TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2024. gada 21. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – PVN atskaitīšana – PVN neitralitātes princips – Reģistrācijas pieteikuma novēlota iesniegšana – Rēķinu izrakstīšana un saturs – Rēķins, kurā nav minēts PVN priekšnodoklis – Nodoklis, kas aprēķināts, pamatojoties uz protokolu – Rēķina labojumu neesamība – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Izslēgšana

Lietā C-624/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, kuru *Administrativen sad – Varna* (Varnas administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniegusi ar 2023. gada 27. septembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 10. oktobrī, tiesvedībā

"SEM Remont" EOOD

pret

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: pirmās palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], kas pilda septītās palātas priekšsēdētāja pienākumus, piektās palātas priekšsēdētāja L. Arasteja Saūna [*L. Arastey Sahún*] (referente) un tiesnesis J. Pasers [*J. Passer*],

ģenerāladvokāts: E. M. Kolinss [*A. M. Collins*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *"SEM Remont" EOOD* vārdā – *A. Bochu*, *M. Gouraud* un *B. Le Bret*, *avocats*,

– *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vārdā – *D. Zhelyazkov*,

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

– Bulgārijas valdības vārdā – *T. Mitova* un *T. Tsingileva*, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vārdā – *D. Drambozova* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāves,

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 Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45//ES (OV 2010, L 189, 14. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes principu.

2 Šis lūgums iesniegts tiesvedībā starp "*SEM Remont" EOOD* un *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienesta Varnas direkcijas "Sūdzības un prakse nodokļu un sociālā nodrošinājuma jomā" direktors, Bulgārija) par atteikumu piešķirt šai sabiedrībai tiesības uz PVN atskaitīšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 63. pantā paredzēts:

"Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana."

4 Šīs direktīvas 167. pantā noteikts:

"Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams."

5 Minētās direktīvas 168. pants formulēts šādi:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

6 Šīs pašas direktīvas 176. pantā paredzēts:

"[Eiropas Savienības] Padome pēc [Eiropas] Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana. [..]

Līdz brīdim, kad stājušies spēkā pirmajā daļā minētie noteikumi, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu tiesību aktos 1979. gada 1. janvārī, vai attiecībā uz dalībvalstīm, kuras pievienojās [Eiropas] Kopienai pēc minētās dienas, aktos, kas bija spēkā to pievienošanās spēkā stāšanās dienā."

7 PVN direktīvas 178. pantā paredzēts:

"Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu;

[..]."

8 Šīs direktīvas 179. pantā noteikts:

"Nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai nodokļa maksātāji, kas neregulāri veic 12. pantā paredzētos darījumus, atskaitīšanas tiesības īsteno vienīgi piegādes laikā."

9 Minētās direktīvas 203. pants formulēts šādi:

"PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā."

10 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 218. pantam:

"Šīs direktīvas mērķiem dalībvalstis kā rēķinu atzīst dokumentus vai paziņojumus uz papīra vai elektroniskā formā, ja tie atbilst nosacījumiem, kas izklāstīti šajā nodaļā."

11 PVN direktīvas 219. pantā paredzēts:

"Jebkuru dokumentu vai paziņojumu, kas groza sākotnējo rēķinu un īpaši un nepārprotami attiecas uz to, pielīdzina rēķinam."

12 Šīs direktīvas 226. pantā, kas ietverts tās XI sadaļas 3. nodaļas 4. iedaļā, noteikts:

"Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašo noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

3) 214. pantā paredzētais PVN identifikācijas numurs, ar kuru nodokļa maksātājs veicis preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu;

[..]

6) piegādāto preču daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids;

7) datums, kad piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, vai kad pabeigta to piegāde vai sniegšana, vai datums, kad saskaņā ar 220. panta 4. un 5. punktu veikta pirmā iemaksa kontā, ja vien minētais datums ir zināms un atšķiras no rēķina izsniegšanas datuma;

[..]

8) summa, kurai uzliek nodokli vai piemēro atbrīvojumu, vienības cena bez PVN un visas cenas atlaides, ja tās nav iekļautas vienības cenā;

9) piemērotā PVN likme;

10) maksājamā PVN summa, izņemot gadījumus, kad piemēro īpašu kārtību, saskaņā ar kuru šajā direktīvā nav prasīta minētā norāde;

[..]."

