

Lieta C-429/23

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

Iesniegšanas datums:

2023. gada 11. jūlijs

Iesniedzējtiesa:

Administrativen sad Varna (Varnas Administratīvā tiesa, Bulgārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2023. gada 30. jūnijs

Prasītāja:

NARE-BG EOOD

Atbildētājs:

Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite

Pamatlietas priekšmets

Pamatlieta ir par tāda lēmuma par nodokļu apmēra precizēšanu pārskatīšanu, ar kuru nodokļu iestāde liedza prasītājai pamatlietā veikt korekciju par agrāku laikposmu un īstenot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par piegādēm, kuras tā bija saņēmusi, pirms tā tika reģistrēta saskaņā ar *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā arī – “ZDDS”).

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Šajā lietā, kamēr ritēja ZDDS paredzētais 12 mēnešu termiņš tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu īstenošanai par piegādēm, kuras prasītāja bija saņēmusi pirms tās reģistrācijas saskaņā ar ZDDS, Bulgārijā saistībā ar Covid-19 pandēmiju tika pieņemti speciāli tiesību akti. Ņemot vērā pandēmijas radītās grūtības saimnieciskās darbības veicējiem, ar minētajiem tiesību aktiem tika pagarināti

konkrētu nodokļu deklarēšanas un samaksas termiņi, taču šāda iespēja nebija paredzēta attiecībā uz PVN deklarēšanu, samaksu un tiesībām uz tā atskaitīšanu. Prasītāja norāda, ka tieši Covid-19 slimības un tās grāmatveža pēc tam sekojošās karantīnas dēļ tā pieļāva tehnisku kļūdu, kuras labošana tiek atteikta ar pamatlietā apstrīdēto lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu. Līdz ar to prasītāja praktiski nevar izmantot tās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par piegādēm, ko tā ir saņēmusi pirms tās reģistrācijas saskaņā ar ZDDS.

Iesniedzējtiesa vēlas no Tiesas saņemt atbildi uz jautājumu par to, vai piemērojami valsts tiesību akti un prakse šādos apstākļos nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi neapgrūtina tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu īstenošanu un vai tie atbilst Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 184. un 186. pantam, kā arī nodokļu neitralitātes, līdzvērtības un efektivitātes principiem.

Turklāt iesniedzējtiesa no Tiesas vēlas saņemt atbildi uz jautājumu par to, vai saskaņā ar minētajām PVN direktīvas tiesību normām ir pieļaujams, ka tiek liegts izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par piegādēm, kuras nodokļu maksātājs ir saņēmis pirms tā reģistrācijas saskaņā ar ZDDS, ja tas ar paziņojumu par korekciju ir deklarējis PVN par šīm piegādēm par periodu, kas ietilpst pēdējā 12 mēnešu noilguma termiņa taksācijas periodā saistībā ar tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu īstenošanu par šīm piegādēm.

Šis lūgums tiek iesniegts saskaņā ar LESD 267. pantu.

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai, ņemot vērā ar likumu ieviestos pasākumus epidēmijas ierobežošanai, tostarp tādu administratīvo pasākumu noteikšanu, kuru mērķis ir ierobežot mājokļa atstāšanu un pārvietošanās brīvību apdzīvotās vietās, ierobežot kontaktus ar citām personām un slēgt veikalus, un turklāt ņemot vērā, ka saistībā ar epidēmijas ierobežošanas pasākumiem tika pagarināti termiņi nodokļu deklarēšanai un to parādu samaksai saskaņā ar *Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli, turpmāk tekstā arī – “ZKPO”) (ar kuru valsts tiesībās tiek reglamentēti ienākuma nodokļa deklarēšanas un samaksas termiņi), tāds noilguma termiņš kā šajā lietā aplūkotais padara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtina nodokļu maksātājam tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu īstenošanu laikposmā, kamēr ir spēkā epidēmijas ierobežošanas pasākumi, un vai, ņemot vērā minēto, tādi valsts tiesību akti un nodokļu administrācijas prakse kā šajā lietā aplūkotie atbilst Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 184. pantam kopsakarā ar tās 186. pantu, ņemot vērā ar PVN direktīvu ieviesto nodokļu neitralitātes principu un Savienības tiesībās nostiprinātos līdzvērtības un efektivitātes

principus (2008. gada 8. maija spriedums *Ecotrade*, C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267)?

