

Downloaded via the EU tax law app / web

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 sastāvu izmaiņas – Jūdziens “pilnīgi vai daļēji neapmaksāti darījumi” – Sekas, kādas tiek radītas ar likumgospēkā stājušos 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

T2, 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 Ęe*],

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

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *T2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.*, maksātnespējīgās sabiedrības, vērā – *V. Bajuk, advetnik*, un *J. ģešnovar, advetnica*,

– Slovēnijas valdģbas vērā – *B. Jovin Hrastnik*, pģrstģve,

– Eiropas Komisģjas vērā – *R. Lyal* un *M. ģģebre*, pģrstģvģi,

noklausģjusģes ģenerģlvokģģta secģnģjumus 2017. gada 12. oktobra tiesas sģdģ,

pasludģna šģ spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 184. –186. panta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā maksātnešpējīgā sabiedrība T², *družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.* (turpmāk tekstā – “T²”) vērsās pret Slovēnijas Republiku, ko pārstāv *Ministrstvo za finance* (Finanšu ministrija), par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksājumu 7 362 080,27 EUR apmērā, kurš tiek pieprasīts par laikposmu no 2012. gada 1. līdz 29. februārim.

Atbilstošs tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 90. pants ir noteikts:

“1. Anulācijas, atteikuma vai pilnības 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. Pilnības vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta.”

4 Šīs direktīvas 184. pants ir izteikts šādā redakcijā:

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

5 Minētās 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. pantā.

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

6 Direktīvas 186. pants ir izteikts šādā redakcijā:

“Dalībvalstis paredz sīki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai.”

Slovēnijas tiesības

7 *Zakon o davku na dodano vrednost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli) (*Uradni list RS* Nr. 13/11; turpmāk tekstā – “ZDDV¹”) 39. panta 3. un 4. punkts ir paredzēts:

“3) Nodokļa maksātājs var arī koriģēt (samazināt) deklarēto PVN summu, ja, pamatojoties uz galīgu tiesas lēmumu par pabeigtu maksātnešpējīgās procesa vai sekmīgi noslēgtu sākotnējās procesa, tātad netiks atmaksāta vai netiks atmaksāta pilnībā. Tāpat var rēķināt nodokļa maksātājs, kas saņem galīgu tiesas lēmumu par procesa apturēšanu vai citu apliecinājumu, no kura izriet, ka pabeigtā piespiedu izpildes procedūrā viš nav saņemis atmaksu vai nav saņemis pilnību

atmaksu, k? ar? nodok?a maks?t?js, kas nav sa??mis atmaksu vai nav sa??mis piln?gu atmaksu, jo par?dnieks ir ticis 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?jtiesas 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 sanācības 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 ZDDV 1 39. pantā, ar kuru Slovānijas tiesības ir transponētas PVN direktīvas 90. pants, skaidri ir noteikts, ka parādnieka sanācības apstiprinājums pārdēvējam dod tiesības koriģēt deklarāto PVN.

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

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

18 Līdz ar to iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai piemērotu ZDDV 1 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 jānoskaidrot, vai tas, ka darījums paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāts, ir jākvalificē kā situācija, kurā “mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitamo summu” PVN direktīvas 185. panta 1. punkta izpratnē, un vai sanācības apstiprinājums ir jāuzskata par darījuma neapmaksāšanu šīs direktīvas 185. panta 2. punkta izpratnē.

20 Tātad turklāt jānoskaidro, cik precīzā 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 neapmaksāta darījuma gadījumā netiek veikta atskaitējumu korekcija. Šajā sakarā no lēmuma līgūt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka ZDDV 1 68. pantā nav skaidri atrunāti gadījumi attiecībā uz pilnīgi vai daļēji neapmaksātiem darījumiem.

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

“1) Vai pamattiesvedībā minētā saistība samazināšana saskaņā ar galveno sanācības apstiprinājumu ir jāuzskata par izmaiņām sastāvdaļās, kas ir izmantotas, lai noteiktu atskaitamo priekšnodokļa summu PVN direktīvas 185. panta 1. punkta izpratnē, vai, tieši pretēji, kā atšķirīga situācija, kurā atskaitāšana 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 sanācības 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 atļauts minētās direktīvas 185. panta 2. punkta otrajā daļā, jāņem 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 saņemtās apstiprinājuma, šīs normas izpratnē ir uzskatāma par izmaiņu atskaitījumu apmēra noteikšanai izmantotajās sastāvdaļās.

Par otro jautājumu

31 Ar savu otro jautājumu iesniedzītiesa būtībā vālas noskaidrot, vai PVN direktīvas 185. panta 2. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka parādnieka saistību apmēra samazināšana, kas izriet no galīgā saņemtās apstiprinājuma, šīs normas izpratnē ir uzskatāma par pilnīgi vai daļēji neapmaksātu darījumu, attiecībā uz kuru saskaņotajās atskaitījumā 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 Agrárkülkereskedelmi, 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 saistībā pret tās piegādātāju.