Bulgārijas tiesības

13 *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pievienotās vērtības nodokļa likums; 2006. gada 4. augusta *DV* Nr. 63) – redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "*ZDDS*"), – 25. pantā paredzēts:

"1. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis šī likuma izpratnē, ir preču piegāde un pakalpojumu sniegšana, ko veic personas, kurām saskaņā ar šo likumu jāmaksā nodoklis, iegādes Kopienas iekšienē, kā arī 16. pantā minēto preču imports.

2. [..] Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas dienā, kad tiek nodotas īpašumtiesības uz preci vai kādas citas lietu tiesības, kā arī jebkuras citas tiesības rīkoties ar preci kā īpašniekam, vai pakalpojuma sniegšanas dienā."

14 *ZDDS* 71. pantā paredzēts:

"Ieinteresētā persona īsteno tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja ir izpildīts vismaz viens no šādiem nosacījumiem:

1. tai ir saskaņā ar 114. un 115. pantā paredzētajiem nosacījumiem sagatavots nodokļu dokuments, kurā PVN par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem norādīts atsevišķi;

[..]."

15 Saskaņā ar *ZDDS* 96. panta 1. punktu:

"Ikvienam Bulgārijas teritorijā reģistrētam nodokļa maksātājam, kura ar nodokli apliekamais apgrozījums ir vienāds vai lielāks par 50 000 [Bulgārijas levu (BGN) (aptuveni 25 600 EUR)] laikposmā, kas nepārsniedz divpadsmit secīgus mēnešus pirms kārtējā mēneša, jāiesniedz reģistrācijas

deklarācija saskaņā ar šo likumu septiņu dienu laikā pēc tā taksācijas perioda beigām, kurā tas sasniedzis šo apgrozījumu. Ja apgrozījums sasniegts laikposmā, kas nepārsniedz divus secīgus mēnešus, ieskaitot kārtējo mēnesi, personai deklarācija jāiesniedz septiņu dienu laikā no dienas, kad sasniegts apgrozījums."

16 *ZDDS* 102. pantā noteikts:

"1. Ja ieņēmumu dienests konstatē, ka paredzētajā termiņā persona nav izpildījusi pienākumu iesniegt reģistrācijas pieteikumu, tas to reģistrē, izdodot paziņojumu par reģistrāciju, ja vien ir izpildīti reģistrācijas nosacījumi.

2. Šā panta 1. punktā minētajā paziņojumā norāda reģistrēšanās pienākuma rašanās pamatu un datumu.

3. [..] Tādas personas nodokļu parādu konstatēšanas vajadzībām, kura paredzētajā termiņā nav iesniegusi reģistrācijas pieteikumu, lai gan tai bija pienākums to darīt, uzskatāms, ka tai jāmaksā nodoklis par tās veiktajām ar nodokli apliekamajām piegādēm un iegādēm Kopienas teritorijā, kā arī par tās saņemtajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem, par kuriem nodoklis jāmaksā saņēmējam:

1) [..] par laikposmu no dienas, kad beidzās termiņš, kurā būtu bijis jāizdod paziņojums par reģistrāciju, ja persona paredzētajā termiņā būtu iesniegusi reģistrācijas pieteikumu, līdz dienai, kurā ieņēmumu dienests to reģistrējis;

2) [..] par laikposmu no dienas, kad beidzās termiņš, kurā būtu bijis jāizdod paziņojums par reģistrāciju, ja persona paredzētajā termiņā būtu iesniegusi reģistrācijas pieteikumu, līdz dienai, kad vairs nepastāv iemesls tās reģistrēšanai.

4. [..] 96. panta 1. punkta otrajā teikumā minētajos gadījumos, lai konstatētu tās personas nodokļu parādus, kura paredzētajā termiņā nav iesniegusi reģistrācijas pieteikumu, lai gan tai bija pienākums to darīt, uzskatāms, ka tai jāmaksā nodoklis par tādām ar nodokli apliekamām piegādēm, kuras izraisa ar nodokli apliekamā apgrozījuma sliekšņa 50 000 BGN [apmēram 25 600 EUR] pārsniegšanu, no šā sliekšņa pārsniegšanas dienas līdz dienai, kurā ieņēmumu dienests to reģistrējis, vai līdz dienai, kad vairs nepastāv iemesls reģistrēšanai. Par tādu ar nodokli apliekamu piegādi, kas izraisa apgrozījuma sliekšņa pārsniegšanu, maksājams nodoklis. Personai jāmaksā arī nodoklis par saņemtajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem, par kuriem nodokli maksā saņēmējs, un par šajā laikposmā veiktajām ar nodokli apliekamām iegādēm Kopienas teritorijā.

[..]"