- 2) Vai, ņemot vērā *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli; *ZDDS*) paredzēto iespēju koriģēt deklarētās ziņas, iesniedzot PVN deklarāciju saskaņā ar *ZDDS*, šajā tiesvedībā aplūkotajā faktiskajā situācijā saskaņā ar PVN direktīvas 184. pantu kopsakarā ar 186. pantu ir pieļaujama nodokļu iestādes prakse, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam tiek liegtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ar pamatojumu, ka PVN ir deklarēts ar paziņojumu par korekciju, kas ir ticis iesniegts, lai koriģētu datus par pēdējo noilguma termiņa taksācijas periodu (divpadsmit mēneši), nolūkā izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar piegādēm, ko nodokļa maksātājs ir saņēmis pirms tā reģistrācijas saskaņā ar *ZDDS*, ja darījumi nav tikuši slēpti, dati par to veikšanu bija pieejami prasītāja grāmatvedībā, nodokļu administrācijas rīcībā bija nepieciešamā informācija un nav pierādījumu, ka budžetam ir nodarīts kaitējums?

Savienības tiesību akti un judikatūra

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, 167., 168., 178., 179., 180., 182., 184., 185., 250.–252. un 273. pants

2022. gada 7. jūlija spriedums *Staatssecretaris van Financiën* (Tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu noilgums) (C-194/21, EU:C:2022:535), turpmāk tekstā – “spriedums *Staatssecretaris van Financiën*”

2008. gada 8. maija spriedums *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267), turpmāk tekstā – “spriedums *Ecotrade*”

2012. gada 12. jūlija spriedums *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458), turpmāk tekstā – “spriedums *EMS-Bulgaria Transport*”

2015. gada 9. jūlija spriedums *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), turpmāk tekstā – “spriedums *Salomie un Oltean*”

Valsts tiesību akti

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Likums par pievienotās vērtības nodokli) – 74., 75., 125. un 126. pants

Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite (Likums par pasākumiem un darbībām ar Nacionālās asamblejas 2020. gada 13. marta lēmumu pasludinātā ārkārtas stāvokļa laikā un par seku

pārvaldību, turpmāk tekstā – “ZMDIPPP”) (likuma nosaukums tika papildināts, jaunajam nosaukumam stājoties spēkā 2020. gada 14. maijā; iepriekšējais nosaukums bija formulēts šādi: *Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozenie, obyaveno s reshenie na narodnoto sabranie ot 13 mart 2020* (Likums par pasākumiem un darbībām ar Nacionālās asamblejas 2020. gada 13. marta lēmumu pasludinātā ārkārtas stāvokļa laikā)) – šī likuma Pārejas un nobeiguma noteikumu 25., 27., 28., 29. un 49. pants

Zakon za korporativnoto podohodno obligane (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) – 92. un 93. pants, kā arī 219. panta 1., 4. un 5. punkts

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Tiesvedībā iesniedzējtiesā pārbaudes priekšmets ir Varnas *Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālā direkcija) 2022. gada 24. janvāra pieņemtais lēmums par nodokļu apmēra precizēšanu.
- 2 Attiecībā uz saistību veidu un attiecīgo laikposmu pārbaudes procedūras apjoms ir šāds: PVN par laikposmu no 2021. gada 1. jūlija līdz 2021. gada 31. jūlijam un PVN par laikposmu no 2020. gada 1. oktobra līdz 2021. gada 30. jūnijam.
- 3 Pieņemot lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu, nodokļu iestāde konstatēja pārkāpumus, ko prasītāja bija pieļāvusi, piemērojot ZDDS tiesību normas saistībā ar ieskaitāmajām vai atmaksājamām summām.
- 4 Šīs summas ir detalizēti izklāstītas tabulas veidā, norādot rēķina numuru, datumu, piegādātāju, precīzu nodokļu bāzi un PVN summu. Uzskaitīts tiek 71 rēķins, kas ir ticis izrakstīts laikposmā no 2017. līdz 2019. gadam. Šis laikposms ir pirms dienas, kad uzņēmums ir ticis reģistrēts atbilstoši ZDDS. Kopējā nodokļu bāzes summa par minēto 71 rēķinu ir 587 293,93 levas (BGN) un kopējā PVN summa – 117 458,80 BGN. Netiek apstrīdēts, ka piegādes ir notikušas. Tāpat nav strīda par to, ka piegādātāji ir samaksājuši PVN.
- 5 Tika konstatēts, ka uzņēmums 2019. gada 25. novembrī tika reģistrēts saskaņā ar ZDDS.
- 6 Par laikposmu no 2019. gada 25. novembra līdz 2020. gada 30. septembrim prasītāja iesniedza PVN deklarāciju par summu 0 BGN apmērā.
- 7 2020. gada 10. decembrī prasītāja iesniedza PVN deklarāciju par 2020. gada novembra taksācijas periodu, kurā tā deklarēja piegādes ar tiesībām pilnībā atskaitīt priekšnodokli 50 627 BGN apmērā un PVN 10 125,40 BGN apmērā (no kā izrietēja atgūstamais PVN 10 125,40 BGN apmērā); 2021. gada 14. janvārī tā iesniedza PVN deklarāciju par 2020. gada decembri, kurā tā deklarēja piegādes ar tiesībām pilnībā atskaitīt priekšnodokli 587 293,93 BGN apmērā un PVN

