

**Lieta C-398/20****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar  
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2020. gada 20. augusts

**Iesniedzējtiesa:***Krajský soud v Brně* (Čehijas Republika)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2020. gada 29. jūlijs

**Prasītāja:***ELVOSPOL, s.r.o.***Atbildētāja:***Odvolací finanční ředitelství***Pamatlietas priekšmets**

Pamatlietas priekšmets ir *ELVOSPOL, s.r.o.* iesniegta pārsūdzība par *Odvolací finanční ředitelství* (Nodokļu pārsūdzības pārvalde, Čehijas Republika) lēmumu, ar kuru minētajai sabiedrībai tika atteiktas tiesības uz maksājamā pievienotās vērtības nodokļa samazinājumu par summu, kas atbilst maksātnespējīga parādnieka nesamaksātajam prasījumam, pamatojoties uz to, ka šis prasījums ir radies sešu mēnešu laikā pirms tiesas sprieduma par parādnieka maksātnespēju.

**Prejudiciālais jautājums**

Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 90. panta 1. un 2. punkta mērķim pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts nosacījums, kas liedz pievienotās vērtības nodokļa maksātājam, kuram ir radies pienākums samaksāt nodokli par pakalpojuma, kas apliekams ar nodokli, sniegšanu citam nodokļa maksātājam, veikt nodokļa summas korekciju par tāda prasījuma summu, kas radies sešus mēnešus pirms tiesas sprieduma par attiecīgā

nodokļa maksātāja, kurš ir apmaksājis pakalpojumu tikai daļēji vai nav samaksājis par to vispār, maksātnespēju?

### Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), turpmāk tekstā – “Direktīva”, 63. pants, 73. pants, 90. panta 1. un 2. punkts, 273. pants.

### Atbilstošās valsts tiesību normas

Tiesības uz nodokļa summas korekciju tādu prasījumu gadījumā, kas pastāv attiecībā pret parādniekiem, pret kuriem ir uzsākta maksātnespējas procedūra, ir noteiktas *zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Likuma Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 44. pantā. Atbilstošās šī panta daļas attiecīgajā datumā bija formulētas šādi:

(1) Nodokļa maksātājs, kuram ir radies pienākums maksāt nodokli par pakalpojuma, kas ir apliekams ar nodokli, sniegšanu citam nodokļu maksātājam un kura prasījums, kas radās ne vēlāk kā 6 mēnešus pirms tiesas sprieduma par šī pakalpojuma saņēmēja [parādnieka] maksātnespēju, līdz šim nav ticis atgūts (turpmāk tekstā – “kreditors”), ir tiesīgs koriģēt maksājamā nodokļa summu par attiecīgo prasījumu [..<sup>1</sup>].

[..]

(3) Kreditors var koriģēt maksājamā nodokļa summas apmēru ne agrāk kā tajā taksācijas periodā, kurā ir izpildīti 1. punktā paredzētie nosacījumi. Koriģēšanu nevar veikt 3 gadus pēc tā taksācijas perioda beigām, kurā tika sniegts sākotnējais pakalpojums, kas apliekams ar nodokli, kā arī situācijā, kad parādnieks vairs nav nodokļa maksātājs. <sup>(2)</sup>

[..]

(5) Ja kreditors ir koriģējis nodokļa summu atbilstīgi 1. punktā noteiktajam, parādniekam ir jāsamazina nodoklis, kas maksājams par saņemto pakalpojumu, kurš ir apliekams ar nodokli, par tādu nodokļa summu, kuru kreditors jau ir

<sup>1</sup> It īpaši gadījumā, ja pret parādnieku ir uzsākta maksātnespējas procedūra, kurā tiesa ir nolēmusi likvidēt parādnieka īpašumu, un kreditors šajā procedūrā ir efektīvi pieteicis savus prasījumus, kas tika konstatēti un ņemti vērā.

