

Lieta C-335/19

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2019. gada 24. aprīlis

Iesniedzējtiesa:

Augstākā administratīvā tiesa (Polija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2018. gada 6. decembris

Pieteicējs:

E. Sp. z o.o. Sp. k. z siedzibą w S.

Atbildētājs:

Minister Finansów

Pamatlietas priekšmets

Atteikums koriģēt PVN bāzi saistībā ar pakalpojumu sniegšanu gadījumā, ja daļējas vai pilnīgas maksājuma neizpildes iemesls ir parādnieka un kreditora īpašais nodokļu statuss; “atvieglojums neatgūstamu parādu dēļ”

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Direktīvas 2006/112 90. panta 2. punkta interpretācija, ņemot vērā nodokļu neitralitātes un samērīguma principus; LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) noteikumi, it īpaši šīs direktīvas 90. panta 2. punkts, ņemot vērā nodokļu neitralitātes un samērīguma principus, ļauj valsts tiesību aktos ieviest iespēju samazināt nodokļa

bāzi daļējas vai pilnīgas nemaksāšanas gadījumā tādēļ, ka parādniekam un kreditoram ir īpašs nodokļu statuss?

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

- parādnieks nav maksātnespējas vai likvidācijas procesā?
- kreditors un parādnieks ir reģistrēti kā aktīvi PVN maksātāji?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu; 90., 273. pants.

Atbilstošās valsts tiesību normas

2004. gada 11. marta Likums par pievienotās vērtības nodokli (2011. gada *Dz. U.* Nr. 177, 1054. poz., ar grozījumiem, turpmāk tekstā – “PVN likums”):

89.a pants, redakcijā, kas piemērojama izskatāmajā lietā:

“1. Nodokļu maksātājs var korigēt nodokļa bāzi un nodokli, kas jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu valsts teritorijā, ja pastāv iespēja, ka parādi nav atgūstami. Korekcija attiecas arī uz nodokļa bāzi un nodokļa summu par parāda summas daļu, kuras neatgūstamība kļuvusi iespējama.

1.a Parādu neatgūstamība tiek uzskatīta par iespējamu, ja parāds nav nokārtots vai jebkādā veidā cedēts 150 dienu laikā no līgumā vai rēķinā norādītā maksājuma termiņa beigām.

2. Likuma 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 kurš nav maksātnespējas vai likvidācijas procesā;

[..]

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

- a) kreditors un parādnieks ir nodokļu maksātāji, kas reģistrēti kā aktīvi PVN maksātāji,

- b) parādnieks nav maksātnespējas vai likvidācijas procesā;
- [..]
- 5) no dienas, kad izrakstīts rēķins, kas apliecina parādu, nav pagājuši divi gadi kopš tā gada beigām, kurā tas tika izdots.
3. 1. punktā minētā korekcija var notikt norēķinos par periodu, kurā prasības neatgūstamība tiek uzskatīta par iespējamu, ar nosacījumu, ka līdz kreditora nodokļu deklarācijas par šo periodu iesniegšanas dienai parāds nav jebkādā veidā nokārtots vai cedēts.
4. Ja pēc nodokļu deklarācijas, kurā veikta 1. punktā minētā korekcija, iesniegšanas parāds tika samaksāts vai jebkādā veidā cedēts, kreditoram ir pienākums palielināt nodokļa bāzi un nodokļa summu, kas jāmaksā par periodu, kurā debitora parāds tika samaksāts vai cedēts. Parāda daļējas samaksas gadījumā nodokļa bāze un maksājamā nodokļa summa tiek palielināta proporcionāli šai daļai.
5. Kreditoram ir pienākums kopā ar nodokļu deklarāciju, kurā viņš veic 1. punktā minēto korekciju, paziņot par šo korekciju, kā arī korekcijas summu un parādnieka datus kompetentās nodokļu iestādes vadītājam.
- [..]
7. 1.–5. punkta noteikumus nepiemēro, ja starp kreditoru un parādnieku pastāv attiecības, kas minētas 32. panta 2.–4. punktā.
8. Par valsts finansēm atbildīgais ministrs, izdodot noteikumus, paredz 5. punktā minētā paziņojuma veidni [..].”
- 89.b pants
- “1. Gadījumā, ja maksājums, kas izriet no rēķina, kas apliecina preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu valsts teritorijā, 150 dienu laikā no līgumā vai rēķinā norādītās maksājuma dienas nav izpildīts, parādniekam ir pienākums koriģēt atskaitāmo nodokļa summu, kas izriet no šī rēķina, norēķinu periodā, kurā beidzas 150 dienas pēc līgumā vai rēķinā norādītā maksājuma termiņa beigām.
- 1.a 1. punkta noteikumi netiek piemēroti, ja parādnieks maksājumu veicis vēlākais tā norēķinu perioda pēdējā dienā, kurā pagājušas 150 dienas no dienas, kad beidzies šī maksājuma veikšanas termiņš.
- [..]
2. Gadījumā, ja maksājamā summa tiek daļēji samaksāta 150 dienu laikā no līgumā vai rēķinā norādītā maksājuma termiņa beigām, korekcija attiecas uz priekšnodokli par parāda nesamaksāto daļu. Attiecīgi tiek piemērots 1.a punkts.

