TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2020. gada 11. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 90. un 273. pants – Nodokļa bāze – Samazinājums – Atteikums – Nemaksāšana – Nodokļa maksātājs, kurš nav pieteicis savu kreditora prasījumu pret debitoru uzsāktas bankrota procedūras laikā – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi – Tieša iedarbība

Lietā C-146/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Vrhovno sodišče* (Augstākā tiesa, Slovēnija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2019. gada 30. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 21. februārī, tiesvedībā

SCT d.d., bankrota procesā,

pret

Slovēnijas Republiku,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Dž. Švīrebs [*P. G. Xuereb*], tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un A. Kumins [*A. Kumin*] (referents),

ģenerāladvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: M. Longars [*M. Longar*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2020. gada 26. februāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *SCT d.d.*, bankrota procesā, vārdā – *S. Pušenjak*, *odvetnica*,

– Slovēnijas valdības vārdā – *T. Mihelič Žitko* un *V. Klemenc*, pārstāves,

– Čehijas valdības vārdā – *M. Smolek*, *O. Serdula* un *J. Vláčil*, pārstāvji,

– Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *G. Galluzzo*, *avvocato dello Stato*,

– Eiropas Komisijas vārdā – *N. Gossement* un *M. Kocjan*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – slovēņu.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 90. pantu.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *SCT d.d.*, sabiedrību bankrota procesā, un Slovēnijas Republiku saistībā ar atteikumu *SCT* piešķirt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summas korekciju, kas ir samaksāts un attiecas uz neatgūtiem prasījumiem, jo šī sabiedrība savus prasījumus nav pieteikusi pret debitoriem uzsāktajās bankrota procedūrās.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesību akti

3 PVN direktīvas 90. pantā ir noteikts:

"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."

4 Šīs direktīvas 273. pantā ir paredzēts:

"Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

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

Slovēnijas tiesības

5 *Zakon o davku na dodano vrednost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – "*ZDDV-1*") 39. panta 2.–4. punktā ir paredzēts:

"(2) Ja pasūtījums tiek atcelts, prece tiek atdota vai cena tiek samazināta pēc piegādes veikšanas, nodokļa bāzi attiecīgi samazina. Nodokļa maksātājs var koriģēt (samazināt) aprēķinātā PVN summu, ja rakstveidā informē pircēju par PVN summu, kuru šim pircējam nav tiesību atskaitīt.

(3) Nodokļa maksātājs var koriģēt (samazināt) aprēķināto PVN summu arī gadījumā, ja, pamatojoties uz galīgu tiesas rīkojumu par pabeigtu bankrota procedūru vai sekmīgi noslēgtu vienošanos par obligāto norēķinu procesu, minētais nodokļa maksātājs nav saņēmis atmaksu vai nav saņēmis pilnīgu atmaksu. Tāpat var rīkoties nodokļa maksātājs, kurš saņem galīgu tiesas lēmumu par procesa

apturēšanu vai citu apliecinājumu, no kura izriet, ka pabeigtā piespiedu izpildes procedūrā tas nav saņēmis atmaksu vai nav saņēmis pilnīgu atmaksu, jo debitors ir ticis svītrots no uzņēmumu reģistra vai citiem attiecīgiem reģistriem vai dokumentiem. Ja nodokļa maksātājs vēlāk saņem maksājumu vai daļēju maksājumu saistībā ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, attiecībā uz kuru tas ir pieprasījis veikt nodokļa bāzes korekciju saskaņā ar šo punktu, viņam par saņemto summu ir jādeklarē PVN.

(4) Neskarot iepriekšējo punktu, nodokļa maksātājs var koriģēt (samazināt) aprēķinātā un nesamaksātā PVN summu par visiem atzītajiem prasījumiem, kurus tas ir pieteicis mierizlīguma ar kreditoriem procesā vai bankrota procedūrā."