17 *ZDDS* 114. panta 1. punkts formulēts šādi:

"Rēķinā jānorāda šādas ziņas:

[..]

11) vienības cena bez nodokļa un piegādes summa, kā arī piešķirtās atlaides un tirdzniecības atlaides, ja tās nav iekļautas vienības cenā;

12) nodokļa likme un, ja likme ir nulle, tā piemērošanas iemesli un nodokļa nesamaksāšanas iemesli;

13) nodokļa summa;

14) maksājamā summa, ja tā atšķiras no summas, kurai uzliek nodokli, un nodokļa summas;

[..].”

18 *ZDDS* 116. pantā noteikts:

“1. Rēķinos un tiem atbilstošajos paziņojumos nevar izdarīt labojumus un papildinājumus. Kļūdaini sagatavoti vai koriģēti dokumenti jāanulē, un jāizdod jauni dokumenti.

2. Par kļūdaini sagatavotiem dokumentiem tiek uzskatīti arī rēķini un ar tiem saistītie paziņojumi, kuros nav minēts PVN, lai gan tajos tas būtu jānorāda.

[..]

4. Ja kļūdaini sagatavotos dokumentus vai koriģētos dokumentus piegādātājs vai pircējs ir iegrāmatojis, par anulēšanu jāsagatavo katrai pusei paredzēts protokols, kurā norāda:

1) anulēšanas pamatu;

2) anulētā dokumenta numuru un datumu;

3) jaunā dokumenta numuru un datumu;

4) to personu parakstus, kuras sagatavojušas protokolu katrai pusei.

5. Visus anulēto dokumentu eksemplārus to izdevējs saglabā, un tie tiek reģistrēti piegādātāja un saņēmēja grāmatvedībās saskaņā ar noteikumiem par likuma piemērošanu.

[..]

7. [..] Rēķinu un paziņojumu korekcija nodokļu administrācijas izdota galīga akta gadījumā tiek veikta saskaņā ar 1.–6. punktu, ja šajā aktā konstatētās saistības ir samaksātas Valsts kasei *Natsionalna agentsia za prihodite* [(Valsts ieņēmumu aģentūra, Bulgārija)] kompetentās teritoriālās direkcijas kontā vai ja nodokļu administrācija to kompensējusi.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

19 *SEM Remont* ir saskaņā ar Bulgārijas tiesībām dibināta sabiedrība, kas nodarbojas ar pazemes un gaisa sliežu ceļu būvniecību. Tā ir PVN maksātāja.

20 Šī sabiedrība 2020. gada 4. augustā ar *Gidrostroy – Russia OOD*, kas ir saskaņā ar Krievijas tiesībām dibināta sabiedrība un kas specializējas kuģu nodrošināšanā bagarēšanas darbu veikšanai, noslēdza līgumu, lai tā veiktu bagarēšanas darbus Varnas (Bulgārija) ostas ūdens zonā. Saskaņā ar šo līgumu *Gidrostroy – Russia* bija piegādātājs un *SEM Remont* – saņēmējs.

21 2020. gada 31. oktobrī un 15. novembrī *Gidrostroy – Russia* par šī līguma izpildei veiktajiem darbiem izrakstīja *SEM Remont* divus rēķinus attiecīgi par 1 320 542,97 BGN (apmēram 675 200 EUR) un 2 440 972,26 BGN (apmēram 1 248 100 EUR). Šo rēķinu izsniegšanas datumos *Gidrostroy – Russia* nebija reģistrēta kā PVN maksātāja Bulgārijā saskaņā ar *ZDDS* un tātad minētajos rēķinos nebija norādījusi PVN. Attiecīgie darbi tika veikti vēlāk, un to saņēmējs bija *ES BILD*, kas ir *SEM Remont* un *EIS – Stroitelna kompania AD* izveidota sabiedrība, kura pārstāv *Gidrostroy – Russia* Bulgārijā.

22 *Gidrostroy – Russia* savu PVN reģistrācijas deklarāciju iesniedza 2020. gada 26. novembrī. 2020. gada 10. decembrī tai tika izsniegts reģistrācijas paziņojums, un tas tai tika paziņots 2020. gada 11. decembrī.