[..]

4. Gadījumā, ja parāds ir samaksāts pēc 1. punktā minētās korekcijas veikšanas, nodokļu maksātājam ir tiesības palielināt priekšnodokļa summu, kas iekasēta par norēķinu periodu, kurā veikts maksājums, par 1. punktā minēto nodokļa summu. Parāda daļējas samaksas gadījumā priekšnodokli var palielināt par šo daļu.

[..]

6. Ja tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs nav izpildījis 1. punktā noteikto pienākumu, nodokļu iestādes vadītājs vai fiskālās kontroles iestāde 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 nodokļu noziegumu, papildu nodokļu saistības netiek noteiktas.”

2003. gada 28. februāra *ustawa – Prawo upadłościowe i naprawcze* (Likums par maksātnespēju un pārstrukturēšanu; konsolidētā redakcija, 2015. gada *Dz. U.*, 233. pozīcija, ar vēlākajiem grozījumiem, turpmāk tekstā – “Maksātnespējas likums”):

342. pants, redakcijā, kas attiecas uz izskatāmo lietu:

“1. Parādi, kas jāsedz no maksātnespējas līdzekļiem, iedalās šādās kategorijās:

- 1) pirmā kategorija – maksātnespējas procedūras izmaksas, [..];
- 2) otrā kategorija – no darba tiesiskajām attiecībām izrietošie parādi par periodu pirms maksātnespējas pasludināšanas, [..];
- 3) trešā kategorija – nodokļi un citas valsts nodevas, kā arī citi parādi par sociālās apdrošināšanas iemaksām, ieskaitot procentus un izpildes izmaksas;
- 4) ceturta kategorija – citi parādi, ja tie nav apmierināti atbilstoši piektajai kategorijai, kopā ar procentiem par pēdējo gadu pirms maksātnespējas pasludināšanas datuma, ar līgumsaistību, tiesāšanās izdevumu un izpildes izmaksu kompensāciju;
- 5) piektā kategorija – procenti, kuri neietilpst iepriekš minētajās kategorijās, secībā, kādā tiek veikta kapitāla izmaksāšana, kā arī tiesas un administratīvie sodi un parādi no ziedojumiem un novēlējumiem.

2. Parādi, kas pēc maksātnespējas pasludināšanas radušies saistībā ar pārvedumu vai indosamentu, ir jāapmierina atbilstoši trešajai kategorijai, ja tie neattiecas uz ceturto kategoriju. Tas neattiecas uz parādiem, kuri radušies maksātnespējas administratora vai pārvaldnieka darbības vai to maksātnespējas subjekta pasākumu rezultātā, kas veikti ar tiesas uzraudzītāja piekrišanu.

3. [...]”