6 Saskaņā ar *Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju* (Likums par finanšu darījumiem, maksātnespējas procedūrām un uzņēmumu piespiedu likvidāciju; turpmāk tekstā – "*ZFPPIPP*") 296. pantu:

"(1) Kreditoriem bankrota procedūrā ir jāpiesaka visi to prasījumi pret bankrotējušo debitoru, kas radušies līdz bankrota procedūras sākumam, izņemot tos, kuru pieteikšana likumā nav paredzēta.

[..]

(5) Ja kreditors neievēro šā panta 1. punktā [..] noteikto prasījuma iesniegšanas termiņu, tā prasījums pret bankrotējušo debitoru tiek dzēsts, un tiesa novēloto pieteikumu par kreditora prasījumu noraida.

[..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

7 *SCT* par 2014. taksācijas gada aprīli veica PVN korekciju 272 471 EUR apmērā par neatgūtajiem prasījumiem, kas tai bija pret divām sabiedrībām, kurām bankrota procedūras tika galīgi izbeigtas 2013. gada jūnijā.

8 Pārbaudē kompetentā finanšu iestāde konstatēja, ka *SCT* savus kreditora prasījumus attiecīgajās bankrota procedūrās nebija pieteikusi un ka atbilstoši *ZFPPIPP* 296. pantam minētie prasījumi ir dzēsti. Tādēļ tā secināja, ka izvirzītie nosacījumi PVN samazinājuma saņemšanai nav izpildīti.

9 Pārskatot lēmumu pēc tam, kad tas tika apstrīdēts, *SCT* saņēma apstiprinājumu – no *ZDDV-1* 39. panta 3. punkta izriet, ka nodokļa maksātājam, pamatojoties uz galīgu tiesas lēmumu par pabeigtu bankrota procedūru, ir tiesības veikt aprēķinātā PVN korekciju tikai tad, ja tas ir pieteicis prasījumus pret bankrotējušo debitoru. Ar šo pieteikumu nodokļa maksātājs arī apstiprina, ka kreditora prasījums joprojām ir spēkā, un tam ir īpaša nozīme attiecībā uz to prasījumiem no personām, ar kurām nodokļa maksātājs ir saistīts – kā šajā gadījumā.

10 Izskatot *SCT* iesniegto administratīvo sūdzību, pirmās instances administratīvā tiesa apstiprināja nodokļu iestādes lēmumus. Šajā ziņā tā balstījās uz PVN direktīvas 90. pantu. Minētās tiesas skatījumā, lai arī šī panta 1. punktā ir noteikts, ka nemaksāšanas gadījumā pēc tam, kad notikusi piegāde, attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli, ar minētā panta 2. punktu dalībvalstīm ir ļauts no paredzētajiem noteikumiem atkāpties. Taču Slovēnijas likumdevējs šo atkāpšanās iespēju neesot izmantojis.

11 Revīzijas sūdzībā, ko *SCT* iesniedza *Vrhovno sodišče* (Augstākā tiesa, Slovēnija), tā norādīja, ka *ZDDV-1* 39. panta 3. punkts nav atkāpe no PVN direktīvas 90. panta 1. punktā noteiktajiem pienākumiem; tajā ir vien minēti nosacījumi, kuriem ir jāatbilst, lai varētu samazināt nodokļa bāzi. Tālab 39. panta 3. punkts neatbilstot šīs direktīvas 90. panta 2. punkta piemērošanai.

12 *Vrhovno sodišče* (Augstākā tiesa) precizē, ka *ZDDV-1* 39. panta 2. punktā, kurā ir uzskaitīti gadījumi, kuros samazina ar PVN apliekamo bāzi, nav minēti nemaksāšanas gadījumi. No tā izrietot, ka Slovēnijas likumdevējs ir piemērojis PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzēto atkāpi un tātad ir paredzējis izņēmumu no tiesībām samazināt PVN bāzi šiem gadījumiem.