<sup>2</sup> Kā norādīts turpmāk, nosacījums, saskaņā ar kuru kreditoram nav tiesību uz nodokļa summas korekciju, tostarp gadījumā, ja parādnieks vairs nav pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, nav piemērojams saistībā ar tā pretrunu Direktīvas 90. pantam atbilstīgi Tiesas 2019. gada 8. maija spriedumam, A-PACK CZ, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

koriģējis, proti, tādā apmērā, kādā viņš ir atskaitījis nodokli par pakalpojumu, kurš apliekams ar nodokli. [..]

(6) Ja prasījums, attiecībā uz kuru kreditors ir koriģējis nodokļa summu atbilstīgi 1. punktam, pēc tam tiks pilnībā vai daļēji apmaksāts, kreditoram ir jāaprēķina nodoklis par saņemtu samaksu uz to dienu, kurā prasījums tika pilnībā vai daļēji samaksāts, kā arī ir jāizsniedz parādniekam nodokļu dokuments, kas kreditoram ir jāizdod [..].”

### Īss pamatlīstas faktu un tiesvedības izklāsts

- 1 Sabiedrība *ELVOSPOL, s.r.o.* (turpmāk tekstā – “prasītāja”) savās nodokļu deklarācijās par 2015. gada maija taksācijas periodu veica pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) summas korekciju atbilstīgi Likuma par PVN 44. panta 1. punktam, jo sabiedrība *MPS Mont a.s.* nebija apmaksājusi prasītājas rēķinu par preču piegādi, kurā kā ar nodokli apliekamā pakalpojuma datums tika norādīts 2013. gada 29. novembris (turpmāk tekstā – “strīdīgā nodokļa korekcija”).
- 2 2014. gada 19. maijā tiesa ar spriedumu pasludināja *MPS Mont a.s.* maksātnespēju.
- 3 2015. gada 14. decembrī *Finanční úřad pro Jihomoravský kraj* (Dienvidmorāvijas apgabala finanšu iestāde, Čehijas Republika, turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) aicināja prasītāju izkliegt šaubas par strīdīgajā nodokļa korekcijā norādīto summu pareizību un pilnīgumu. Ar 2016. gada 6. janvāra vēstuli prasītāja apstrīdēja Likuma par PVN 44. panta 1. punkta interpretāciju, ko veica nodokļu iestāde, norādot, ka ir izpildīti minētajā tiesību normā paredzētie nosacījumi strīdīgās nodokļa korekcijas veikšanai. Tomēr nodokļu iestāde nonāca pie secinājuma, ka prasītājas norādītā Likuma par PVN 44. panta 1. punkta interpretācija nav pareiza, tā atteicās ņemt vērā strīdīgo nodokļa korekciju un ar 2016. gada 22. februāra lēmumu noteica prasītājai papildu PVN 160 896 CZK apmērā par 2015. gada maija taksācijas periodu.
- 4 Prasītāja pārsūdzēja šo lēmumu *Odvolací finanční ředitelství*, kura ar 2018. gada 2. maija lēmumu paturēja spēkā atteikumu ņemt vērā strīdīgo nodokļa korekciju minētā prasījuma noilguma dēļ, proti, saistībā ar to, ka prasījums radās sešus mēnešus pirms tiesas sprieduma par *MPS Mont a.s.* maksātnespējas pasludināšanu (turpmāk tekstā – “prasījuma termiņa nosacījums”).
- 5 Savos lēmumos ne nodokļu iestāde, ne *Odvolací finanční ředitelství* nav apstrīdējušas faktu, ka *MPS Mont a.s.* prasītājai pat daļēji nav samaksājusi par pakalpojumu, kurš apliekams ar nodokli. Tādējādi prasījuma termiņa nosacījuma neievērošana bija vienīgais iemesls, kura dēļ tika noteikta papildu nodokļa summa un tika atteikts ņemt vērā strīdīgo nodokļa korekciju.