23 *Gidrostroy – Russia* tika veikta nodokļu kontrole, kas ļāva konstatēt, ka šī sabiedrība kopš 2019. gada 9. decembra ir pārsniegusi *ZDDS* 96. panta 1. punktā paredzēto ar nodokli apliekamā apgrozījuma slieksni, kas pamato tās reģistrāciju kā PVN maksātāju, un ka tai tātad saskaņā ar šo tiesību normu līdz 2019. gada 16. decembrim bija jāiesniedz reģistrācijas deklarācija saskaņā ar šo likumu. Tātad, tā kā minētā sabiedrība nebija izpildījusi šo pienākumu, tika uzskatīts, ka tai jāmaksā PVN par piegādēm, kas izraisa šī sliekšņa pārsniegšanu par laikposmu no 2019. gada 9. decembra līdz tās faktiskās reģistrācijas datumam saskaņā ar *ZDDS* 96. panta 1. punktu, proti, 2020. gada 11. decembrim.

24 2020. gada 11. decembrī nodokļu iestāde aicināja *Gidrostroy – Russia* aprēķināt PVN par šajā laikposmā ar nodokli apliekamajiem darījumiem un iesniegt protokolu, piemērojot *ZDDS* 117. panta 1. punkta 1. apakšpunktu. Ar 2021. gada 12. jūlija vēstuli šī sabiedrība tai paziņoja šo 2021. gada 29. jūnija protokolu, aprēķinot šo PVN, un šajā protokolā tā parādījās kā šo darījumu sniedzējs un saņēmējs. Minētajā protokolā tostarp bija minēti divi 2020. gada 31. oktobra un 15. novembra rēķini par kopējo PVN summu 752 303,05 BGN (apmēram 384 650 EUR).

25 *EIS – Stroitelna kompania*, kura pārstāv *Gidrostroy – Russia* Bulgārijā un kuras bankas konts tika izmantots šīs sabiedrības nodokļu saistību samaksai šajā dalībvalstī, 2021. gada 13. jūlijā ar *SEM Remont* noslēdza līgumu, ar kuru šī sabiedrība tai piešķīra aizdevumu par summu 752 303,05 BGN, kas ir identiska PVN summai, kura saistībā ar šiem diviem rēķiniem norādīta protokolā. Šī aizdevuma summu *EIS – Stroitelna kompania* faktiski izmantoja, lai Bulgārijas Valsts kasei samaksātu šo PVN.

26 *SEM Remont* savā pirkumu reģistrā un PVN deklarācijā par 2021. gada decembra taksācijas periodu reģistrēja tiesības atskaitīt PVN 753 390,12 BGN (apmēram 385 200 EUR), pamatojoties uz protokolu.

27 Tomēr nodokļu iestāde konstatēja, ka šī protokola izdošanas dienā nodokļa maksāšanas pienākuma iekasējamības gadījums nebija iestājies un ka tāpēc PVN nebija iekasējams. Šādos apstākļos šī iestāde secināja, ka *SEM Remont* neatbilst *ZDDS* 71. pantā paredzētajiem PVN atskaitīšanas nosacījumiem, jo tam nebija rēķinu, kuros būtu norādīts PVN. Šajā ziņā tā uzskatīja, ka minētais protokols nav derīgs dokuments, kas apliecinātu atskaitīšanas tiesību esamību.

28 Tādējādi, piemērojot *ZDDS* 25. panta 1. un 4. punktu kopsakarā ar šī likuma 71. panta 1. punktu nodokļu iestāde atteica *SEM Remont* tiesības uz attiecīgā PVN atskaitīšanu.

29 Šis nodokļu iestādes atteikums turklāt tika pamatots ar apstākli, ka PVN, kas saistīts ar no *Gidrostroy – Russia* saņemtajām piegādēm, tika samaksāts pēc šīs sabiedrības kontroles procedūras, piemērojot *ZDDS* 102. panta 4. punktu. Šajā ziņā šī iestāde izmantoja *Konstitutsionen sad* (Konstitucionālā tiesa, Bulgārija) veikto šīs tiesību normas interpretāciju, saskaņā ar kuru ar nodokli apliekama darījuma piegādātājam, kurš noteiktajā termiņā nav iesniedzis reģistrācijas deklarāciju, par šo darījumu jāmaksā PVN, bet tam nav tiesību koriģēt rēķinus, kas izdoti laikposmā no dienas, kad tas sasniedzis ar nodokli apliekamo apgrozījumu un reģistrācija kā PVN maksātājam ir obligāta, līdz dienai, kad tas faktiski reģistrēts kā PVN maksātājs.