13 Šīs tiesas skatījumā, tomēr no *ZDDV-1* 39. panta 3. punkta varētu izsecināt, ka Slovēnijas likumdevējs tik un tā ir paredzējis četrus galīgi uzskaitītus gadījumus, kuros nodokļa bāzes samazināšanu nodokļu maksātājam var piešķirt, pat ja samaksa nav veikta, un tas līdz ar to nozīmējot "izņēmumu izņēmumā". Šie izņēmuma gadījumi izrietot no nodokļa maksātāja nespējas atgūt savu prasījumu pilnā apmērā. Tomēr, lai atzītu tiesības uz PVN apliekamās bāzes samazinājumu, no nodokļa maksātāja tiek prasīts iesniegt konkrētus dokumentus. Tā nodokļa maksātājam ir jāpierāda, ka viņam nav bijis iespējams atgūt šo prasījumu, iesniedzot oficiālu apstiprinājumu, kas izsniegts atbilstošā juridiskā procedūrā.

14 Minētā tiesa uzskata, ka iespējas samazināt nodokļa bāzi, kas izriet no *ZDDV-1* 39. panta, ierobežošana ir pretrunā PVN direktīvas 90. panta 2. punktam tādēļ, ka tā neļauj samazināt nodokļa bāzi visos gadījumos, kad prasījuma summas nesamaksa ir kļuvusi galīga, bet, gluži otrādi, šim samazinājumam ir izvirzītas papildu prasības, kas nodokļa maksātājam jāizpilda.

15 Šajā kontekstā *Vrhovno sodišče* (Augstākā tiesa) jautā, vai, ņemot vērā PVN sistēmu regulējošos principus, tomēr – piemērojot PVN direktīvas 90. panta 2. punktu – ir pieņemami atteikt tiesības samazināt PVN apliekamo bāzi prasījuma summas nesamaksas gadījumā, kad nodokļa maksātājs, lai gan tas neizvairās no nodokļu maksāšanas un neapiet nodokļus, nav iesniedzis pierādījumus par vajadzīgo rūpību prasījuma atgūšanā un valstij maksājamā PVN samaksā.

16 Faktiski PVN maksātājs būs vienmēr viens no šī nodokļa iekasēšanas galvenajiem komponentiem, valsts uzdevumā to ieturēdams un atmaksādams samaksāto PVN. Ja šim nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības samazināt PVN apliekamo bāzi visos gadījumos, kad prasījumi nav atgūti, un tādējādi arī tad, kad viņš pats neizpilda no PVN sistēmas izrietošos pienākumus, valstij tiktu liegta iespēja saņemt tai maksājamo PVN.

17 Pieņemot, ka dalībvalstīm ar Savienības likumdevēju piešķirtās pilnvaras, pamatojoties uz PVN direktīvas 90. panta 2. punktu, būtu iespējams interpretēt tādējādi, ka ar to valsts likumdevējam ir ļauts sašaurināt iespēju samazināt ar PVN apliekamo bāzi galīgas nesamaksas gadījumā, šī tiesa tomēr jautā, vai saskaņā ar PVN direktīvu nodokļa maksātājam ir jādod iespēja pierādīt, ka viņa prasījumi nav tikuši apmierināti, arī iesniedzot pieteikumu bankrota procedūrā, vai ka ir citi saprātīgi iemesli, kas pamato prasījuma nepieteikšanu.

18 Visbeidzot minētā tiesa vēlas noskaidrot, vai var uzskatīt, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punktam ir tieša iedarbība – it īpaši gadījumā, kad dalībvalsts likumdevējs ir pārkāpis pieļaujamo šīs direktīvas 90. panta 2. punktā noteikto izņēmumu regulējumu.

19 Šādos apstākļos *Vrhovno sodišče* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai PVN direktīvas 90. panta 2. punktu var interpretēt tādējādi, ka tas pieļauj atkāpi no PVN nodokļa bāzes samazināšanas tiesībām arī galīgas nesamaksāšanas gadījumā, ja šī galīgā nesamaksāšana ir sekas tam, ka nodokļa maksātājs nav pienācīgi rīkojies, piemēram, nav pieteicis savu prasījumu bankrota procedūrā, kas uzsākta pret minētā nodokļa maksātāja debitoru, kā izskatāmajā lietā?