- 6 Prasītāja apstrīdēja šo *Odvolaci finanční ředitelství* lēmumu, ceļot prasību *Krajský soud v Brně* (Brno apgabaltiesa), kurā tā joprojām apgalvo, ka ir izpildījusi likumā noteiktos nosacījumus, lai veiktu strīdīgo nodokļa korekciju, savukārt prasījuma termiņa nosacījums esot pretrunā Direktīvas 90. pantam.

### Prasījuma termiņa jēdziens Čehijas tiesībās

- 7 *Krajský soud v Brně* uzskata, ka nodokļa maksātājs (kreditors) var koriģēt maksājamā nodokļa summu par prasījuma summu, ja ir izpildīti Likuma par PVN 44. panta 1. punktā paredzētie nosacījumi, **tomēr, pat ja ir izpildīti citi Likumā par PVN paredzētie nosacījumi, nodokļa maksātājs (kreditors) nevar veikt korekciju, ja prasījums, kas izriet no pakalpojuma, kurš ir apliekams ar nodokli un kurš tika sniegts nodokļa maksātājam, radās sešu mēnešu laikā pirms tiesas sprieduma par nodokļa maksātāja (parādnieka) maksātnespējas pasludināšanu.**
- 8 Šī interpretācija tika apstiprināta ar *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) paplašinātās palātas 2019. gada 16. jūlija lēmumu (lietas Nr. 3922/2019 Sb. NSS), kurā tika norādīts, ka Likuma par PVN 44. panta 1. punkta noteikumi redakcijā, kas bija spēkā no 2011. gada 1. aprīļa līdz 2016. gada 28. jūlijam, ir jāinterpretē tādējādi, ka [kreditora] tiesības koriģēt nodokļa summu, kas jāmaksā par attiecīgā prasījuma summu, attiecas uz tiem prasījumiem, kas ir radušies saistībā ar pakalpojuma sniegšanu periodā, kurš beidzas sešus mēnešus pirms tiesas sprieduma par [parādnieka] maksātnespējas pasludināšanu.
- 9 *Nejvyšší správní soud* uzskatīja par būtisku arī ekonomiska rakstura argumentu, ka “profesionāli konkrētā tirgū spēj atpazīt sava darījumu partnera tuvojošās maksātnespējas signālus, vēl jo vieglāk laikposms, kad viņi pārruna vai noslēdz ar to darījumus, ir tuvāks maksātnespējas iestāšanās brīdim. Un pretēji, jo tālāk ir maksātnespējas pasludināšanas diena brīdī, kad darījums tika apspriests vai noslēgts, jo grūtāk parasti nākotnē maksātnespējīgās personas darījumu partnerim ir paredzēt, ka šai personai nākotnē draud krīze”.
- 10 *Nejvyšší správní soud* savā rīkojumā atsaucās arī uz iepriekš spēkā esošo *zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání* (Likumu Nr. 328/1991 par maksātnespēju un sanāciju), saskaņā ar kuru atsevišķas parādnieka juridiskas darbības, kas veiktas pēdējo sešu mēnešu laikā pirms maksātnespējas pieteikuma iesniegšanas, bija juridiski spēkā neesošas. Minētā tiesa uzskata: “arī saskaņā ar šobrīd spēkā esošajiem Maksātnespējas likuma noteikumiem, kad pastāv maksātnespējas risks, ir atšķirības starp īsāku laikposmu tieši pirms maksātnespējas procedūras uzsākšanas un ilgāku laikposmu, kurš principā ilgst vairākus gadus, un tas ir saistīts ar to, kādas prasības parasti tiek izvirzītas saimnieciskās darbības veicējiem, kas veic darījumus, un cik “viegli” var šādus iespējamus darījumus šādā vai citā apmērā un šāda vai cita iemesla dēļ atcelt (noteikt to spēkā neesamību). [...] [Sešu mēneša perioda mērķis] bija nodrošināt, ka aizsardzība, kas

