?? Tiesas judikat?r? var saskat?t noteiktu noš?iršanu atkar?b? no t?, vai un k? ierobežojumi nodok?a b?zes kori??šanai var tikt pamatoti PVN direkt?vas 90. panta izpratn?. Proti, Tiesa noš?ir materi?los aspektus (attiec?b? uz atk?p?m (27) PVN direkt?vas 90. panta 2. punkta izpratn?) un form?los aspektus (attiec?b? uz PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? paredz?tajiem nosac?jumiem (28)). Tom?r gan dal?bvalstu paredz?taj?m atk?p?m, gan nosac?jumiem ir j?b?t sam?r?giem (29).

39. Turkl?t b?tiskai atš?ir?bai cenas nemaks?šanas gad?jum? noteikti ir j?attiecas uz nenoteikt?bu, ka atl?dz?ba “var b?t gr?ti p?rbaud?ma vai b?t tikai ?slaic?ga [nav samaks?ta gal?gi vai tikai pagaid?m]” (30).

40. Savuk?rt form?li var noteikt visp?r?g?kus nosac?jumus, lai nodrošin?tu pareizu nodok?a iekas?šanu un nov?rstu izvair?šanos no nodok?u maks?šanas. Šaj? zi?? Tiesa, piem?ram, jau ir nospriedusi, ka pakalpojuma sa??m?ja apstiprin?jums par r??ina korekciju (31) sa?emšanu vai nodok?a b?zes korekcijas projekta (32) pazi?ošana pakalpojuma sa??m?jam princip? var b?t iesp?jamie nosac?jumi, lai samazin?tu savu nodok?u par?du.

D. Par nodok?a b?zes kori??šanas ierobežojuma pamatojumu

41. Šaj? gad?jum? Polijas likumdev?js pakalpojumu sniedz?ja uz??muma ar nodokli apliekam?s b?zes (un t?tad ar? nodok?u par?da) korekciju ir pak??vis nosac?jumam, ka pakalpojuma sa??m?js gan pakalpojuma sniegšanas br?d?, gan dienu pirms kori??t?s nodok?u deklar?cijas iesniegšanas v?l ir re?istr?ts nodok?a maks?t?js, attiec?b? uz kuru nenotiek nedz maks?tnesp?jas, nedz likvid?cijas process.

42. Tas ac?mredzami nav vienk?ršs form?ls un visp?r?js nosac?jums nodok?a b?zes kori??šanai, ko veic pakalpojumu sniedz?js nodok?u maks?t?js. Pirmk?rt, tam visp?r nav nek?das ietekmes uz šo iez?mi, t?d?j?di to nevar uzskat?t par vienk?ršu formalit?ti. Otrk?rt, š? pras?ba pati par sevi izsl?dz nodok?a b?zes korekciju, ja pieg?des notiek vai pakalpojumi tiek sniegti uz??mumam, kas gan v?l past?v, tom?r attiec?b? uz to notiek maks?tnesp?jas process vai tas tiek likvid?ts.

43. Ta?u PVN direkt?va pamatojas uz to, ka š?das pieg?des un pakalpojumi ir apliekami ar nodokli. T?pat PVN direkt?vas 90. pants k? pamatprincips (šaj? zi?? iepriekš 30. punkt?) ir balst?ts uz iesp?ju kori??t š?du pieg?žu un pakalpojumu nodok?a b?zi, ja atl?dz?ba piln?b? vai da??ji netiek samaks?ta. T?tad š?s iesp?jas izsl?gšana attiec?b? uz š?d?m pieg?d?m un pakalpojumiem – pret?ji tam, ko apgalvo Polija, – nav vienk?ršs form?ls nosac?jums, bet gan materi?la atš?ir?ba.

44. Šai materi?lajai atš?ir?bai, lai t? tiktu pie?auta, t?tad cenas nesamaksas gad?jum? b?tu j?attiecas uz nenoteikt?bu, vai atl?dz?ba “var b?t gr?ti p?rbaud?ma vai b?t tikai ?slaic?ga [nav samaks?ta gal?gi vai tikai pagaid?m]”. (33) Ta?u tas t? nav šaj? gad?jum?.