2) Vai arī gadījumā, kad ir pieļaujama šāda atkāpe no PVN nodokļa bāzes samazināšanas tiesībām, tāpat pastāv šādas nodokļa bāzes samazināšanas tiesības galīgas nesamaksāšanas gadījumā, ja nodokļa maksātājs pierāda, ka, pat ja tas būtu pieteicis savus prasījumus bankrota procedūrā, tie nebūtu tikuši samaksāti, vai arī pierāda, ka ir pastāvējuši saprātīgi iemesli, lai tas prasījumu nepieteiktu?

3) Vai PVN direktīvas 90. panta 1. punktam ir tieša iedarbība arī gadījumā, kad dalībvalsts likumdevējs ir pārkāpis pieļaujamo tā paša 90. panta 2. punktā noteikto izņēmumu regulējumu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

20 Uzdodot pirmo un otro jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 90. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz samaksāto PVN saistībā ar neatgūstamu prasījumu nodokļa maksātājam tiek atteiktas, ja viņš šo prasījumu nav pieteicis pret debitoru uzsāktā bankrota procedūrā, pat ja šis nodokļa maksātājs pierāda, ka, lai arī viņš minēto prasījumu būtu pieteicis, to nevarētu atgūt, vai ka ir saprātīgi iemesli konkrēto prasījumu nepieteikt.

21 Lai atbildētu uz šo jautājumu, jāatgādina, ka ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, kas attiecas uz anulēšanas, izbeigšanas, atteikuma, pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumu vai arī gadījumu, kad cena tiek samazināta pēc tam, kad notikusi piegāde, dalībvalstīm ir uzlikts pienākums samazināt PVN bāzi un tātad PVN summu, kas nodokļa maksātājam jāmaksā ikreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis atlīdzību vai tās daļu. Šajā tiesību normā izpaužas PVN direktīvas pamatprincips, saskaņā ar kuru nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un tātad nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar piedzīt kā PVN summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Protams, ar šīs direktīvas 90. panta 2. punktu dalībvalstīm tiek ļauts atkāpties no šī noteikuma gadījumā, ja nav samaksāta daļa no cenas vai visa darījuma cena. Šādi, ja attiecīgā dalībvalsts ir izlēmusi piemērot šo atkāpi, nodokļa maksātāji, pamatojoties uz šī panta 1. punktu, nevar atsaukties uz tiesībām samazināt ar PVN apliekamo bāzi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 23. punkts).

23 Šīs atkāpes iespējas, kuru var izmantot tikai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, pamatā ir doma, ka atlīdzības nemaksāšanu noteiktos apstākļos un attiecīgajā dalībvalstī pastāvošās tiesiskās situācijas dēļ var būt grūti pārbaudīt vai arī tā var būt tikai provizoriska (spriedums, 2018. gada 22. februāris, *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Līdz ar to minētās atkāpes iespējas mērķis ir vien ļaut dalībvalstīm tikt galā ar neskaidrību, kas ir saistīta ar maksājamo summu atgūšanu, un tā neregulē jautājumu par to, vai ar PVN apliekamo bāzi nav iespējams samazināt galīgas nemaksāšanas gadījumā (spriedums, 2019. gada 24. oktobris, *Porr Építési Kft.*, C-292/19, nav publicēts, EU:C:2019:901, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Turklāt, ja dalībvalstīm tiktu atzīta iespēja izslēgt jebkādu PVN bāzes samazināšanu, tas būtu pretrunā PVN neitralitātes principam, no kura it īpaši 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 (spriedums, 2019. gada 24. oktobris, *Porr Építési Kft.*, C-292/19, nav publicēts, EU:C:2019:901, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Tiesa šajā ziņā ir nospriedusi, ka situācija, kuru raksturo debitora saistību pret kreditoriem galīga samazināšana, nevar tikt kvalificēta kā "nemaksāšana" PVN direktīvas 90. panta 2. punkta izpratnē (spriedums, 2019. gada 24. oktobris, *Porr Építési Kft.*, C-292/19, nav publicēts, EU:C:2019:901, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Tādējādi šādā gadījumā dalībvalstij ir jāļauj samazināt ar PVN apliekamo bāzi, ja nodokļa maksātājs var pierādīt, ka viņa prasījumu pret debitoru nekad nebūs iespējams atgūt (rīkojums, 2019. gada 24. oktobris, *Porr Építési Kft.*, C-292/19, nav publicēts, EU:C:2019:901, 29. punkts).