35 Šīs direktīvas 90. pantā 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 saskaņotā 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 saskaņotā 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 jāvis 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 pastāv šīs 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 izklāstītā izriet, ka nemaksāšanai ir raksturīga nenoteiktība attiecībā uz to, vai tā ir galīga (spriedums, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingotlan Lizing*, C-404/16, EU:C:2017:759, 30. punkts).

40 Kaut arī ir svarīgi, lai dalībvalstis spētu pārvērtēt šādu nenoteiktību, šādam tiesbūm izdarīt atkāpi būtu jāaprobežojas ar minēto nenoteiktību un it īpaši ar atbildi uz jautājumu, vai nemaksāšanas gadījumā var netikt samazināta nodokļa bāze (spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 22. punkts).

41 Ēmot vērā šo sprieduma 32.–35. punktā minētos apsvērumus, jādziens “nemaksāšana” interpretācija PVN direktīvas 90. panta izpratnē ir attiecināma arī uz jādziens “pilnīgi vai daļēji neapmaksāts [darījums]” šīs direktīvas 185. panta 2. punkta izpratnē.

42 Līdz ar to, lai noskaidrotu, vai izskatāmā tiesvedība attiecas uz šādu pilnīgi vai daļēji neapmaksātu darījumu, iesniedzējtiesai ir jāpaši jāizvērtē, piemērojot šo sprieduma 36.–40. punktā minētos kritērijus, vai pēc galīga sanācijas apstiprinājuma saskaņā ar piemērojamajam valsts tiesbūm pircējs saglabā pienākumu segt noliktā summu, kā arī – vai pārdēvējam vai piegādātājam saglabājas kreditora tiesības, uz kurām tie var pamatoti atsaukties ties. Turpretim, ja šī tiesa konstatē, ka parādnieka saistību apmērs ir samazinājies tādā mērā, ka parādā daļa, kas pienākas parādnieka piegādātājiem, ir kļuvusi galīgi neatgūstama, PVN direktīvas 185. panta 2. punktā paredzētās atkāpes attiecībā uz pilnīgi vai daļēji neapmaksātiem darījumiem nevar tikt piemērotas.

43 Turklāt saistībā ar kritērijiem, kas jāpiemēro, lai noskaidrotu, vai parāds ir vai nav galīgs, ir jāatgūstina, ka faktiskās ekonomiskās un komerciālās situācijas ņemšana vērā ir uzskatāma par pamatkritēriju kopības PVN sistēmas piemērošanai (spriedumi, 2010. gada 7. oktobris, *Loyalty Management UK* un *Baxi Group*, C-53/09 un C-55/09, EU:C:2010:590, 39. punkts, kā arī 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 42. punkts).

44 Šajā sakarā no lēmuma līgta prejudiciālu nolēmumu izriet, ka ar pamatlietā minēto lēmumu par sanācijas apstiprināšanu kreditoriem tiek liegts pieprasīt pilnībā atmaksāt sev pienākošos parādu un ka no ekonomikas aspekta šī lēmuma rezultātā parādnieka saistības pret saviem kreditoriem tiek nevis nepildītas, bet gan sarūk. Līdz ar to nešiet, ka parādnieka saistību apjoma samazināšana, kas izriet no galīga sanācijas apstiprinājuma, ir uzskatāma par pilnīgi vai daļēji neapmaksātu darījumu, kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

45 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka uz otro jautājumu ir jāatbild šādi – PVN direktīvas 185. panta 2. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka parādnieka saistību apjoma samazināšana, kas izriet no galīga sanācijas apstiprinājuma, nav uzskatāma par pilnīgi vai daļēji neapmaksātu darījumu, attiecībā uz kuru saskaņā ar atskaitījuma apmērs nav jākorģē, ja vien šis samazinājums ir galīgs, kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par trešo jautājumu

46 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 185. panta 2. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai īstenotu šajā normā paredzēto iespēju, dalībvalstij, ņemot vērā tiesisko situāciju skaidrības un precizitātes prasību, ir skaidri jāparedz pienākums darījumu pilnīgā vai daļējas neapmaksāšanas gadījumos koriģēt atskaitījumu.

47 Runājot par pienākumu koriģēt priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitījumu, Direktīvas 2006/112 184. pantā ir noteikts, ka saskaņā ar atskaitījums ir jākorģē, ja tas ir lielāks vai mazāks

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 š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 185. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka par?dnieka saist?bu apjoma 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.**

2) **Direkt?vas 2006/112 185. 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.**

3) **Direkt?vas 2006/112 185. panta 2. punkta otr? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka, lai ?stenotu šaj? norm? paredz?to iesp?ju, dal?bvalstij nav skaidri j?paredz pien?kums dar?jumu piln?gas vai da??jas neapmaks?šanas gad?jumos kori??t atskait?jumus.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – slov??u.