Faktu un tiesvedības izklāsts, pušu galvenie argumenti

- 1 *Ministr Finansów* [Finanšu ministram] iesniegtajā iesniegumā par individuālas interpretācijas sniegšanu *E. sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “sabiedrība”) norādīja, ka tā – kā reģistrēts aktīvs PVN maksātājs – veic saimniecisko darbību, sniedzot apmaksātus nodokļu konsultāciju pakalpojumus, cita starpā subjektiem, kuri reģistrēti kā aktīvi PVN maksātāji. Pakalpojumu saņēmēji nav ar to saistīti subjekti. Atlīdzību par sniegtajiem pakalpojumiem sabiedrība uzskata par nodokļa bāzi. Nodokļa maksāšanai par pakalpojumiem, kas sniegti valsts teritorijā, sabiedrība piemēro pievienotās vērtības nodokļa (PVN) pamatlikmi. PVN likumā minētajos gadījumos tā piemēro arī apgrieztās maksas iekasēšanu (PVN likuma 28.b pants).
- 2 Sabiedrība ir izsniegusi PVN rēķinu līgumpartnerim par nodokļu konsultāciju pakalpojumiem, kas aplikti ar nodokļiem valsts teritorijā. Līdz pieteikuma iesniegšanas dienai sabiedrība nebija saņēmusi norādītā PVN rēķina apmaksu. Laiks kopš rēķina izrakstīšanas dienas nepārsniedz divus gadus. Parāds nav nokārtots vai jebkādā veidā cedēts. Turklāt sabiedrība ir norādījusi, ka līgumpartneris (parādnieks): pakalpojuma sniegšanas dienā bijis reģistrēts kā aktīvs PVN maksātājs, neesot bijis maksātnespējas procesā un nav bijis likvidācijas procesā. Tas joprojām esot reģistrēts kā aktīvs PVN maksātājs un pašlaik atrodies likvidācijas procesā.
- 3 Saistībā ar iepriekš minēto sabiedrība ir vērsusies pie finanšu ministra ar jautājumu, vai šajā faktiskajā situācijā var koriģēt nodokļa bāzi un nodokli, kas jāmaksā par pakalpojumu sniegšanu valsts teritorijā, ja saistības nav pilnībā izpildītas, un norēķinu periodā, kurā beidzas 150 dienas pēc maksājuma termiņa beigām, parādnieks atrodas likvidācijas procesā.
- 4 2015. gada 12. janvāra individuālajā interpretācijā finanšu ministrs atzina, ka no Padomes Direktīvas 2006/112 90. panta izrietošais regulējums dalībvalstīm nav obligāts. PVN likuma 89.a panta ievads par tiesībām koriģēt nodokļa bāzi un nodokli, kas jāmaksā par, iespējams, neatgūstamu kreditora prasījumu, nav pretrunā Direktīvas 2006/112 90. pantam. Līdz ar to tas, ka nav izpildīts viens no Polijas tiesiskajā regulējumā ieviestajiem pamatnosacījumiem, kas ļauj īstenot no šī paša Direktīvas 90. panta izrietošās tiesības, nedod nodokļu maksātājiem pamatu tieši no Savienības tiesību aktiem iegūt tiesības uz tā saukto “atvieglojumu neatgūstamu parādu dēļ”.
- 5 Sabiedrība šo individuālo interpretāciju pārsūdzēja *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie* (vojevodistes administratīvā tiesa Ščecinā), kas prasību noraidīja. Pēc tās domām, tikai visu nosacījumu, kas minēti PVN likuma 89.a panta 2. punktā, kopīga izpilde dod tiesības koriģēt maksājamo nodokli, kas izskatāmajā lietā nav noticis.