28 Šajā lietā šķiet, ka pamatlietā aplūkotie kreditora prasījumi ir tieši tādi.

29 Saskaņā ar *ZFPPIPP* 296. panta 5. punktu, ja pret attiecīgajiem debitoriem aizsāktajās bankrota procedūrās šie prasījumi nav pieteikti, minētie prasījumi zūd, un šī nepieteikšana tādējādi ir pamats galīgam debitoru pienākumu samazinājumam attiecībā pret *SCT*. Turklāt nav apstrīdēts, ka bankrota procedūras ir tikušas galīgi izbeigtas un ka *SCT* prasījumi pret debitoriem nav tikuši atgūti minēto procedūru laikā.

30 No tā izriet, ka tāda kā pamatlietā aplūkotā situācija nav uzskatāma par "nemaksāšanu" PVN direktīvas 90. panta 2. punkta izpratnē, bet uz to attiecas šī panta 1. punkts, no kura attiecīgajai dalībvalstij izriet pienākums samazināt ar PVN apliekamo bāzi tādēļ, ka nodokļa maksātājs nav saņēmis pretizpildījumu.

31 Taču šajā gadījumā *SCT* tika atteiktas tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu, jo šī sabiedrība nav ievērojusi no valsts tiesībām izrietošu prasību, saskaņā ar kuru šis samazinājums ir pakārtots nosacījumam par to, ka nodokļa maksātājs piesaka neatgūtos kreditora prasījumus bankrota procedūrā.

32 Slovēnijas valdība apgalvo, ka šādas prasības pamats ir PVN direktīvas 90. panta 1. punkts un 273. pants, kurā dalībvalstīm ir atzīta diskrecionāra vara tādu nosacījumu izvirzīšanā un pienākumu noteikšanā, kurus nodokļa maksātājiem prasa izpildīt nodokļu iestādes nodokļa bāzes samazinājuma saņemšanai.

33 Šajā ziņā jānorāda, ka saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu atbilstoši dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

34 Turklāt atbilstoši šīs direktīvas 273. pantam dalībvalstis var paredzēt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, tostarp ar nosacījumu, ka šāda iespēja netiek izmantota, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem pienākumiem, kas noteikti šīs direktīvas 3. nodaļā.

35 Tā kā minētās PVN direktīvas 90. panta 1. punkta un 273. panta normās nav precizēti ne nosacījumi, ne pienākumi, ko dalībvalstis ārpus tur noteiktajām robežām var paredzēt, ir jākonstatē, ka šīs tiesību normas piešķir dalībvalstīm rīcības brīvību, it īpaši attiecībā uz formalitātēm, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda attiecīgajās valsts nodokļu iestādēs, lai saņemtu attiecīgu nodokļa bāzes samazinājumu (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Tomēr pasākumi, ko dalībvalstis var ieviest, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, principā drīkst ietvert atkāpes noteikumu par nodokļa bāzes samazināšanu ievērošanā tikai stingri noteiktās robežās, kas vajadzīgas šo īpašo mērķu sasniegšanai. Faktiski tām cik vien iespējams maz ir jāietekmē PVN direktīvas principi un līdz ar to jāapšauba pievienotās vērtības nodokļa neitralitāte (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Tādēļ ir svarīgi, lai formalitātes, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda, lai tie nodokļu iestādēs īstenotu savas tiesības saņemt PVN nodokļa bāzes samazinājumu, tiktu ierobežotas tādējādi, ka ļautu pamatot to, ka pēc darījuma noslēgšanas galīgi nav saņemta atlīdzība vai tās daļa. Šajā aspektā valsts tiesu ziņā ir pārbaudīt, ka šādi tas ir gadījumā, kad attiecīgā dalībvalsts ir izvirzījusi konkrētas formalitātes (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Šajā gadījumā tāda kā pamatlietā aplūkotā prasība, saskaņā ar kuru nodokļa bāzes samazinājumu anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā pakārto tam, vai nodokļa maksātājs ir pieteicis nesamaksāto summu kā kreditora prasījumu pret debitoru aizsāktā bankrota procedūrā, principā palīdz nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu un novērst krāpšanu, kā arī izvairīties no riska zaudēt nodokļu ieņēmumus un līdz ar to kalpo PVN direktīvas 90. panta 1. punktā un 273. pantā minētajiem leģitīmajiem mērķiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 26 janvāris, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 32. un 33. punkts, kā arī 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 35. un 36. punkts).

