

## Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2019. gada 8. maijā (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 90. un 273. pants – Parādnieka pilnīga vai daļēja tirdzniecības summas nesamaksāšana, kas ir jāmaksā nodokļa maksātājam par darījumu, par kuru ir maksājams PVN – Nodokļa bāze – Samazinājums – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi

Lietā C-127/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 18. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 16. februārī, tiesvedībā

*A?PACK CZ s. r. o.*

pret

*Odvolací finanční ředitelství,*

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichot*] (referents), tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], A. Ross [*A. Rosas*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] un M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerālvokāts: J. Tančevs [*E. Tanchev*],

sekretārs: M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], nodaļas vadītājs,

ģemot vērā rakstveida procesū un 2019. gada 9. janvārā tiesas sēdē,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *A?PACK CZ s. r. o.* vērā – *R. Cholenský* un *F. Hejl*, advokāti,
- *Odvolací finanční ředitelství* vērā – *T. Rozehnal*, pērstāvis,
- Čehijas Republikas valdības vērā – *M. Smolek*, *J. Vlášil* un *O. Serdula*, pērstāji,
- Polijas valdības vērā – *B. Majczyna*, kār *A. Kramarczyk-Szaadzińska*, pērstāji,
- Eiropas Komisijas vērā – *M. Salyková* un *J. Jokubauskaitē*, kār *R. Lyal*, pērstāji,

ģemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklusāšanas pieģemto lēmumu izskatģt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

## **Spriedums**

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt nodokļu neitralitātes un samērīguma principus, kā arī Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 90. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *A?PACK CZ s. r. o.* un *Odvolací finanční ?editelství* (Apelācijas finanšu direkcija, Čehijas Republika) par pārdotās minētās atteikumu tai piešķirt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summas, kas samaksāta par nesamaksājamiem pārdojumiem, kuri tiek uzskatīti par neatgriešamiem pārdojuma maksājuma dēļ, korekciju.

### **Atbilstošās tiesību normas**

#### **Savienības tiesības**

3 Direktīvas 2006/112 73. pants ir paredzēts:

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

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 90. pantu:

“1. Anulāšanas, 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 uzlied nodokli.

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

5 Minētās direktīvas 273. pants ir paredzēts:

“Dalībvalstis var uzlied 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 tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

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

#### **Čehijas Republikas tiesības**

6 Tiesības koriģēt nodokļa apmēru tādā gadījumā, kas pastāv attiecībā pret pārdojumiem, pret kuriem ir uzskaita maksājuma procedūra, Likuma Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) tika ieviestas ar Likumu Nr. 47/2011, kura pamatojuma izklāstā ir norādīts:

“Runa ir par jaunas iespējas koriģēt priekšnodokļa apmēru ieviešanu tādā prasījumā gadījumā, kas pastāv attiecībā pret parādniekiem (pircējiem), pret kuriem ir uzskaita maksātnespējas procedūra, ņemot vērā ekonomiskās situācijas negatīvo attīstību. Šajā priekšlikumā ir ņemta vērā pašreizējā ekonomiskā situācija, un tas veido pasākumu cēlāi ar krāzi noliktā palīdzēt uzņēmumiem, kuru *cash-flow* ir samazinājies, ņemot vērā no maksātnespējīgiem uzņēmumiem neatgāstamus parādus.

Ņemot vērā pasaules finanšu krīzes sekas, pret arvien vairāk uzņēmumiem tiek uzskaitas maksātnespējas procedūras, un tie vairs nespēj izpildīt savas saistības pret kreditoriem (piegādātājiem). Daudzi piegādātāji (kreditori) vairs nespēj atgūt visus parādus no pircējiem (parādniekiem). Šis apstāklis negatīvi ietekmē to uzņēmumu ekonomisko situāciju, kas līdz šim ir “dzīvotspējīgi”.

Pamatojoties uz šo noteikumu, kreditoram (piegādātājs) tādējādi būs tiesības koriģēt priekšnodokļa apmēru, ja pircējs (parādnieks) tam nav samaksājis par piegādātājam precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem un ja maksātnespējas tiesnesis attiecībā uz pircēju ir uzskaitis maksātnespējas procedūru. [..]

Priekšlikums pilnībā ir saderīgs ar [Direktīvas 2006/112] 90. un 185. pantu. Līdzīgs tiesiskais regulējums ir piemērojams vismaz 12 Eiropas Savienības dalībvalstīs. Šis režīms dažādu formās ir ieviests šādu dalībvalstīs: Beļģijā, Luksemburgā, Dānijā, Vācijā, Francijā, Portugālā, Ķīnā, Austrijā, Itālijā, Grieķijā, Latvijā un Apvienotajā Karalistē.”

