

Lieta C-4/20**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2020. gada 7. janvāris

Iesniedzējtiesa:

Varhoven administrativen sad (Bulgārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 16. decembris

Kasācijas sūdzības iesniedzēja:

Alti OOD

Atbildētājs kasācijas tiesvedībā:

Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite [Valsts ieņēmumu]dienesta Centrālās pārvaldes Plovdivas “Sūdzību un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses” direkcijas direktors]

Pamatlietas priekšmets

Tāda lēmuma par nodokļu apmēra precizēšanu apstrīdēšana, ar ko piegādes saņēmējai kā solidāri atbildīgai kopparādniecei ir noteikta atbildība par piegādātājas nesamaksāto pievienotās vērtības nodokli [turpmāk tekstā – “PVN”], pieskaitot nokavējuma procentus, kas jāmaksā piegādātājai.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. panta pirmās daļas b) apakšpunkts

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 205. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka reģistrētas personas, kas ir ar nodokli apliekamas piegādes saņēmēja, solidarā atbildība par tās piegādātāja nesamaksāto PVN līdztekus piegādātāja parāda pamatsummai (PVN parādam) ietver arī papildu pienākumu atlīdzināt zaudējumus, kas radušies nokavējuma dēļ, likumisko procentu no parāda pamatsummas apmērā, no parādnieka nokavējuma iestāšanās brīža līdz tāda lēmuma par nodokļu apmēra precizēšanu pieņemšanas brīdim, ar ko tiek konstatēta solidarā atbildība, vai, attiecīgi, līdz saistību izpildei?

2) Vai Direktīvas 2006/112 205. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauta tāda valsts tiesību norma kā *Danachno-osiguritelten protsesualen kodeks* [Nodokļu un apdrošināšanas procesa kodeksa] 16. panta 3. punkts, saskaņā ar kuru trešās personas atbildība par nodokļa maksātāja nesamaksātajiem nodokļiem ietver nodokļus un procentus?

Atbilstošās Eiropas Savienības tiesību normas un judikatūra

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, it īpaši 193. un 205. pants

Spriedums, 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries u.c.*, C-384/04 (EU:C:2006:309), it īpaši 28.–33. punkts.

Spriedums, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10 (EU:C:2011:871), it īpaši 19.–22. punkts.

Spriedums, 2017. gada 18. maijs, *Latvijas Dzelzceļš*, C-154/16 (EU:C:2017:392), it īpaši 85. punkts.

Spriedums, 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt*, C-271/06 (EU:C:2008:105), it īpaši 19.–22. punkts.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost [Likums par pievienotās vērtības nodokli] (turpmāk tekstā – “ZDDS”), it īpaši 177. pants.

Danachno-osiguritelten protsesualen kodeks [Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodekss] (turpmāk tekstā – “DOPK”), it īpaši 14. un 16. pants.