45. L?dz?gi k? Tiesa jau ir nor?d?jusi liet? *A?PACK CZ s. r. o.* (34) un k? to pamatoti uzsver ar? Komisija, tas, ka attiec?b? uz pakalpojuma sa??m?ju notiek maks?tnesp?jas proced?ra, dr?z?k ir apst?klis, kas apstiprina nesamaksas gal?go raksturu. Tas pats attiecas uz faktu, ka notiek sa??m?ja likvid?cija. Nodok?a b?zes korekcijas ierobežojums gad?jumos, kad ir gandr?z

droši, ka atlīdzība, par kuru ir vienošanās, ar galīgi netiek samaksāta, līdz ar to nav nedz iespējams, nedz samērīgs.

46. Tas tātad jo vairāk ir telpu, ka Polijas tiesības nodokļa bāzes korekcijas pamatnosacījums ir 150 dienu termiņš, kura laikā, lai gan maksājuma termiņš ir iestājies, maksājums nav veikts. Šeit var būt jautājums par to, vai PVN priekšfinansējums piecu mēnešu laikposmā katrā ziņā var tikt uzskatīts par samērīgu. Proti, situācijā, kad atlīdzība nav tikusi samaksāta 150 dienu laikā un kad pakalpojuma saņēmējs jau tiek likvidēts, vairs nav nedrošības par nesamaksas galīgo raksturu.

47. Ar pasākumi, ko dalībvalstis var noteikt saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, un nedrīkst mazināt PVN neitralitāti (35). Kā Tiesa jau ir nospriedusi, nodokļa maksātāja atbildība neatkarīgi no vainas, kas iestājas noteiktā termiņā (šajā gadījumā maksātnespējas vai likvidācijas procesa uzsākšanas brīdī), pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai aizsargātu valsts kases prasījumu (36). Tomēr atbildība neatkarīgi no vainas būtu tad, ja pakalpojumu sniedzējs nodokļa maksātājs nevarētu koriģēt savu nodokļu parādu, lai gan cena nav tikusi samaksāta.

48. Turklāt nav skaidrs, kā nodokļu parāda koriģēšanas ierobežošana, pamatojoties uz paša notikuma iestāšanos, uz kuru pakalpojumu sniedzējam uzņēmumam nav nekādas ietekmes, varētu būt piemērota, lai apkarotu PVN ļaunprātīgu izmantošanu.

49. Tādējādi galu galā PVN direktīvas 90. pants neapļauj dalībvalstīm izslēgt pakalpojumu sniedzēja nodokļa parāda korekciju, pamatojoties uz to, ka pakalpojumu sniegšanas brīdī vai koriģēšanas brīdī attiecībā uz pakalpojuma saņēmēju jau notika maksātnespējas process vai tas tika likvidēts.

E. Par nodokļu ieņēmumu apdraudējuma novēršanu

50. Būtībā, kā norāda iesniedzējtiesa, Polijas likumdevēja mērķis galvenokārt ir izvairīties no nodokļu ieņēmumu apdraudējuma ierobežotās pakalpojuma saņēmēja maksātnespējas dēļ. Tādējādi šajā tiesvedībā Polija galvenokārt izvirza argumentus par PVN sistēmas darbību un Polijas un arī Savienības finanšu interešu aizsardzību.

51. Runa ir par problēmu, kas ir izplatīta daudzās valstīs. Kas uzēmas pakalpojuma saņēmēja maksātnespējas risku attiecībā uz PVN – valsts vai pakalpojuma sniedzējs? Proti, ja pakalpojuma saņēmējs pats ir nodokļa maksātājs, izmaiņas nodokļa bāzē, ko veic pakalpojuma sniedzējs, faktiski saskaņā ar PVN direktīvas 185. pantu izraisa pakalpojuma saņēmēja priekšnodokļa korekciju. Pēc tam minētajam arī ir jākoriģē nepamatoti atskaitītais priekšnodoklis, kas atbilst koriģētajam pakalpojuma sniedzēja nodokļu parādam. Tad valstij ir tiesības prasīt nodokļa samaksu no pakalpojuma saņēmēja.