30 *SEM Remont* cēla prasību par nodokļu iestādes lēmumu, ar kuru tai atteiktas tiesības uz PVN atskaitīšanu, *Administrativen sad – Varna* (Varnas administratīvā tiesa, Bulgārija), kas ir iesniedzējtiesa. Šī tiesa šaubās par to, vai ar PVN direktīvu un PVN neitralitātes principu ir saderīgas valsts tiesību normas un valsts iestādes prakse, saskaņā ar kurām tādā situācijā kā pamatlietā piegādes saņēmējam tiek atteiktas tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja piegādātājs, kas nebija reģistrēts kā PVN maksātājs, izrakstījis rēķinu, neminot PVN, bet pēc nodokļu iestādes lūguma reģistrēts kā PVN maksātājs, pēc piegādes un pēc kontroles izdevis nevis koriģētu rēķinu, bet gan protokolu, kurā viņš norādīts gan kā piegādātājs, gan kā šī darījuma saņēmējs un kurā bija norādīts attiecīgais rēķins, nodokļa bāze un tam piemērotais PVN.

31 Šādos apstākļos *Administrativen sad – Varna* (Varnas Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai saskaņā ar [PVN direktīvas] 63. un 167. pantu, 168. panta a) punktu, 178. panta a) punktu, kā arī 218., 219., 220., 226. un 228. pantu pieļaujama par ieņēmumiem atbildīgās iestādes prakse attiecībā uz valsts tiesību normu un it īpaši *ZDDS* 71. panta 1. punkta kopsakarā ar *ZDDS* 25. panta 1. punktu kopsakarā ar *ZDDS* 102. panta 4. punktu, kā arī 114., 116. un 117. pantu kopsakarā ar *ZDDS* 125. un 126. pantu, piemērošanu, saskaņā ar kuru ar PVN apliekama pakalpojuma saņēmējam liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli gan par piegādes laikposmu, gan par tā deklarēšanas laikposmu nodokļu deklarācijā tādēļ, ka rēķinā, ko tam bija izsniedzis pakalpojumu sniedzējs, nebija norādīts PVN un vēlāk (pie piegādātāja veiktās nodokļu kontroles laikā) tika sagatavots dokuments, kas neatbilst rēķina saturam izvirzītajām prasībām (tika sagatavots protokols, kurā tā autors bija norādīts gan kā piegādātājs, gan kā saņēmējs) un kurā bija norādīts saņēmējam izsniegtais rēķins un no tajā norādītās nodokļa aprēķina bāzes aprēķināts PVN, kas tika samaksāts, un pakalpojumu saņēmējs tikai pēc tam, pamatojoties uz protokolu, deklarēja tiesības atskaitīt [PVN] priekšnodokli ("tiesības izmantot nodokļa kredītu" saskaņā ar *ZDDS*), un vai šāda prakse nepadara nodokļa maksātājam praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu [PVN] atskaitīšanas tiesību īstenošanu?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša: kurā brīdī jāīsteno tiesības atskaitīt priekšnodokli – rēķina, kurā nav norādīts PVN, izrakstīšanas brīdī, vai brīdī, kad piegādātājs sagatavo protokolu?

3) Vai saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu kopsakarā ar 178. panta a) punktu un 176. pantu, kā arī nodokļu neitralitātes principu ir pieļaujama tāda tiesību norma kā *ZDDS* 102. panta 4. punkts un valsts nodokļu administrācijas prakse, saskaņā ar kuru ar PVN apliekamu piegāžu piegādātājam, kurš saskaņā ar *ZDDS* paziņojumu par reģistrāciju nav iesniedzis likumā noteiktajā termiņā, no dienas, kad viņam radās pienākums reģistrēties atbilstoši *ZDDS*, ir vienīgi pienākums samaksāt PVN par tiem pakalpojumiem, kurus viņš sniedzis laikposmā no dienas, kad radās pienākums reģistrēties, līdz reģistrācijai par ieņēmumiem atbildīgajā iestādē,

un nav paredzēta iespēja, ka piegādātājs, kam PVN jāmaksā saskaņā ar *ZDDS* 102. panta 4. punktu, piegāžu saņēmējiem izsniedz koriģējošus rēķinus (vai citu dokumentu), lai tie varētu īstenot tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

32 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīva jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ar PVN apliekamas piegādes saņēmējam ir liegtas šajā direktīvā paredzētās tiesības uz šī nodokļa atskaitīšanu gadījumā, ja piegādātājs, pirmkārt, nav izpildījis savu valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto pienākumu iesniegt PVN reģistrācijas pieteikumu un nosūtījis saņēmējam rēķinus, kuros nebija norādīts PVN, un, otrkārt, nodokļu kontroles laikā sagatavojis protokolu, kurā bija norādīts šis PVN un kurā šis piegādātājs bija norādīts arī kā šīs piegādes saņēmējs.