Zakon za zadalzheniata i dogovorite [Likums par saistībām un līgumiem] (turpmāk tekstā – “ZZD”), it īpaši 121., 122. un 126. pants.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 *Alti OOD* ir Bulgārijas sabiedrība ar ierobežotu atbildību.
- 2 2014. gadā *Alti OOD* (turpmāk tekstā arī – “saņēmēja”) no Bulgārijas viena dalībnieka sabiedrības ar ierobežotu atbildību *Fotomag EOOD* (turpmāk tekstā arī – “piegādātāja”) iegādājās kombainu *CLAAS Lexion 570 T*, traktoru *John Deere 8420*, kā arī iekrāvēju *CLAAS 7190*. *Fotomag EOOD* par piegādēm *Alti OOD* izsniedza šādus rēķinus: (par kombainu) 2014. gada 11. aprīlī par summu, kurai uzliek nodokli, 284 000 levas (BGN) un pievienotās vērtības nodokli 56 800 BGN apmērā, (par traktoru) arī 2014. gada 11. aprīlī par summu, kurai uzliek nodokli, 166 000 BGN apmērā un pievienotās vērtības nodokli 32 200 BGN apmērā, kā arī (par iekrāvēju) 2014. gada 8. maijā par summu, kurai uzliek nodokli, 7500 BGN apmērā un pievienotās vērtības nodokli 1500 BGN apmērā. Saņēmēja pārskaitīja summas uz piegādātājas bankas kontu un izmantoja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu; rēķinus tā norādīja savos kreditoru uzskaites reģistros, kā arī nodokļu deklarācijās par taksācijas periodiem – 2014. gada aprīlis un 2014. gada jūnijs.
- 3 Savukārt piegādātāja saskaņā ar 2014. gada 10. aprīļa rēķinu minēto lauksaimniecības tehniku iegādājās no *SJB Traktors Ltd* (Lielbritānija). Pēc tam, kad *Fotomag EOOD* bija veikta nodokļu revīzija, 2016. gada 27. jūnijā attiecībā uz to tika pieņemts lēmums par nodokļu apmēra precizēšanu, ar ko tika konstatēts, ka uzņēmums taksācijas periodā par 2014. gada aprīli ir deklarējis [preču] iegādes Kopienas iekšienē un ir aprēķinājis PVN par pirmajiem diviem *Alti OOD* izsniegtajiem rēķiniem. Rezultātā, par šo taksācijas periodu bija jāmaksā PVN 86 680 BGN apmērā, no kuriem piegādātājai lēmuma par nodokļu apmēra precizēšanu pieņemšanas brīdī vēl bija jāsamaksā 86 211,82 BGN. Par 2014. gada maiju tā deklarēja PVN 1500 BGN apmērā, ko tā bija aprēķinājusi trešajā *Alti OOD* izsniegtajā rēķinā. Tomēr šis PVN netika samaksāts.
- 4 Arī pie saņēmējas tika norīkots veikt nodokļu revīziju. 2018. gada 23. februārī par ieņēmumiem atbildīgās iestādes pieņēma lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu attiecībā uz *Alti OOD*, ar ko tai kā solidāri atbildīgajai personai saskaņā ar *ZDDS 177*. pantu tika noteikta šāda atbildība par PVN, kuru *Fotomag EOOD* bija deklarējusi savos trīs izsniegtajos rēķinos, bet kas nebija ticis samaksāts: taksācijas periodā par 2014. gada aprīli – 86 211,82 BGN apmērā, pieskaitot nokavējuma procentus 33 123,83 BGN apmērā par laika posmu no 2014. gada 15. maija līdz 2018. gada 23. februārim, kā arī taksācijas periodā par 2014. gada maiju – 1 500 BGN apmērā, pieskaitot nokavējuma procentus 563,08 BGN apmērā par laika posmu no 2014. gada 15. jūnija līdz 2018. gada 23. februārim.
- 5 *Alti OOD* iesniedza sūdzību saistībā ar lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu. Nebūdamā apmierināta ar administratīvās procedūras iznākumu, tā par administratīvo aktu cēla prasību Plovdivas [*Plovdiv*] *Administrativen sad*

[Administratīvajā tiesā]. Administratīvā tiesa, kurā celta prasība, prasību noraidīja kā nepamatotu šādu iemeslu dēļ:

5.1. Attiecīgajos laika posmos, kuros tika veiktas ar nodokli apliekamās piegādes, piegādātāja un saņēmēja bija reģistrētas saskaņā ar ZDDS. Saņēmēja attiecībā uz rēķiniem, ko tai bija izsniegusi piegādātāja, izmantoja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Piegādātāja par piegādēm maksājamo PVN neiemaksāja budžetā. Pušu strīds ir par to, vai saņēmēja zināja vai arī tai vajadzēja zināt, ka tās piegādātāja neveiks PVN samaksu.