7 Likuma par PVN 44. panta 3. punktā, kas attiecas uz tādā nodokļa apmēra koriģēšanu, kurš ir saistīts ar prasījumiem attiecībā pret parādniekiem, pret kuriem ir uzskaita maksātnespējas procedūra, ir paredzēts:

“Kreditors var koriģēt priekšnodokļa apmēru ne agrāk kā tajā taksācijas gadā, kurā ir izpildīti 1. punkta paredzētie nosacījumi. Koriģēšanu nevar veikt [..] gadījumā, ja parādnieks vairs nav nodokļa maksātājs.”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

8 *A?PACK CZ* ir Čehijas Republikā dibināta sabiedrība, kas ir PVN maksātāja un attiecībā uz kuras klienti – sabiedrība *Delpharmea Nutraceuticals, a.s.* – 2009. gada 27. maijā tika uzskaita maksātnespējas procedūra.

9 Savā nodokļu deklarācijā attiecībā uz 2011. taksācijas gada ceturto ceturksni *A?PACK CZ* lēdza atmaksāt summu 539 822 Čehijas kronu (CZK) (apmēram 21 000 EUR) apmērā tādā, ka tika koriģēts PVN apmērs, ņemot vērā šīs [klientes] sabiedrības nesamaksātos parādus par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu laikposmā no 2008. gada 30. oktobra līdz 2009. gada 2. februārim.

10 Ar 2012. gada 17. aprīļa lēmumu *Finanční úřad pro Prahu 9* (Prāgas Finanšu birojs Nr. 9, Čehijas Republika) ierobežoja *A?PACK CZ* prasīto summu līdz 41 211 CZK (apmēram 1600 EUR), jo Likuma par PVN 44. panta 3. punktā neesot ņauts koriģēt nodokļa apmēru, ja parādnieks vairs nav nodokļa maksātājs, kā tas kopš 2011. gada 3. novembra bija *Delpharmea Nutraceuticals* gadījumā.

11 *A?PACK CZ* par šo lēmumu iesniedza administratīvu sūdzību *Odvolací finanční ředitelství* (Apelācijas finanšu direkcija), kas to noraidīja.

12 *A?PACK CZ* vērsās *Městský soud v Praze* (Prāgas pilsētas tiesa, Čehijas Republika) ar

pras?bu atcelt šo noraidošo l?mumu, ko š? tiesa noraid?ja.

13 Š?dos apst?k?os *A?PACK CZ* v?rs?s iesniedz?jties? *Nejvyšší správní soud* (Augst?k? administrat?v? tiesa, ?ehijas Republika) ar kas?cijas s?dz?bu pret p?d?jo min?to noraidošo l?mumu. T? apgalvo, ka Likuma par PVN 44. panta 3. punkt? paredz?tais nosac?jums, kas attiecas uz par?dnieka k? nodok?a maks?t?ja statusu, ir ne tikai pretrun? Direkt?vas 2006/112 90. pantam, bet veido ar? aizliegtu valsts atbalstu.

14 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka *A?PACK CZ* argumentiem par valsts atbalsta esam?bu nevar piekrist. Savuk?rt Likuma par PVN 44. panta 3. punkt? paredz?tais nosac?jums, kas attiecas uz par?dnieka k? nodok?a maks?t?ja statusa saglab?šanu, tai š?iet pretrun? Direkt?vas 2006/112 90. pantam, jo tas nodok?a maks?t?ja kreditora nodok?a b?zes kori??šanu var padar?t par neiesp?jamu, lai gan to nepamato nenoteikt?ba, kas ir saist?ta ar nesamaks?šanas gal?go raksturu.

15 Š?dos apst?k?os *Nejvyšší správní soud* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [Direkt?vas 2006/112] 90. panta 2. punktu, ?emot v?r? nodok?u neitralit?tes principu un sam?r?guma principu, var interpret?t t?d?j?di, ka tas ?auj dal?bvalst?m, paredzot atk?pes tiesisko regul?jumu, noteikt nosac?jumus, kas da?os gad?jumos neparedz nodok?a b?zes samazin?jumu cenas piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum??

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstipri?ošā, vai valsts ties?bu akti ir pretrun? [Direkt?vas 2006/112] 90. panta m?r?im, ja tie PVN maks?t?jiem ne?auj kori??t PVN summu gad?jumos, kad tiem ir bijis pien?kums deklar?t nodokli p?c tam, kad ir notikusi ar nodokli apliekama pakalpojumu sniegšana citam nodok?a maks?t?jam, kurš par to nav samaks?jis vai ir samaks?jis tikai da??ji un kurš v?l?k ir p?rst?jis b?t nodok?a maks?t?js?”