33 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN direktīvas 167. un turpmākajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu veido neatņemamu PVN mehānisma sastāvdaļu un tās principā nevar tikt ierobežotas. Jo īpaši šīs tiesības ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kuri ir veikti iepriekšējā posmā (spriedums, 2022. gada 13. janvāris, *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Tomēr šīm tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu jāatbilst noteiktām prasībām un it īpaši PVN direktīvas 168. panta a) punktā paredzētajai prasībai, saskaņā ar kuru PVN, kura atskaitīšana tiek prasīta, ir maksājams vai samaksāts (spriedums, 2022. gada 13. janvāris, *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, 22. punkts).

35 Protams, Tiesa ir jau nospriedusi, ka gadījumā, ja puses ir vienojušās par preces cenu, neko neminot par PVN, un šīs preces piegādātājs ir persona, kurai ir jāmaksā PVN par darījumu, kas apliekams ar nodokli, tad gadījumā, ja piegādātājam nav iespējas atgūt no pircēja PVN, ko ir pieprasījusi samaksāt nodokļu administrācija, ir uzskatāms, ka PVN ir jau ietverts cenā, par kuru ir panākta vienošanās (spriedumi, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 43. punkts, kā arī 2022. gada 13. janvāris, *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, 23. punkts, šajā nozīmē skat. spriedumu 2021. gada 1. jūlijs, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C-521/19, EU:C:2021:527, 30.–34. punkts).

36 Tomēr šajā gadījumā, kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, attiecīgajos rēķinos bija minēta tikai nodokļa bāze bez PVN, jo šis nodoklis bija norādīts tikai piegādātāja, proti, *Gidrostroy – Russia*, sagatavotajā protokolā nodokļu kontroles laikā.

37 Šādos apstākļos šī sprieduma 35. punktā minētajā judikatūrā paredzētā prezumpcija pamatlietā nav piemērojama.

38 Attiecībā uz šo protokolu jānorāda, ka, protams, 2022. gada 29. septembra spriedumā *Raiffeisen Leasing* (C-235/21, EU:C:2022:739, 46. punkts) Tiesa nosprieda, ka PVN direktīvas 203. pants jāinterpretē tādējādi, ka līgums, pēc kura noslēgšanas puses nav izrakstījušas rēķinu, var tikt uzskatīts par rēķinu šīs tiesību normas izpratnē gadījumā, ja šajā līgumā ir ietverta visa nepieciešamā informācija, lai dalībvalsts nodokļu administrācija varētu noteikt, vai šajā lietā ir izpildīti tiesību uz PVN atskaitīšanu būtiskie nosacījumi.

39 Tomēr, no vienas puses, šajā lietā aplūkoto protokolu, ko sagatavojusi *Gidrostroy – Russia*, kurā norādīts, ka šī sabiedrība ir gan attiecīgā darījuma piegādātāja, gan saņēmēja un kurš šīs iestādes veiktās kontroles laikā netika nodots *SEM Remont*, bet tika nodots nodokļu iestādei tās veiktās kontroles laikā, nevar pielīdzināt tādam līgumam starp pusēm kā līgums, uz kuru attiecas iepriekšējā punktā minētais spriedums.

40 Otrkārt, kā izriet no Tiesas judikatūras, PVN direktīva un PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis atsevišķus formālos nosacījumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 29. septembris, *Raiffeisen Leasing*, C-235/21, EU:C:2022:739, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Jākonstatē, ka pamatlietā *SEM Remont* nav samaksājis PVN un tai tas nav jāmaksā. Nodokļu iestāde konstatēja, ka attiecīgie rēķini tika izrakstīti par darījumu, ko vēlāk veica *Gidrostroy – Russia*, bet šī darījuma saņēmējs ir uzņēmums *ES BILD*, kas izveidots starp *SEM Remont* un *EIS – Stroitelna kompania*.

42 Šo konstatējumu neatspēko tas, ka pastāv tāds aizdevuma līgums par summu, par kuru *SEM Remont* tika atteikta PVN atskaitīšana, kas noslēgts starp to un *EIS – Stroitelna kompani*a kā *Gidrostroy – Russia* pārstāvi, ciktāl šāds līgums nerada *SEM Remont* pienākumu samaksāt PVN piegādātājam un nav uzskatāms par to rēķinu korekciju, ko *Gidrostroy – Russia* izdevusi *SEM Remont*.