5.2. ZDDS 177. panta 3. punktā ir paredzēta atspēkojama prezumpcija par informētību. Tiesvedībā iegūtie pierādījumi liecina, ka *Alti OOD* zināja, ka tās piegādātāja neievēros savu pienākumu par PVN samaksu. Tā tas ir tāpēc, ka faktiskās attiecības starp *Alti OOD* un *Fotomag EOOD* ir plašākas nekā parastās darījumu attiecības starp piegādātāju un saņēmēju, un to mērķis ir apiet likumu. Šajā gadījumā iecerētās, ar likumu neatļautās tiesiskās sekas bija tādas, ka tika atskaitīts priekšnodoklis, nevis deklarēta [preču] iegāde Kopienas iekšienē un veikts darījums ar “nulles” rezultātu attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Abu uzņēmumu pārstāvjiem tas bija zināms.

5.3. *Alti OOD* noslēdza līgumu par lauksaimniecības tehnikas piegādi ar uzņēmumu, kas agrāk šādu darbību nebija veicis un kam nebija atbilstošas pieredzes. Piegādātājas rīcībā nebija nepieciešamo līdzekļu, lai iegādātos *Alti OOD* pārdodamo tehniku, bet tā tos aizņēmas no *Sunvision AD*, sabiedrības, kuras izpilddirektors ir *Alti OOD* vadītājs un kuras akcionārs ir piegādātājas vadītājs. *Alti OOD* vadītājs vienojās arī par transportu. Turklāt bankas pārskaitījumus secībā *Sunvision AD – Fotomag EOOD*, *Sunvision AD – Alti OOD – Fotomag EOOD – Sunvision AD* veica viena un tā pati persona, ko pilnvaroja katrs no trim uzņēmumiem. Šī persona kārtoja arī grāmatvedību *Alti OOD* un piegādātājai, kā arī *Bultrans 73 EOOD*, kuras e-pasta adrese tika izmantota vienošanās slēgšanai par transportu.

5.4. Administratīvā tiesa uzskatīja, ka solidārās atbildības ietvaros esot jāmaksā nokavējuma procenti. Tas izrietot no tā, ka *DOPK* 16. panta 3. punkta piemērošana neesot izslēgta un ka šajā tiesību normā esot skaidri paredzēta par nodokļu maksātāja saistībām atbildīgās personas atbildība par nodokļiem un likumā noteiktajām sociālā nodrošinājuma iemaksām, kā arī par procentiem un ar to iekasēšanu saistītajiem izdevumiem. Saskaņā ar ZDDS 177. panta 1. punktu solidārā atbildība neesot ierobežota ar “maksājamā un nesamaksātā nodokļa” apmēru. Piegādātāja nokavējums izraisīja arī saņēmēja nokavējumu.