izriet no Likuma par pievienotās vērtības nodokli 44. pantā paredzētās priekšrocības, tiktu piešķirta tikai tiem parādnieka darījumu partneriem, kuri ar to ir noslēguši darījumus vairāk nekā sešus mēnešus pirms tiesas sprieduma par parādnieka maksātnespēju. Attiecībā uz viņiem varēja prezumēt, ka ar subjektu, kurš nākotnē kļūs maksātnespējīgs, viņi noslēdza darījumus labticīgi attiecībā uz tā maksātspeju, un tajā laikā viņi nevarēja zināt, ka viņu prasījums vēlāk kļūs neatgūstams. Savukārt darījumi partneriem, kuri ar subjektu, kurš nākotnē kļūs maksātnespējīgs, ir noslēguši savus darījumus pēdējo sešu mēnešu laikā pirms maksātnespējas pasludināšanas, kā to norāda vispārējās ekonomiskās zināšanas, būtu bijis jābūt lielākai iespējai pamanīt iespējamu maksātnespēju, un līdz ar to nebija iemesla tiem sniegt lielāku komfortu nodokļu jomā. Ar to ir arī saistīts vispārējais vēsturiskais konteksts, kādā 2011. gadā tika pieņemts šai lietai piemērojamais tiesiskais regulējums, proti, aizvien dziļāka ekonomiskā krīze, kas radīja ekonomiskas grūtības daudzām personām, kuras iepriekš veiksmīgi veica saimniecisko darbību. [...] Tieši šī iemesla dēļ bija loģiski, ka “aizsardzība” ir jānodrošina drīzāk tiem, kuri ar subjektu, kurš nākotnē kļūs maksātnespējīgs, veica darījumus noteiktā laikā pirms tiesas sprieduma par maksātnespējas pasludināšanu, nevis tiem, kuri veica darījumus ar maksātnespējīgo tieši pirms šī sprieduma pasludināšanas.”

### Tiesas judikatūras par Direktīvas 90. pantu analīze

- 11 Tiesa uzskatīja, ka šādi tiesiskie regulējumi neizpildīja nosacījums, lai pieļautu atkāpes no Direktīvas 90. panta 1. punkta: (i) tiesiskais regulējums, kas ļauj samazināt PVN bāzi daļējas vai pilnīgas prasījuma neizpildes gadījumā tikai tad, ja runa ir par finanšu prasījumu (spriedums, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths*, **C-330/95**, ECLI:EU:C:1997:339), (ii) tiesiskais regulējums, ar ko pievienotās vērtības nodokļa bāzes samazinājumam paredzēts nosacījums par to, ka maksātnespējas procedūra ir bijusi neveiksmīga, ievērojot, ka šāda procedūra var ilgt vairāk nekā desmit gadus (spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Enzo Di Maura*, **C-246/16**, ECLI:EU:C:2017:887), (iii) tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājs nevar koriģēt PVN bāzi gadījumā, ja parādnieks pilnībā vai daļēji nav samaksājis prasījuma summu, kas parādniekam ir jāmaksā par darījumu, par kuru ir jāmaksā PVN, ja parādnieks vairs nav PVN maksātājs (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *A-PACK CZ s.r.o.*, **C-127/18**, ECLI:EU:C:2019:377), kā arī (iv) tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības samazināt PVN saistībā ar neatgūstamu prasījumu nodokļa maksātājam tiek atteiktas, ja viņš šo prasījumu nav pieteicis pret debitoru uzsāktā maksātnespējas procedūrā, pat ja nodokļa maksātājs pierāda, ka, pat ja viņš minēto prasījumu būtu pieteicis, to nevarētu atgūt (spriedums, 2020. gada 11. jūnijs, *SCT d.d.*, **C-146/19**, ECLI:EU:C:2020:464).
- 12 Turpretim tika uzskatīts, ka Direktīvas 90. panta prasībām atbilst tiesiskais regulējums, kas saista tiesības uz PVN bāzes samazinājumu ar nosacījumu, ka nodokļa maksātājs ir ieguvis apstiprinājumu par rēķina labojumu saņemšanu, ko izdevis preču vai pakalpojumu saņēmējs (parādnieks), ja nodokļa maksātājam

nebija neiespējami vai pārāk sarežģīti saņemt saprātīgā termiņā šādu apstiprinājumu par saņemšanu (spriedums, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40).