43 Šādos apstākļos šī sprieduma 34. punktā minētās prasības, kurām ir pakļautas tiesības uz PVN atskaitīšanu, nevar uzskatīt par izpildītām.

44 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīva jāinterpretē tādējādi, ka tai nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ar PVN apliekamas piegādes saņēmējam ir liegtas šajā direktīvā paredzētās tiesības uz šī nodokļa atskaitīšanu gadījumā, ja piegādātājs, pirmkārt, nav izpildījis savu šajā tiesiskajā regulējumā paredzēto pienākumu iesniegt PVN reģistrācijas deklarāciju un nosūtījis saņēmējam rēķinus, kuros nebija norādīts PVN, un, otrkārt, nodokļu kontroles laikā ir sagatavojis protokolu, kurā bija norādīts šis PVN un kurā šis piegādātājs bija norādīts arī kā šīs piegādes saņēmējs.

Par otro jautājumu

45 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai pirmajā jautājumā minētajā gadījumā tiesības uz PVN atskaitīšanu rodas brīdī, kad tiek izdots rēķins, kurā šis nodoklis nav norādīts, vai brīdī, kad piegādātājs sagatavo protokolu.

46 Ņemot vērā atbildi uz pirmo jautājumu, otrajam jautājumam vairs nav nozīmes un tātad uz to nav jāatbild.

Par trešo jautājumu

47 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīva un PVN neitralitātes princips jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā ir izslēgta iespēja koriģēt rēķinu gadījumā, ja, pirmkārt, rēķinā, ko piegādātājs izsniedzis ar PVN

apliekamas piegādes saņēmējam, šis nodoklis nav minēts un, otrkārt, šī piegādātāja nodokļu kontroles laikā tas ir sagatavojis protokolu, kurā minēts PVN un kurā minētais piegādātājs norādīts arī kā šīs piegādes saņēmējs.

48 Lai gan Tiesa ir atzinusi, ka PVN neitralitātes pamatprincips paredz, ka priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšana vai atmaksāšana pieļaujama arī tad, ja nodokļu maksātāji nav izpildījuši konkrētas formālās prasības, tomēr ar nosacījumu, ka ir izpildītas citas būtiskās prasības (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Tajā pašā laikā Tiesas judikatūra par rēķinu korekciju ar atpakaļejošu spēku attiecas uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu.

50 Šajā ziņā 2016. gada 15. septembra spriedumā *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 43. punkts) Tiesa nosprieda, ka PVN direktīvas 167. pants, 178. panta a) punkts, 179. pants un 226. panta 3. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru rēķina korekcijai attiecībā uz obligātām norādēm, proti, PVN reģistrācijas numuru, nav atpakaļejoša spēka tādējādi, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu, kas tikušas īstenotas saskaņā ar koriģēto rēķinu, attiecas nevis uz gadu, kurā šis rēķins ir sākotnēji izrakstīts, bet gan uz gadu, kurā šis rēķins ir koriģēts.

51 Tomēr lietā, kurā tika pasludināts šis spriedums, PVN kā priekšnodokli bija samaksājusi sabiedrība, kas savās nodokļu deklarācijās bija minējusi šī PVN atskaitīšanu.

52 Kā izriet no 2016. gada 15. septembra sprieduma *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 44. punkts) nodokļu administrācija nevar pārbaudīt tikai pašu rēķinu. Tai jāņem vērā arī nodokļu maksātāja sniegtā papildu informācija. Šo konstatējumu apstiprina PVN direktīvas 219. pants, kurā rēķinam ir pielīdzināts jebkurš dokuments vai paziņojums, ar kuru tiek grozīts sākotnējais rēķins un kas īpaši un nepārprotami attiecas uz to.

53 Tāpēc pēdējā minētajā spriedumā Tiesa ir atzinusi, ka PVN direktīvas 178. panta a) punkts jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka valsts nodokļu iestādes atsaka tiesības uz PVN atskaitīšanu tikai tādēļ, ka nodokļu maksātāja rīcībā ir rēķins, kurā nav izpildītas šīs direktīvas 226. panta 6. un 7. punktā noteiktās prasības, ja šo iestāžu rīcībā ir visa nepieciešamā informācija, lai pārbaudītu, vai ir izpildītas šo tiesību īstenošanai noteiktās prasības pēc būtības.

54 Joprojām lietā, kurā tika pasludināts 2016. gada 15. septembra spriedums *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690), PVN priekšnodokli bija samaksājusi sabiedrība, kas bija ar PVN apliekamu pakalpojumu saņēmēja un kas lūdza atskaitīt šo nodokli.