39 Tomēr, pirmkārt, runājot par krāpšanas novēršanu – lai arī tāda kā pamatlietā aplūkotā prasība ļauj izvairīties no zaudējumu radīšanas valstij, ja tā nodokļa maksātāja pasivitāte, kurš nav pieteicis savu kreditora prasījumu bankrota procedūrā, izriet no darbībām, kas attiecas uz nesaskaņām starp šo nodokļa maksātāju un tā debitoru, ir jānorāda, ka šīs prasības piemērošanas rezultātā sistemātiski tiek atteiktas tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu, ja prasījums nav pieteikts, un tas noved pie vispārīga pieņēmuma par krāpšanu, pārsniedzot vajadzīgo mērķa izvairīties no nodokļu krāpšanas sasniegšanā (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 7. septembris, *Eqiom* un *Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Jāpiebilst, ka, izskatot Tiesas rīcībā esošos lietas materiālus, no pamatlietas faktiem neizriet nekādas norādes par nodokļu krāpšanu vai ļaunprātīgu rīcību.

41 Otrkārt attiecībā uz mērķi novērst nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku ir jānorāda – ciktāl kreditora prasījuma nepieteikšana pret debitoru uzsāktajā bankrota procedūrā nozīmē, ka šis prasījums atbilstoši *ZFPPIPP* 296. panta 5. punktam vairs nepastāv attiecībās ar maksātnespējīgo debitoru, nodokļa maksātājs noteikti zaudē iespēju panākt pat daļēju sava prasījuma atgūšanu, un tas attiecīgajā gadījumā nozīmē zaudējumus konkrētai dalībvalstij.

42 Turklāt, kā to ir norādījusi Slovēnijas valdība un kas šai kontekstā nav ticis apstrīdēts, vienkārša prasījuma pieteikšana bankrota procedūrā nevar tikt uzskatīta par pārmērīgi saistošu finansiālā un administratīvā sloga kontekstā.

43 Tomēr, ja nodokļa maksātājs pierāda, ka pat tad, ja viņš šo prasījumu būtu pieteicis, to nevarētu atgūt, izslēgt nodokļa bāzes samazinājumu un viņam uzlikt pienākumu maksāt PVN, kuru viņš nav saņēmis savas komercdarbības ietvaros, pārsniedz robežas, kuras noteikti ir vajadzīgas tāda mērķa sasniegšanai, kas ir novērst nodokļu zaudēšanas risku (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 27. punkts). Faktiski šādā gadījumā ar kreditora konkrētā prasījuma pieteikšanu valstij nekādus papildu zaudējumus nevarētu novērst.

44 Tomēr attiecībā uz iesniedzējtiesas šaubām par to, vai nodokļa maksātājam ir jāvar saņemt nodokļa bāzes samazinājumu arī tad, ja ir saprātīgs iemesls kreditora prasījumu nepieteikt, nedz no iesniedzējtiesas nolēmuma, nedz Tiesai iesniegtajiem apsvērumiem neizriet, ka šajā gadījumā *SCT* nodokļu procedūrā būtu atsaukusies uz šādiem iemesliem. Tā kā šis pieņēmums un pamatlietas priekšmets nav nekādi saistīts, tas nav jāvērtē.