52. Taču šis mehānisms ir neefektīvs, ja attiecībā uz pakalpojuma saņēmēju notiek maksātnespējas process vai tas tiek likvidēts. Parasti tad vairs nav pietiekamu finanšu līdzekļu, lai atlīdzinātu valstij jau izdarītā priekšnodokļa atskaitījuma summu. Iesniedzējtiesa uzskata, ka pakalpojuma sniedzēja veikta nodokļa parāda korekcija pat ir "nepieļaujama maksātnespējas procesā". Tādēļ veidā uz Valsts kases rēķina tiek apmierināts parādnieka kreditors un to aizstāj valsts. Tas raksturo risku dalībvalstij zaudēt nodokļu ienākumus, pat ja argumentācija lielā mērā nav efektīva. Pakalpojuma sniedzējs arī netiek apmierināts. Ar to prasījums tāpat kā pārējā kreditoru prasījumi netiek apmierināts. Vienīgi valsts kļūst par kreditoru attiecībā uz priekšnodokļa korekcijas prasījumu, kuram tomēr visbiežāk nav vērtības.

53. Tomēr šis nodokļu zaudējuma risks, proti, Savienības un Polijas finanšu interešu apdraudējums, izriet no tūlīt burtiskas PVN direktīvas 167. panta interpretācijas. Saskaņā ar tās tekstu pakalpojuma saņēmēja tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu ir saistītas tikai ar to, ka pakalpojuma sniedzējam rodas nodokļa parāds. Tātad tiesības atskaitēt priekšnodokli pakalpojuma saņēmējam tiek atzītas jau *pirms* samaksas (tūlītējā atskaitēšana) (37).
54. Šī tūlītējā atskaitēšana ir jāizmanto, lai ierobežotu valsts ieņēmumu zuduma risku un ņemtu vērā dalībvalstu un Savienības intereses efektīvi iekasēt PVN. Proti, dalībvalstis brīvi sē laikā var koriģēt PVN atskaitēšanu gadījumā, ja atļdzība netiek samaksāta, tātad vietā, lai pakalpojumu saņēmēju izmantotu kā "maksātnespējas galvotāju".
55. Proti, PVN direktīvas 167. panta paredzētā regulējuma pamatā ir doma, ka piegādes vai pakalpojuma saņēmējam tiek samaksāts savlaicīgi, līdz ar to arī sē laikā viāam tiks uzlikts priekšnodoklis. Tādējādi tiek prezumēts, ka PVN uzlikšana notiek sē laikā. Savukārt tekstā nav precizēts, vai atvieglojumam jānotiek, izdarot priekšnodokļa atskaitējumu vairāku gadu laikā, neuzliekot PVN.
56. Šī pādjā pieeja būtu pretrunā ar priekšnodokļa atskaitēšanas mērķi. Proti, priekšnodokļa atskaitēšana ļauj vienīgi atskaitēt summas, ko katrs nodokļa maksātājs ir *samaksājis* saviem piegādātājiem kā PVN par attiecīgo darījumu (38). Pirms šāda maksājuma nav maksāšanas pienākuma (39), un "atļdzība" par samaksāto priekšnodokli, kas vēl nav samaksāts, ir tikai sava veida subsīdija (40).
57. Turklāt šādas tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu vairāku gadu garumā līdz brīdim, kad pakalpojumu sniedzējs uzņēmums koriģē nodokļu parādu, gluži vai aicinātu pakalpojumu saņēmēju tās āunprātīgi izmantot. Tas būtu pretrunā PVN direktīvas 273. panta idejai, kurā dalībvalstīm ir atļauts paredzēt pienākumus, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu. Šādas priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības bez termiņa ierobežojuma, kam netiek uzlikts PVN, ir pretrunā it īpaši LESD 325. panta vērtījumam, saskaņā ar kuru dalībvalstīm ir jāaizsargā Savienības finanšu intereses.
58. It īpaši PVN direktīvas 185. panta 1. punkts ir paredzēts priekšnodokļa atskaitējuma korekcijai, ja pāc nodokļu deklarācijas iesniegšanas ir notikušas izmaiņas priekšnodokļa atskaitēšanas faktoros. Nesamaksas gadījumā dalībvalstis var pat pieprasīt korekciju (2. punkts). Šī iespēja nav atkarīga no tā, ka pakalpojumu sniedzējs jau ir koriģējis savu nodokļu parādu. Tādējādi saskaņā ar PVN direktīvas 185. panta 2. punkta otro teikumu dalībvalstis var paredzēt, ka pakalpojuma saņēmējam, kurš nav samaksājis atļdzību un kurš tātad nemaksā PVN, saskaņā ar PVN direktīvas 185. pantu ir pienākums koriģēt savu atskaitējumu tuvākajā iespējamajā datumā.
59. Šajā ziņā taksācijas perioda beigās ir saprātīgs termiņš, lai pārskatītu pieņēmumu par to, ka pakalpojuma saņēmējs sē laikā samaksā, kas ir pamats tūlītējai priekšnodokļa atskaitēšanai. Nākamās nodokļu deklarācijas par nāmo taksācijas periodu (parasti vienu mēnesi vēlāk) brīdī ir skaidrs, vai priekšnodokļa atskaitēšana (nodoklim netiekot samaksātam) līdz šim ir notikusi faktiski nepamatoti. Tas samazina sistēmisko nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku līdz šim vienam taksācijas periodam.
60. Šajā ziņā nodokļu kreditoram (šajā gadījumā – Polijai) nav jāgaida, kamēr attiecībā uz pakalpojuma saņēmēju notiek maksātnespējas vai likvidācijas process, bet tas var paredzēt nodokļu ieņēmumu apdraudējumu jau agrāk.
61. Gadījumā, ja pakalpojuma saņēmējs vēlāk tomēr samaksā atļdzību pakalpojumu