55 Ņemot vērā apsvērumus par pirmo jautājumu šajā lietā, kas ir par to, ka *SEM Remont* nav tiesību atskaitīt PVN, jāuzsver, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru PVN direktīvā paredzētais nepamatotu PVN atskaitījumu koriģēšanas mehānisms nav piemērojams, ja sākotnējais atskaitījums veikts, nepastāvot nekādām tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 42. un 43. punkts).

56 Turklāt 2013. gada 8. maija spriedumā *Petroma Transports* u.c. (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. un 35. punkts) Tiesa nosprieda, ka, lai gan kopējā PVN sistēma neaizliedz koriģēt kļūdainus rēķinus, tomēr attiecībā uz strīdu, kas ir pamatlietas, kurā tika taisīts minētais spriedums, pamatā,

nepieciešamā informācija, lai papildinātu un izlabotu šos rēķinus, tika iesniegta pēc tam, kad nodokļu administrācija bija pieņēmusi lēmumu atteikt tiesības uz PVN atskaitīšanu. Tātad pirms šī lēmuma pieņemšanas šai administrācijai iesniegtie rēķini vēl nebija koriģēti, lai tā varētu nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu, kā arī tā kontroli.

57 Minētā sprieduma 36. punktā Tiesa uzskatīja, ka saskaņotais PVN režīms pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības uz PVN atskaitīšanu var tikt atteiktas nodokļa maksātājiem, pakalpojumu saņēmējiem, kuru rīcībā ir nepilnīgi rēķini, pat ja tos papildina, iesniedzot informāciju, lai pierādītu rēķinā iekļauto darījumu patiesumu, raksturu un apmēru pēc šāda lēmuma par atteikumu pieņemšanas.

58 2015. gada 23. aprīļa spriedumā *GST – Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, 39. punkts), kas attiecas uz Bulgārijas tiesisko regulējumu, Tiesa ir nospriedusi – lai nodrošinātu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu, aizliegums veikt finanšu dokumentu korekciju apstākļos, kuros nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks ir pilnībā novērsts, nav nepieciešams.

59 Tomēr lietā, kurā tika taisīts šis spriedums, gan attiecīgo pakalpojumu sniedzējs, gan saņēmējs bija samaksājuši PVN, tādējādi nodokļu administrācija šo nodokli iekasēja divas reizes. Tātad nepastāvēja nekāds nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks.

60 Savukārt tā tas nav tādā situācijā kā pamatlietā, jo, kā norādīts šī sprieduma 41. punktā, *SEM Remont* nav samaksājis PVN priekšnodokli un tas tai nav jāmaksā.

61 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīva un PVN neitralitātes princips jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā ir izslēgta iespēja koriģēt rēķinu gadījumā, ja, pirmkārt, rēķinā, ko piegādātājs izsniedzis ar PVN apliekamas piegādes saņēmējam, šis nodoklis nav minēts un, otrkārt, šī piegādātāja nodokļu kontroles laikā tas ir sagatavojis protokolu, kurā minēts PVN un kurā minētais piegādātājs norādīts arī kā šīs piegādes saņēmējs.

Par tiesāšanās izdevumiem

62 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc 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 Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES,

jāinterpretē tādējādi, ka

tai nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ar pievienotās vērtības nodokli (PVN) apliekamas piegādes saņēmējam ir liegtas šajā direktīvā paredzētās tiesības uz šī nodokļa atskaitīšanu gadījumā, ja piegādātājs, pirmkārt, nav izpildījis savu šajā tiesiskajā regulējumā paredzēto pienākumu iesniegt PVN reģistrācijas deklarāciju un nosūtījis saņēmējam rēķinus, kuros nebija norādīts PVN,

un, otrkārt, nodokļu kontroles laikā sagatavojis protokolu, kurā norādīts šis PVN un kurā šis piegādātājs norādīts arī kā šīs piegādes saņēmējs.

2) **Direktīva 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2010/45, un pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes princips**

jāinterpretē tādējādi, ka

tiem nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā ir izslēgta iespēja koriģēt rēķinu gadījumā, ja, pirmkārt, rēķinā, ko piegādātājs izsniedzis ar PVN apliekamas piegādes saņēmējam, šis nodoklis nav minēts un, otrkārt, šī piegādātāja nodokļu kontroles laikā tas ir sagatavojis protokolu, kurā minēts PVN un kurā minētais piegādātājs norādīts arī kā šīs piegādes saņēmējs.

[Paraksti]