45 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz samaksāto PVN saistībā ar neatgūstamu

prasījumu nodokļa maksātājam tiek atteiktas, ja viņš šo prasījumu nav pieteicis pret debitoru uzsāktā bankrota procedūrā, pat ja nodokļa maksātājs pierāda, ka, lai arī viņš minēto prasījumu būtu pieteicis, to nevarētu atgūt.

Par trešo jautājumu

46 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, kādi secinājumi ir izdarāmi no gadījuma, kurā prasība, ka nodokļa bāzes samazināšana nesamaksāšanas gadījumā ir atkarīga no tā, vai nodokļa maksātājs ir pieteicis nesamaksāto parādu kā prasījumu pret debitoru uzsāktā bankrota procedūrā, būtu pretrunā PVN direktīvas 90. panta 1. punktam.

47 Šajā ziņā jāatgādina, ka, piemērojot valsts tiesības, valsts tiesām tās ir jāinterpretē iespējami atbilstoši attiecīgās direktīvas tekstam un mērķim, lai sasniegtu tajā paredzēto rezultātu un tātad panāktu atbilstību LESD 288. panta trešajai daļai. Šis valsts tiesībām atbilstošas interpretācijas pienākums atbilst LESD sistēmai, jo tas ļauj valsts tiesām atbilstoši savai kompetencei nodrošināt Savienības tiesību pilnīgu efektivitāti, iztiesājot tām iesniegtas lietas (spriedums, 2017. gada 6. jūlijs, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Ja valsts tiesisko regulējumu nav iespējams interpretēt atbilstīgi Savienības tiesībām, valsts tiesai kā dalībvalsts iestādei, izskatot lietu atbilstoši savai kompetencei, ir pienākums nepiemērot nevienu valsts tiesību normu, kas ir pretrunā Savienības tiesību normai, kurai ir tieša iedarbība tās izskatīšanā esošajā strīdā (spriedums, 2019. gada 19. decembris, *Deutsche Umwelthilfe*, C-752/18, EU:C:2019:1114, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Attiecībā uz PVN direktīvas 90. panta 1. punktu – kā tas ir atgādināts šī sprieduma 33. punktā – šajā tiesību normā ir paredzēts, ka gadījumos, uz ko tas attiecas, nodokļa bāze tiek samazināta ar nosacījumiem, kādus izvirza dalībvalstis.

50 Lai gan šajā pantā dalībvalstīm ir atstāta zināma novērtējuma brīvība, nosakot vajadzīgos pasākumus šīs samazinājuma summas noteikšanai, Tiesa ir nospriedusi, ka šis apstāklis tomēr neietekmē pienākuma piešķirt tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu šajā pantā minētajos gadījumos precīzo un beznosacījuma raksturu. Līdz ar to tas atbilst nosacījumiem tiešas iedarbības radīšanai (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

51 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts tiesai saskaņā ar tai noteikto pienākumu veikt visus vajadzīgos pasākumus šīs tiesību normas izpildei valsts tiesības ir jāinterpretē saskanīgi ar šo tiesību normu vai arī, ja šāda saskanīga interpretācija nav iespējama, tā nepiemēro tādu valsts tiesisko regulējumu, kura piemērošana novestu pie minētajai tiesību normai pretēja rezultāta.

Par tiesāšanās izdevumiem

52 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. panta 1. punkts un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz samaksāto PVN**

saistībā ar neatgūstamu prasījumu nodokļa maksātājam tiek atteiktas, ja viņš šo prasījumu nav pieteicis pret debitoru uzsāktā bankrota procedūrā, pat ja nodokļa maksātājs pierāda, ka, lai arī viņš minēto prasījumu būtu pieteicis, to nevarētu atgūt.

2) **Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts tiesai saskaņā ar tai noteikto pienākumu veikt visus vajadzīgos pasākumus šīs tiesību normas izpildei valsts tiesības ir jāinterpretē saskanīgi ar šo tiesību normu vai arī, ja šāda saskanīga interpretācija nav iespējama, tā nepiemēro tādu valsts tiesisko regulējumu, kura piemērošana novestu pie minētajai tiesību normai pretēja rezultāta.**

[Paraksti]