sniedz?jam nodok?a maks?t?jam, tad no jauna main?s faktori, kas tiek ?emti v?r?, lai noteiktu atskait?mo summu. T?gad saska?? ar PVN direkt?vas 185. panta 1. punktu ir j?veic jauna kori??šana. T?d?j?di tiek nodrošin?ts, ka pakalpojuma sa??m?js ir atbr?vots no jebk?da PVN uzlikšanas, tikl?dz tas vi?am k??st par izmaks?m. Šis princips, ?emot v?r? t? att?st?bu un Tiesas sniegto interpret?ciju, piln?b? atbilst PVN neitralit?tes principam (41).

62. Iesniedz?jtiesas izkl?st?t?s problem?tikas risin?jums, ja divu nodok?a maks?t?ju starp? netiek samaks?ta atl?dz?ba, t?gad ir j?mekl?, nevis ierobežojot nodok?a par?da korekciju pakalpojuma sniedz?jam nodok?a maks?t?jam, bet gan ?tr?k kori??jot priekšnodok?a atskait?jumu, neatskaitot pakalpojuma sa??m?jam samaks?to priekšnodokli.

V. Secinājumi

63. L?dz ar to es ierosinu Tiesai uz *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 90. pants ne?auj dal?bvalst?m izsl?gt pakalpojumu sniedz?ja nodok?a maks?t?ja nodok?a par?da korekciju t?p?c, ka pakalpojumu sniegšanas br?d? vai kori??šanas br?d? attiec?b? uz pakalpojuma sa??m?ju jau notiek maks?tnesp?jas process vai tas jau tiek likvid?ts. Ta?u š?s direkt?vas 185. panta 2. punkt? dal?bvalst?m ir at?auts nepiln?ga maks?juma gad?jum? piepras?t priekšnodok?a atskait?juma korekciju jau n?kamaj? taks?cijas period?.