- 13 *Krajský soud v Brně* uzskata, ka no iepriekš minētajiem Tiesas spriedumiem cita starpā izriet:
- Direktīvas 90. panta 1. punktā ir noteikts pamatprincips, saskaņā ar kuru nodokļa aprēķina bāzi veido faktiski saņemtais izpildījums, un tādēļ nodokļu administrācija nedrīkst iekasēt kā PVN summu, kas ir lielāka par nodokļa maksātājam samaksāto summu<sup>3</sup>;
  - dalībvalstu iespējas izslēgt jebkādu iespēju samazināt PVN bāzi atzīšana ir pretrunā PVN neitralitātes principam<sup>4</sup>;
  - Direktīvas 90. panta 2. punkts ļauj dalībvalstīm veikt atkāpi no šī principa, ja apstākļi, ka pretizpildījums netika veikts, var būt grūti pārbaudāms vai būt tikai īslaicīgs, ievērojot, ka šādai atkāpei ir jābūt pamatotai un samērīgai<sup>5</sup>;
  - atkāpēm, kuru mērķis ir nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu un novērst krāpšanu nodokļu jomā, ir jābūt absolūti nepieciešamām šī mērķa sasniegšanai un tās nevar tikt izmantotas tā, ka tās varētu apdraudēt PVN neitralitāti<sup>6</sup>.

### Nobeiguma piezīmes

- 14 *Krajský soud v Brně* uzskata, ka Likuma par PVN 44. pantā minētais valsts tiesiskais regulējums attiecas uz situācijām, kad parādnieks nav pilnībā vai daļēji samaksājis kreditoram par pakalpojumu, kas ir apliekams ar nodokli. Tātad runa ir par gadījumu, kad dalībvalstis atbilstīgi Direktīvas 90. panta 2. punktam var veikt atkāpi no vispārējā noregulējuma, kurš izriet no Direktīvas 90. panta 1. punkta.
- 15 *Krajský soud v Brně* tomēr šaubās par to, vai prasījuma termiņa nosacījums, kas ir paredzēts Likuma par PVN 44. panta 1. punktā atbilst Direktīvas 90. pantam vai, iespējams, tā mērķim, kā arī Tiesas izvirzītajām prasībām attiecībā uz Direktīvas 90. pantu.

<sup>3</sup> Skat. 2019. gada 8. maija sprieduma, *A-PACK CZ s.r.o.* (C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377) 17.–22. punktu.

<sup>4</sup> Skat. spriedumus, 2008. gada 13. marta, *Securenta*, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, un 2014. gada 13. marts, *Malburg*, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147.

<sup>5</sup> Turpat.

<sup>6</sup> Skat. 2019. gada 8. maija sprieduma, *A-PACK CZ s.r.o.*, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377, 25.–27. punktu un 2012. gada 26. janvāra sprieduma, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40, 28. punktu.



- 16 Gadījumā, ja pārējie Likumā par PVN paredzētie nosacījumi ir izpildīti, strīdīgās nodokļa korekcijas veikšanas nepieļaujamība, kas izriet no tā, ka nosacījums par prasījuma termiņu nav izpildīts, *Krajský soud v Brně* ieskatā, pārkāpj PVN neitralitātes principu.
- 17 Visbeidzot, *Krajský soud v Brně* uzskata, ka aplūkojamā lieta atšķiras no visām citām lietām, kuras tika iesniegtas izskatīšanai Tiesā.

DARBA VERSIJA