- 6 Par šo spriedumu sabiedrība iesniedza kasācijas sūdzību. *Naczelny Sąd Administracyjny* [Augstākā administratīvā tiesa] apvienoja šo lietu ar trim citām lietām, lai taisītu kopīgu spriedumu. Visās šajās lietās sabiedrības bija lūgušas sniegt individuālu interpretāciju, kurā problēmas būtība ir saistīta ar Polijas tiesību aktos noteikto atvieglojumu neatgūstamu parādu dēļ piemērošanas nosacījumu atbilstību [Savienības tiesībām] saistībā ar iespējamiem faktiem, kuros ir piemērojams PVN likuma 89.a pants.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 7 Iesniedzējtiesas šaubas attiecas uz dalībvalstīm piešķirtās brīvības apjomu, nosakot Direktīvas 2006/112 90. pantā paredzētā regulējuma izmantošanas valsts likumdošanā nosacījumus. It īpaši, šī tiesa nav pārliecināta, vai PVN likuma 89. pantā paredzētie nosacījumi neietver vien tādus, kas ļauj pierādīt, ka parāds, kura vērtība iekļauta PVN deklarācijā kā apliekamais apgrozījums un maksājamais nodoklis, nav nomaksāts, izņemot nosacījumus, kuri attiecas uz kreditora un parādnieka nodokļu statusu. PVN likuma 89.a pantā līdztekus norādei, kuri parādi ir uzskatāmi par nemaksātiem, ir ietverti arī 2. punkta nosacījumi.
- 8 Direktīvas 2006/112 90. pantā nav precizēti ne nosacījumi, ne pienākumi, ko dalībvalstis var uzlikt, un līdzšinējā Augstākās administratīvās tiesas judikatūrā tas tika interpretēts tā, ka šie nosacījumi dalībvalstīm piešķir rīcības brīvību, it īpaši attiecībā uz formalitātēm, kas nodokļu iestāžu ieskatā nodokļu maksātājiem ir jāievēro, lai samazinātu nodokļu bāzi. Tāpēc valsts judikatūrā ir atzīts, ka atvieglojums neatgūstamu parādu dēļ ietilpst rīcības brīvībā.
- 9 Iesniedzējtiesa uzskata, ka Tiesas judikatūrā līdz šim nav sniegta precīza atbilde par iespēju ieviest iepriekš minētos ierobežojumus valsts tiesību aktos.
- 10 No Tiesas līdzšinējās judikatūras izriet, ka tā atbalsta šauru interpretāciju “atvieglojumu neatgūstamu parādu dēļ” izmantošanas ierobežojumiem, ko dalībvalstis var ieviest valsts tiesību aktos.
- 11 It īpaši 2014. gada 15. maija spriedumā lietā C-337/13, *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft*, EU:C:2014:328, Tiesa nosprieda, ka “formalitātes, kas nodokļu maksātājiem ir jāveic, lai nodokļu iestādēs īstenotu savas tiesības saņemt PVN nodokļa bāzes samazinājumu, tiek ierobežotas tādējādi, ka ļauj pamatot to, ka pēc darījuma noslēgšanas definīitīvi nav saņemta daļa no atlīdzības vai visa atlīdzība” (39. punkts).
- 12 Tomēr šī sprieduma 36. punktā Tiesa norādījusi, ka “saistībā ar jautājumu par to, kādas formalitātes var izvirzīt, lai īstenotu šīs tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu, ir jāatgādina, ka atbilstoši PVN direktīvas 273. pantam dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, tostarp ar noteikumu, ka šāda iespēja netiek

izmantota, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti šīs direktīvas 3. nodaļā.”