1 Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2019. gada 3. j?lijs, *UniCredit Leasing* (C?242/18, EU:C:2019:558); 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377); 2018. gada 6. decembris, *Tratave* (C?672/17, EU:C:2018:989); 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887); 2015. gada 2. j?lijs, *NLB Leasing* (C?209/14, EU:C:2015:440); 2014. gada 3. septembris, *GMAC UK* (C?589/12, EU:C:2014:2131); 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárk?lkereskedelmi* (C?337/13, EU:C:2014:328); 2012. gada 26. janv?ris, *Kraft Foods Polska* (C?588/10, EU:C:2012:40), un 1997. gada 3. j?lijs, *Goldsmiths* (C?330/95, EU:C:1997:339).

3 Šaj? noz?m? it ?paši skat. spriedumus, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts); 2008. gada 21. febru?ris, *Netto Supermarkt*, C?271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts), un 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts).

4 OV 2006, L 347, 1. lpp.

5 Par š?m juridiskaj?m sek?m skat. it ?paši spriedumu, 2019. gada 14. febru?ris, *Vetsch Int. Transporte* (C?531/17, EU:C:2019:114, 45. punkts).

6 Spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárk?lkereskedelmi* (C?337/13, EU:C:2014:328, 25. punkts).

7 It ?paši ar spriedumiem, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 20. un n?kamie panti); 2018. gada 22. febru?ris, *T?2* (C?396/16, EU:C:2018:109, 35. un n?kamie punkti), un 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 20. un n?kamie panti).

- 8 Spriedumi, 2013. gada 7. novembris, *Tulic?* un *Plavo?in* (C?249/12 un C?250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), un 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C?317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts), k? ar? 2011. gada 9. decembris, *Connoisseur Belgium* (C?69/11, nav public?ts, EU:C:2011:825, 21. punkts).
- 9 Spriedumi, 2008. gada 21. febru?ris, *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts), un 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts).
- 10 Piem?ram, skat. spriedumus, 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország*, C?75/18, EU:C:2020:139, 62. punkts); 2007. gada 11. oktobris, *KÖGÁZ u.c.* (C?283/06 un C?312/06, EU:C:2007:598, 37. punkts – “t? apm?ra noteikšana proporcion?li nodok?a maks?t?ja sa?emtajai samaksai par prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem”), un 1997. gada 18. decembris, *Landboden? Agrardienste* (C?384/95, EU:C:1997:627, 20. un 23. punkts).
- 11 Spriedums, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs*, C?317/94 (EU:C:1996:400, 19. punkts); l?dz?gi ar? spriedumi, 2003. gada 16. janv?ris, *Yorkshire Co?operatives* (C?398/99, EU:C:2003:20, 19. punkts), un 2002. gada 15. oktobris, Komisija/V?cija (C?427/98, EU:C:2002:581, 30. punkts), k? ar? ?ener?ladvok?ta F. Lež? [*P. Léger*] secin?jumi liet? *MyTravel* (C?291/03, EU:C:2005:283, 69. punkts).
- 12 Spriedumi, 2019. gada 3. j?lijs, *UniCredit Leasing*, C?242/18, EU:C:2019:558, 37. punkts); 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 17. punkts); 2018. gada 6. decembris, *Tratave* (C?672/17, EU:C:2018:989, 29. punkts); 2017. gada 20. decembris, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C?462/16, EU:C:2017:1006, 32. punkts); 2015. gada 2. j?lijs, *NLB Leasing* (C?209/14, EU:C:2015:440, 35. punkts); 2014. gada 3. septembris, *GMAC UK* (C?589/12, EU:C:2014:2131, 37. punkts); 2012. gada 26. janv?ris, *Kraft Foods Polska* (C?588/10, EU:C:2012:40, 27. punkts), un 1997. gada 3. j?lijs, *Goldsmiths* (C?330/95, EU:C:1997:339, 15. punkts).
- 13 Šo pašu funkciju ietver PVN direkt?vas 184. un 185. pants, kuri ir pretstats priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanai saska?? ar t? d?v?to atl?dz?bas oblig?tuma principu atbilstoši PVN direkt?vas 168. un 178. pantam un ar kuriem tiek labots s?kotn?ji p?r?k liels priekšnodok?a atskait?jums. It ?paši PVN direkt?vas 185. panta 2. punkts ?auj nodrošin?t, ka priekšnodok?a atskait?jums galu gal? tiek piel?gots faktiski samaks?tajam PVN. Pakalpojuma sa??m?js, kurš atl?dz?bas nesamaksas gad?jum? nav apliekams ar PVN, atskaitot priekšnodokli, nav j?atbr?vo ar? no (fikt?va) maks?juma.
- 14 Tieši t? ar? spriedumos 2014. gada 3. septembris, *GMAC UK* (C?589/12, EU:C:2014:2131, 31. punkts), un 2012. gada 26. janv?ris, *Kraft Foods Polska* (C?588/10, EU:C:2012:40, 26. punkts).
- 15 Spriedums, 1997. gada 3. j?lijs, *Goldsmiths* (C?330/95, EU:C:1997:339, 18. punkts).
- 16 Spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárk?lkereskedelmi* (C?337/13, EU:C:2014:328, 23. punkts).
- 17 Spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárk?lkereskedelmi* (C?337/13, EU:C:2014:328, 25. punkts).
- 18 Spriedums, 2017. gada 23. novembris (C?246/16, EU:C:2017:887, 20. un n?kamie panti, it ?paši 23. punkts).