- 6 *Alti OOD* par Plovdivas *Administrativen sad* spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Varhoven administrativen sad* [Augstākā administratīvā tiesa], (turpmāk tekstā – “VAS”). VAS uzskata, ka lietas atrisināšanai ir nepieciešama Direktīvas 2006/112 205. panta interpretācija, un tādēļ uzdod Tiesai abus prejudiciālos jautājumus prejudiciāla nolēmuma sniegšanai.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 7 *Alti OOD* veiktās nodokļu revīzijas ietvaros par ieņēmumiem atbildīgās iestādes konstatēja, ka: pirmkārt, *Fotomag EOOD* veikto preču iegādi finansēja trešā sabiedrība, proti, *Sunvision AD*, kuras dalībnieki ir *Fotomag EOOD* un *Alti OOD* vadītāji. Otrkārt, kombaina transports no Lielbritānijas tika organizēts, izmantojot *Bultrans 73 EOOD* e-pasta adresi, kuras vadītājs un likumīgais pārstāvis ir *Alti OOD* vadītājs. Treškārt, viena un tā pati persona kārtu *Fotomag EOOD* un *Alti OOD* grāmatvedību, un abas sabiedrības šai personai ir piešķirušas plašas pilnvaras, tostarp pilnvaras pārvaldīt bankas kontus un iesniegt PVN deklarācijas saskaņā ar *ZDDS*.
- 8 Ar šiem konstatējumiem par ieņēmumiem atbildīgās iestādes pamatoja savu secinājumu, ka *Fotomag EOOD* veikto lauksaimniecības tehnikas iegādi, izmantojot [preču] iegādi Kopienas iekšienē, organizēja *Alti OOD* nolūkā ļaunprātīgi izmantot PVN. Saņēmēja esot zinājusi, ka piegādātāja nemaksās PVN, kas tai bija jāmaksā atbilstoši tās izsniegtajiem rēķiniem. Par ieņēmumiem atbildīgās iestādes uzskata, ka ar attiecīgo darījumu starp *Fotomag EOOD* un *Alti OOD* tiekot apiets likums. Tādēļ esot piemērojama likumā noteiktā atspēkojamā prezumpcija par informētību, kas savukārt esot priekšnoteikums piegāžu saņēmējas solidārajai atbildībai saskaņā ar *ZDDS* 177. pantu.
- 9 *Alti OOD* norāda, ka *ZDDS* 177. pantā paredzētā pārkāpuma subjektīvā puse, proti, zināšana, ka piegādātāja nemaksās PVN, neesot pierādīta. Lai zināšana pastāvētu, tai attiecībā uz sabiedrības vadītāju esot jābūt pierādītai.
- 10 Turklāt *Alti OOD* norāda, ka analogiski atbildībai par trešo personu saistībām nokavējuma procenti neesot jāmaksā par laika posmu no PVN parāda apmaksas termiņa beigām līdz lēmuma par nodokļu apmēra precizēšanu pieņemšanai. Ar nodokli apliekamas piegādes saņēmējai neesot jāmaksā PVN, tādējādi tā neesot pārkāpusi pienākumu samaksāt PVN *ZDDS* noteiktajā termiņā. Saskaņā ar *ZDDS* 177. pantu ar nodokli apliekamas piegādes saņēmēja atbildība neietverot nokavējuma procentus.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 11 Iesniedzējtiesa izskata galveno strīdus jautājumu par saņēmēja solidārās atbildības piemērojamību saskaņā ar *ZDDS* 177. pantu un šīs atbildības apjomu. Saskaņā ar šo tiesību normu reģistrēta persona – ar nodokli apliekamas piegādes vai pakalpojuma saņēmējs – ir atbildīga par citas reģistrētas personas maksājamo, bet nesamaksāto nodokli, ciktāl tā ir izmantojusi tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kas ir tieši vai netieši saistītas ar maksājamo, bet nesamaksāto nodokli. Šī atbildība iestājas, ja reģistrētā persona zināja vai tai bija jāzina, ka nodoklis netiks samaksāts.
- 12 *Varhoven administrativen sad* uzskata, ka, ņemot vērā Eiropas Savienības Tiesas 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā *Netto Supermarkt* (C-271/06) un

2006. gada 11. maija spriedumu lietā *Federation of Technological Industries u.c.* (C-384/04), šī Bulgārijas ZDDS tiesību norma ir saderīga ar Savienības tiesībām, it īpaši ar Direktīvas 2006/112 205. pantu. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 205. pantu jau no solidāras atbildības būtības izriet, ka katrs parādnieks ir atbildīgs par kopējo saistību apjomu un ka kreditors principā var prasīt šo saistību izpildi no viena vai vairākiem parādniekiem pēc savas izvēles.