- 13 Šaubas neatrisina arī Tiesas 2017. gada 23. novembra spriedums, C-246/16, *Enzo Di Maura*, EU:C:2017:887, kurā Tiesa atzinusi, ka Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstij nav atļauts pievienotās vērtības nodokļa bāzes samazinājumam paredzēt nosacījumu par to, ka maksātnespējas procedūra ir bijusi neveiksmīga, ja šāda procedūra var ilgt vairāk nekā desmit gadus (rezolutīvā daļa).
- 14 Iepriekš minētais var likt domāt, ka, vērtējot valsts tiesību aktu atbilstību Savienības tiesību aktiem, izšķirošs bijis maksātnespējas procedūras ilgums. Tomēr motīvu daļā Tiesa norādījusi, ka “ kaut arī būtiska nozīme ir tam, lai dalībvalstis spētu pārvarēt šī sprieduma 16. punktā minēto nenoteiktību, kas raksturīga rēķina apmaksāšanas pabeigtībai, šādām tiesībām izdarīt atkāpi būtu jāaprobežojas ar minēto nenoteiktību un it īpaši ar atbildi uz jautājumu, vai nemaksāšanas gadījumā var netikt samazināta nodokļa bāze” (22. punkts). Kā Tiesa turpinājumā ir norādījusi, “ ja tiktu pieļauta iespējamība, ka dalībvalstis ir tiesīgas pilnībā aizliegt samazināt PVN bāzi, tas būtu pretrunā PVN neitralitātes principam, [no kura cita starpā izriet], ka uzņēmējs kā nodokļa iekasētājs valsts labā būtībā ir pilnībā jāatbrīvo no galīgi maksājamā vai samaksātā nodokļa saistībā ar viņa saimniecisko darbību, kurai tiek piemērots PVN, nastas” (23. punkts).
- 15 Tiesa, atsaucoties uz samērīguma principu, nosprieda, ka “ šī nenoteiktība tiek ņemta vērā, liedzot nodokļa maksātājam īstenot savas tiesības samazināt nodokļa bāzi, pirms parāds kļūst galīgi neatgūstams, kā tas būtībā ir paredzēts pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā. [...] Taču [...] identisku rezultātu varētu sasniegt arī tad, ja nodokļa maksātājam tiktu piešķirtas tiesības uz samazinājumu, līdzko tas konstatē pamatotu iespējamību, ka parāds netiks segts, pat ja nodokļa bāze būtu no jauna jānovērtē, to palielinot gadījumā, ja apmaksā tomēr notiktu” (27. punkts).
- 16 Tajā pašā laikā Tiesa atzina, ka “ tātad valsts iestādēm, – ievērojot samērīguma principu un tiesai veicot pārbaudi, – būtu pienākums noskaidrot, kā nodokļa maksātājs var pierādīt iespējamu ilgāku nemaksāšanas periodu, ņemot vērā piemērojamo valsts tiesību normu īpatnības” (27. punkts).
- 17 No līdzšinējās Tiesas judikatūras, šķiet, izriet, ka valsts tiesību aktos paredzētie nosacījumi atvieglojuma neatgūstamu parādu dēļ izmantošanai var attiekties tikai uz neskaidrības, kas saistīta ar rēķina nemaksāšanas galīgo raksturu, novēršanas jautājumu.
- 18 Ņemot vērā iepriekš minēto, iesniedzējtiesa šaubās, vai šādi papildu nosacījumi, kas noteikti PVN likuma 89.a panta 2. punktā, ir pieļaujami, kā arī vai korekcijas veikšanas pietiekamas pierādīšanas nosacījums ir parāda neatgūstamības iespējamības pierādīšana tādā veidā, ka nodokļu maksātājs pierāda, ka parāds nav

nokārtots vai jebkādā veidā cedēts 150 dienu laikā no dienas, kad beidzies līgumā vai rēķinā norādītais tā apmaksas termiņš.