- 19 Spriedumi, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 20. un n?kamie punkti), un 2018. gada 22. febru?ris, *T?2* (C?396/16, EU:C:2018:109, 35. un n?kamie panti).
- 20 Skat. 12. panta pamatojumu (nodok?a b?ze) Komisijas 1973. gada 20. j?nija priekšlikum? COM(73) 950, gal?g? redakcija, 15. lpp.
- 21 Spriedumi, 2019. gada 3. j?lijs, *UniCredit Leasing*, C?242/18, EU:C:2019:558, 54. un n?kamie punkti); 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 19. punkts); 2018. gada 22. febru?ris, *T?2* (C?396/16, EU:C:2018:109, 37. punkts); 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 17. punkts), un 1997. gada 3. j?lijs, *Goldsmiths* (C?330/95, EU:C:1997:339, 18. punkts).
- 22 Skat. spriedumus, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 20. punkts),°; 2018. gada 22. febru?ris, *T?2* (C?396/16, EU:C:2018:109, 38. punkts); 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 18. punkts), un 1997. gada 3. j?lijs, *Goldsmiths* (C?330/95, EU:C:1997:339, 18. punkts).
- 23 Spriedumi, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 20. punkts), un 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 20. un 21. punkts).
- 24 Spriedumi, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 20. punkts), un 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts).
- 25 Mani secin?jumi liet? *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:440, 45. un n?kamie punkti).
- 26 PVN priekšmaks?jums skar br?v?bu izv?l?ties profesiju, uz??m?jdarb?bas br?v?bu un pamatties?bas uz ?pašumu (Hartas 15., 16. un 17. pants). Turkl?t atš?ir?ga attieksme saska?? ar Hartas 20. pantu ir pret uz??mumiem, no kuriem nodoklis k??st iekas?jams saska?? ar PVN direkt?vas 66. panta b) punktu tikai tad, kad tiek sa?emta atl?dz?ba (t? d?v?t? nodok?a uzlikšana atbilstoši kases principam).
- 27 Spriedumi, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 21. punkts); 2018. gada 22. febru?ris, *T?2* (C?396/16, EU:C:2018:109, 37. un n?kamie punkti), un 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 22. punkts).
- 28 Spriedumi, 2019. gada 3. j?lijs, *UniCredit Leasing*, C?242/18, EU:C:2019:558, 38. un 39.punkts); 2018. gada 6. decembris, *Tratave* (C?672/17, EU:C:2018:989, 32. punkts), un 2012. gada 26. janv?ris, *Kraft Foods Polska* (C?588/10, EU:C:2012:40, 23. un n?kamie panti).
- 29 Skat. spriedumus, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 26. punkts); 2018. gada 6. decembris, *Tratave* (C?672/17, EU:C:2018:989, 33. punkts); 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 25. punkts), un 2012. gada 26. janv?ris, *Kraft Foods Polska* (C?588/10, EU:C:2012:40, 28. punkts).
- 30 Tieši t? spriedums, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 23. punkts); l?dz?gi spriedumi 2018. gada 22. febru?ris, *T?2* (C?396/16, EU:C:2018:109, 40. punkts), un 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 22. punkts).
- 31 Spriedums, 2012. gada 26. janv?ris, *Kraft Foods Polska* (C?588/10, EU:C:2012:40, 25. punkts) – cikt?l tas ir iesp?jams bez liel?kiem izdevumiem.