### **Par prejudici?lajiem jaut?jumiem**

16 Uz dodot abus jaut?jumus, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?vas 2006/112 90. pants, apl?kots kop? ar nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principiem, ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?dus valsts ties?bu aktus k? pamatliet? apl?kotie, kuros ir paredz?ts, ka nodok?a maks?t?js nevar kori??t PVN b?zi gad?jum?, ja par?dnieks piln?b? vai da??ji nav samaks?jis summu, kas ir j?maks? par dar?jumu, par kuru ir j?maks? šis nodoklis, ja min?tais par?dnieks vairs nav PVN maks?t?js.

17 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru ar Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punktu, kas attiecas uz atcelšanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jumu vai ar? gad?jumu, kad cena tiek samazin?ta p?c dar?juma nosl?gšanas, dal?bvalst?m tiek uzlikts pien?kums samazin?t nodok?a b?zi un t?tad 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 da?u no atl?dz?bas vai visu atl?dz?bu. Šaj? noteikum? izpaužas Direkt?vas 2006/112 pamatprincips, ka nodok?a b?zi veido faktiski sa?emt? atl?dz?ba, un t?tad nenov?ršams secin?jums ir t?ds, ka nodok?u administr?cija nevar k? PVN piedz?t summu, kas p?rsniedz nodok?a maks?t?ja sa?emto summu (skat. it ?paši spriedumu, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

18 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.

19 Tom?r, k? Tiesa to jau ir nospriedusi, š? atk?pšan?s iesp?ja piln?gas vai da??jas

nesamaksšanas gadījum? ir pamatota ar domu, ka atl?dz?bas nesamaksšana zin?mos apst?kos, ?emot v?r? attiec?gaj? dal?bvalst? past?vošo juridisko situ?ciju, var b?t gr?ti p?rbaud?ma vai b?t tikai ?slaic?ga (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1997. gada 3. j?lijs, *Goldsmiths*, C?330/95, EU:C:1997:339, 18. punkts; 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C?246/16, EU:C:2017:887, 17. punkts, un 2018. gada 22. febru?ris, *T?2*, C?396/16, EU:C:2018:109, 37. punkts).

20 No t? izriet, ka š?das atk?pes iesp?jas izmantošanai ir j?b?t pamatotai, lai pas?kumi, ko dal?bvalstis ir veikušas t?s ?stenošanai, neapdraud?tu Direkt?vas 2006/112 m?r?i veikt saska?ošanu nodok?u jom? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1997. gada 3. j?lijs, *Goldsmiths*, C?330/95, EU:C:1997:339, 18. punkts; 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C?246/16, EU:C:2017:887, 18. punkts, un 2018. gada 22. febru?ris, *T?2*, C?396/16, EU:C:2018:109, 38. punkts), un ka t? nevar ?aut p?d?j?m min?taj?m vienk?rši izsl?gt PVN b?zes samazin?šanu nesamaksšanas gadījum? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C?246/16, EU:C:2017:887, 20. un 21. punkts).

21 Šo secin?jumu apstiprina Direkt?vas 2006/112 90. panta 2. punkta teleolo?isk? interpret?cija. Kaut ar? b?tiska noz?me ir tam, ka dal?bvalstis sp?j p?rvar?t nenoteikt?bu, kas ir rakstur?ga r??ina nesamaksšanai vai nesamaksšanas gal?gajam raksturam, š?dai iesp?jai izdar?t atk?pi b?tu j?aprobežojas ar min?to nenoteikt?bu un it ?paši ar atbildi uz jaut?jumu, vai nemaksšanas gadījum? var netikt samazin?ta nodok?a b?ze (spriedumi, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C?246/16, EU:C:2017:887, 22. punkts, un 2018. gada 22. febru?ris, *T?2*, C?396/16, EU:C:2018:109, 40. punkts).

22 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?t?js valsts lab? b?t?b? ir piln?b? j?atbr?vo no gal?gi maks?jam? vai samaks?t? nodok?a saist?b? ar vi?a saimniecisko darb?bu, kurai tiek piem?rots PVN (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C?246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts).