- 19 Iesniedzējtiesa no Tiesas it īpaši sagaida, lai tā norādītu, vai šādi nosacījumi, kas paredzēti PVN likuma 89.a panta 2. punktā, nepaliek ārpus dalībvalstīm piešķirtās [rīcības] brīvības tvēruma, vai arī, ņemot vērā samērīguma principu, valsts tiesai šie nosacījumi ir jāizvērtē atkarībā no lietas apstākļiem, kas cita starpā nozīmētu, ka būtu jāpatur prātā maksātspējas vai likvidācijas procesa ilgums.
- 20 Atzīšana, ka Savienības tiesību akti liedz dalībvalstij piemērot PVN likuma 89.a panta 2. punktā paredzēto nosacījumu, acīmredzami grautu Polijas tiesību sistēmas saskaņotību. Proti, Polijas likumdevējs ir nolēmis PVN likuma 89.b pantā izmantot tiesības, kas paredzētas Direktīvas 2006/112 185. panta 2. punktā.
- 21 Lai novērstu neitralitātes un samērīguma principu pārkāpumus, nodokļu maksātāja/kreditora “atvieglojumu neatgūstamu parādu dēļ” izmantošana un viņa maksājamā nodokļa korekcija ir saistīta ar nodokļu maksātāja/parādnieka pienākumu koriģēt priekšnodokli. Tādējādi tiek nodrošināta PVN neitralitāte, kas ir tā strukturālā iezīme. Kreditoram izmantojot “atvieglojumu neatgūstamu parādu dēļ”, strukturāli beidz pastāvēt koriģētais nodoklis. Tādējādi faktiski beidz pastāvēt priekšnodoklis, kuru varētu atskaitīt. Tāpēc kreditora tiesību koriģēt nodokli, kas jāmaksā neatgūstamu parādu gadījumā, sekas ir no PVN likuma 89.b panta 1. punkta izrietošais nodokļu maksātāja/parādnieka pienākums samazināt atskaitāmo priekšnodokli vai, ja tāda nav, palielināt maksājamā nodokļa summu par nodokļa summu, kas izriet no neapmaksātajiem rēķiniem, koriģējot deklarāciju par periodu, kurā viņš veicis atskaitījumu. Tā kā PVN likuma 89.a panta noteikumi attiecas uz nodokļu maksātāja/kreditora tiesībām un nosaka šo viņa tiesību izmantošanas nosacījumus, savukārt šī likuma 89.b panta 1. punkts attiecas uz vienlaicīgu nodokļa maksātāja/parādnieka, kurš nav samaksājis kreditoram parādu, kas atbilst PVN likuma 89.a panta 1. punkta un 1.a punkta prasībām, pienākumu veikt attiecīgu atskaitāmā priekšnodokļa korekciju vai attiecīgi palielināt maksājamā nodokļa summu par periodu, kurā nodokļu maksātājs veicis atskaitījumu, – tad starp abiem šiem regulējumiem ir jābūt pilnīgai korelācijai un tiem ir jāattiecas uz to pasu tiesisko stāvokli. Tas ir tāpēc, ka vērtējums par to, vai kreditors ir pareizi īstenojis tiesības koriģēt maksājamo nodokli, ir atkarīgs no parādnieka situācijas, jo viena nodokļu maksātāja tiesības ir tieši saistītas ar otra nodokļu maksātāja pienākumu.
- 22 Iesniedzējtiesa uzskata, ka kreditora veiktā korekcija attiecībā pret maksātspējīgo parādnieku ir nepieņemama iejaukšanās maksātspējas procedūras gaitā, mainot Maksātspējas likuma 342. pantā noteikto kārtību, kādā tiek apmierināti kreditoru prasījumi, tādējādi, ka apmierina – uz Valsts kases rēķina – viena no parādnieka kreditoriem prasījumu, kura vietā to masā parādās cits kreditors Valsts kases personā, kā rezultātā PVN saistības tiek pārveidotas no ceturtās prasījumu apmierināšanas kategorijas (no saimnieciskām un – vispārīgi – civiltiesiskajām attiecībām izrietoša kreditora rēķina bruto vērtība) uz trešo

kategoriju (nodokļi). Valsts judikatūrā ir atzīts, ka maksātspējas un pārstrukturēšanas tiesību normas, tostarp Maksātspējas likuma 342. panta nosacījumi, ir speciālas normas attiecībā pret nodokļu noteikumiem un neļauj apmierināt atsevišķu kreditoru prasījumus, pārkāpjot šajā normā noteikto kārtību.

- 23 Valsts tiesiskajā regulējumā – PVN likuma 89.a panta 2. punkta 1. apakšpunktā un attiecīgi 89.b panta 1.b punktā ieviestie ierobežojumi ir šī principa ievērošanas izpausme, un šī principa neievērošana varētu kaitēt valstī funkcionējošās Maksātspējas likuma 342. pantā noteiktās tiesību sistēmas saskaņotībai.
- 24 Šajā kontekstā tomēr rodas dilemma, vai šie ierobežojumi tomēr nav pretrunā Direktīvas 2006/112 90. panta 2. punktam, ņemot vērā nodokļu neitralitātes un samērīguma principus, un, ja Tiesa uzskata, ka šīs normas tiek pārkāptas, tad – vai valsts tiesai ir jālemj pretēji Maksātspējas likuma 342. pantā noteiktajai normai.
- 25 Iepriekš minētās šaubas rodas arī attiecībā uz pārējiem PVN likuma 89.a panta nosacījumiem atvieglojuma neatgūstamu parādu dēļ piemērošanai. Arī šie nosacījumi nodrošina pieņemto nodokļu risinājumu simetriju. It īpaši nosacījums, ka piegāde ir jāveic aktīvajam nodokļu maksātājam, nodrošina simetrisku priekšnodokļa samazinājumu preču pircējam. Ja šis ierobežojums nebūtu bijis, tas nozīmētu, ka galapatēriņš netiktu aplikts ar nodokli un faktiskā nodokļu iekasēšana netiktu nodrošināta.
- 26 Pēc iesniedzējtiesas domām, iepriekš minētie argumenti ir būtisks elements, kas liecina par labu vajadzībai kopīgi ievērot visus PVN likuma 89.a un 89.b panta nosacījumus.