- 32 Spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave* (C?672/17, EU:C:2018:989, 35. un 36. punkts). Tom?r jaut?jums par noklus?tas inform?cijas v?l?ku ieg?šanu katr? zi?? netika apl?kots.
- 33 Tieši t? spriedumi, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 23. punkts), skat. ar? spriedumus 2018. gada 22. febru?ris, *T?2* (C?396/16, EU:C:2018:109, 40. punkts), un 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 22. punkts).
- 34 Spriedums, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 24. punkts).
- 35 Skat. vien?gi spriedumu, 2015. gada 9. j?lijs, *Salomie un Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 62. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 36 Spriedumi, 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C?285/11, EU:C:2012:774, 42. punkts), un 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 48. punkts).
- 37 Tas atbilst Tiesas judikat?rai – it ?paši skat. spriedumu, 2011. gada 28. j?lijs, Komisija/Ung?rija (C?274/10, EU:C:2011:530, 48. punkts).
- 38 Piem?ram, spriedums, 2018. gada 22. febru?ris, *T?2* (C?396/16, EU:C:2018:109, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Skat. ar? spriedumu, 2004. gada 29. apr?lis, *Terra Baubedarf? Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, 35. punkts *in fine*). Tiesa t? v?cu valodas versij? lieto v?rdkopu “abgef?hrt hat [ir p?rskait?jus]”. Cikt?l runa ir par pakalpojuma sa??m?ju, kurš nemaks? šo PVN *Finanzamt* [Finanšu p?rvaldei], bet to samaks? pakalpojumu sniedz?jam, ir ac?mredzams, ka tas attiecas uz pakalpojumu sniedz?ju. Fran?u valodas versij? ar? ir izmantots formul?jums “avoir été acquittée”, ko var diezgan pareizi tulkot ar v?rdiem “tika samaks?ts”. 36. punkt? – ar? tur tas ir pareizi iztulkots – tas ir ?paši skaidrs.
- 39 Skat. ar? ?ener?ladvok?ta M. Kamposa San?esa?Bordonas [*M. Campos Sánchez?Bordona*] secin?jumus liet? *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2017:823, 64. punkts): PVN priekšnodok?a atskait?šana “nav atdal?ma no nodok?a samaksas: ja nodok?u maks?t?js nav samaks?jis PVN, kas parasti ir uzr?d?ts r??in?, nav ne tiesiska, ne ekonomiska pamatojuma atskait?šanas ties?bu izmantošanai”. Skat. ar? manus secin?jumus liet? *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2017:927, Nr. 44).
- 40 T? pavisam skaidri H. Stadie, *Rau/Dürrwächter*, *UStG*, § 15 Anm. 87 – Redakcija, 2019. gada maijs.
- 41 Spriedumi, 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C?204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts), un 2005. gada 3. marts, *Fini H* (C?32/03, EU:C:2005:128, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).