- 13 Nosakot šīs solidārās atbildības apjomu, Bulgārijas likumdevējs ZDDS 177. pantā nav skaidri noteicis, ka piegādes saņēmējam papildus nesamaksātajam nodoklim ir jāmaksā arī nokavējuma procenti no brīža, kad beidzas nodokļa samaksas termiņš. Drīzāk saskaņā ar ZDDS 177. panta 1. punktu saņēmēja atbildība ir ierobežota ar nodokļa summu, kura jāmaksā par piegādi un kuru nodokļa maksātājs nav samaksājis, ciktāl saņēmējs šādā apjomā ir izmantojis tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Tomēr argumenti par to, ka šajā gadījumā solidārā atbildība ir plašāka, var tikt secināti no citām valsts tiesību normām (it īpaši DOPK 16. panta 3. punkta un ZZD 126. panta 3. punkta).
- 14 Tā kā Bulgārijas judikatūra attiecībā uz šo jautājumu nav vienota, iesniedzējtiesai pastāv šaubas par to, kāda atbilde ir jāsniedz uz jautājumu šajā gadījumā.
- 15 Saskaņā ar vienu valsts judikatūrā pausto uzskatu solidāri atbildīgās personas saskaņā ar ZDDS 177. pantu ir atbildīgas par nodokļa maksātāja saistībām. Saskaņā ar Bulgārijas tiesībām likumā paredzētajos gadījumos tām ir pienākums samaksāt nodokli, ko nodokļu maksātājs nav samaksājis noteiktajā termiņā. DOPK 16. panta 3. punktā ir skaidri paredzēts, ka trešās personas (kas nav nodokļu maksātāja) atbildība ietver nodokli un likumā noteiktās sociālā nodrošinājuma iemaksas, kā arī procentus un ar to iekasēšanu saistītos izdevumus. Tādēļ solidārā atbildība saskaņā ar ZDDS 177. pantu nav ierobežota ar maksājamā un nesamaksātā nodokļa apmēru. Solidārajai atbildībai saistību tiesiskajās attiecībās raksturīgā relatīvā ietekme neattiecas uz publiskajām saistībām, līdz ar to vienas solidāri atbildīgas personas nokavējums rada nokavējumu arī pārējām solidāri atbildīgajām personām. Attiecīgi piegādes saņēmējs ir solidāri atbildīgs ne tikai par piegādātāja parāda pamatsummu (PVN parāds), bet arī par papildu pienākumu atlīdzināt zaudējumus, kas radušies nokavējuma dēļ, likumisko procentu no parāda pamatsummas apmērā, sākot no nokavējuma iestāšanās līdz saistību izpildes brīdim.
- 16 Saskaņā ar otru valsts judikatūrā pausto uzskatu ZDDS 177. pantā paredzētā atbildība ir īpaša solidārās atbildības forma attiecībā uz atbilstoši ZDDS reģistrētu personu, kas iestājas, kad ir izpildīti šajā tiesību normā noteiktie sarežģītie piemērošanas nosacījumi. Atbildības būtība ir tajā, ka reģistrētai personai rodas pienākums samaksāt citas reģistrētas personas PVN parādu. Salīdzinājumā ar DOPK 16. panta 3. punktu ZDDS 177. pantā ir paredzēts īpašs regulējums. ZDDS 177. pantā ir noteikts izņēmums no vispārēja principa, paredzot citas personas, kas nav piegādātājs, solidāru atbildību. Šajā tiesību normā ir skaidri ierobežota atbildība ar “maksājamo un nesamaksāto nodokli”. Kā izņēmums tā ir jāpiemēro atbilstoši tās precīzajai jēgai.

- 17 Atbilstošie Eiropas Savienības Tiesas spriedumi nesniedz atbildi uz jautājumu, vai, ņemot vērā solidarās atbildības būtību un samērīguma principu, tāda valsts tiesību norma kā *DOPK* 16. panta 3. punkts, kurā ir paredzēts, ka šī atbildība ietver arī nokavējuma procentus, ir pieļaujama. Tādēļ iesniedzējtiesa uzskata, ka ir nepieciešama Direktīvas 2006/112 tiesību normu, it īpaši tās 205. panta, interpretācija. Saskaņā ar LESD 267. panta pirmās daļas b) apakšpunktu tā ar iepriekš formulētajiem prejudiciālajiem jautājumiem iesniedz Eiropas Savienības Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

DARBA VERSIJA