23 Šaj? gadījum? t?da pras?ba k? pamatliet? apl?kotajos valsts ties?bu aktos paredz?t?, ar kuru PVN b?zes kori??šanai tiek izvirz?ts nosac?jums, ka par?dnieks nav p?rst?jis b?t PVN maks?t?js, nevar tikt pamatota ar vajadz?bu ?emt v?r? nenoteikt?bu saist?b? ar attiec?g?s nesamaksšanas gal?go raksturu.

24 K? to savos rakstveida apsv?rumos turkl?t b?t?b? nor?da Eiropas Komisija, tas, ka par?dnieks ir p?rst?jis b?t nodok?a maks?t?js, maks?tnesp?jas proced?ras kontekst? dr?z?k – tieši pret?ji – ir elements, kas var apstiprin?t nesamaksšanas gal?go raksturu.

25 Run?jot par to, vai, k? to savos rakstveida apsv?rumos apgalvo ?ehijas Republikas vald?ba, atsaucoties it ?paši uz 33. punktu 2012. gada 26. janv?ra spriedum? *Kraft Foods Polska* (C?588/10, EU:C:2012:40), š?da pras?ba tom?r var?tu tikt uzskat?ta par sader?gu ar Direkt?vas 2006/112 90. panta 2. punktu, cikt?l t?s m?r?i ir garant?t pareizu PVN iekas?šanu, nov?rst kr?pšanu un nov?rst risku zaud?t nodok?u ie??mumus, ir j?nor?da, ka š?di m?r?i ne?auj non?kt pretrun? š? noteikuma m?r?im, k? ar? uzb?vei un attaisnot atk?pi no š?s direkt?vas 90. panta 1. punkta t?du iemeslu d??, kas nav tie, kuri ir saist?ti ar nenoteikt?bu attiec?b? uz nesamaksšanu vai nesamaksšanas gal?go raksturu.

26 T?pat ar?, lai gan Direkt?vas 2006/112 273. pant?, ko ?ehijas Republika ar? ir min?jusi savas interpret?cijas pamatojumam, dal?bvalst?m ir ?auts paredz?t pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu un lai nov?rstu kr?pšanu, no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, nosakot š?dus pas?kumus, atk?pes no noteikumiem par nodok?a b?zi princip? var tikt paredz?tas, tikai iev?rojot robežas, kas noteikti ir vajadz?gas š?

specifiskā mērķa sasniegšanai, jo tām cik vien iespējams mazāk ir jāietekmē Direktīvas 2006/112 mērķi un principi un tās nevar tikt izmantotas tādēļ, ka tās varētu apdraudēt PVN neitralitāti (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 33. punkts un tajā minētā judikatūra), kas ir kopīgās PVN sistēmas, kura ir ieviesta ar Savienības tiesību aktiem šajā jomā, pamatprincips.

27 Šajā gadījumā no Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem neizriet, ka tas, ka tādām kreditoram nodokļa maksātājam kā *A?PACK CZ* tiktu atļauts samazināt savu PVN bāzi, ja tas ir situācijā, kad maksātnešpējīgs parādnieks, kas pa to laiku ir pārstājis būt nodokļa maksātājs, tam nesamaksā parādu, radot nepašū krāpšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku. Turklāt tas, ka šādā gadījumā ir izslēgta jebkāda iespēja samazināt šo nodokļa bāzi, un tas, ka šādām kreditoram nodokļa maksātājam ir uzlikts pienākums maksāt PVN, ko tas nav saņēmis savas saimnieciskās darbības ietvaros, katrā ziņā pārsniedz robežas, kuras noteikti ir vajadzīgas, lai sasniegtu Direktīvas 2006/112 273. pantā paredzētos mērķus.

28 Ēmot vērā iepriekš izklāstīto, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 90. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādus valsts tiesību aktus kā pamatlīdz apliekotie, kuros ir paredzēts, ka nodokļa maksātājs nevar koriģēt PVN bāzi gadījumā, ja tādā parādnieks pilnībā vai daļēji nav samaksājis summu, kas ir jāmaksā par darījumu, par kuru ir jāmaksā šis nodoklis, ja minētais parādnieks vairs nav PVN maksātājs.

### **Par tiesīšanas izdevumiem**

29 Attiecībā uz pamatlīdz pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ jālemj par tiesīšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pusē izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

**Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādus valsts tiesību aktus kā pamatlīdz apliekotie, kuros ir paredzēts, ka nodokļa maksātājs nevar koriģēt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) bāzi gadījumā, ja tādā parādnieks pilnībā vai daļēji nav samaksājis summu, kas ir jāmaksā par darījumu, par kuru ir jāmaksā šis nodoklis, ja minētais parādnieks vairs nav PVN maksātājs.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – ehū.