117 458,80 BGN apmērā (no kā izrietēja atgūstamais PVN 117 458,80 BGN apmērā).

- 8 Ar 2021. gada 15. janvāra vēstuli prasītāja saskaņā ar *ZDDS* 126. panta 3. punktu informēja nodokļu iestādes par to, ka tā rēķinu reģistros saskaņā ar *ZDDS* par 2020. gada novembra un decembra taksācijas periodiem ir pieļāvusi turpinājumā norādītās tehniskās kļūdas. Pirkumu reģistrā un nodokļu deklarācijā par 2020. gada decembri kļūdaini esot tikuši iekļauti rēķini, kuriem esot jābūt bijušiem iekļautiem rēķinu reģistrā saskaņā ar *ZDDS* par 2020. gada novembri. Kā kļūdu iemeslu prasītāja norāda grāmatveža *Covid-19* slimību, kurai sekoja karantīna, kuru dēļ darbs tika nodots viņu aizvietojošam kolēģim.
- 9 Tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu īstenošanas termiņš par attiecīgajām piegādēm bija divpadsmit mēneši un beidzās 2020. gada novembrī, un tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu bija jāizmanto vēlākais līdz 2020. gada 14. decembrim, iesniedzot nodokļu deklarāciju. 2020. gada novembra deklarācijā tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par šīm piegādēm netika izmantotas.
- 10 Nodokļu iestāde liedza izmantot tiesības atskaitīt priekšnodokli par minētajiem rēķiniem, pamatojoties uz *ZDDS* 72. panta 1. punktu, kurā ir paredzēts, ka saskaņā ar *ZDDS* reģistrēta persona ir tiesīga izmantot tiesības atskaitīt priekšnodokli par taksācijas periodu, kurā šīs tiesības ir radušās, vai jebkurā no 12 turpmākajiem taksācijas periodiem.
- 11 Nodokļu iestāde norāda, ka saskaņā ar *ZDDS* 75. panta 1. un 2. punktu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par precēm un pakalpojumiem, kas pastāv pirms nodokļu maksātāja reģistrācijas, rodas tā reģistrācijas saskaņā ar *ZDDS* dienā un tiek īstenotas taksācijas periodā, kurā tās ir radušās, vai kādā no nākamajiem divpadsmit taksācijas periodiem. Ņemot vērā minēto, nodokļu iestāde secina, ka tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar lēmumā par nodokļu apmēra precizēšanu minētajiem rēķiniem īstenošanas noilguma termiņš ir beidzies 2020. gada decembra taksācijas periodā un ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu bija izslēgtas.
- 12 Nodokļu iestāde arī norāda, ka pārbaudītais uzņēmums ir izmantojis tiesības uz pilnīgu priekšnodokļa atskaitīšanu, pārkāpjot *ZDDS* 72. pantu, un ka priekšnodokļa, kas samaksāts par 2020. gada decembri, atskaitījums ir jākoriģē, samazinot summu.
- 13 Tāpēc ar 2022. gada 24. janvāra lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu prasītājai tika liegts izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par 71 rēķinu, ko izrakstījuši saskaņā ar *ZDDS* reģistrēti piegādātāji par laikposmu no 2017. līdz 2019. gadam, ar nodokļu bāzi 587 293,93 BGN apmērā un kopējo PVN summu 117 458,80 BGN apmērā.
- 14 Saistībā ar *Covid-19* pandēmiju Bulgārijas Republikas Nacionālā asambleja 2020. gada 13. martā izsludināja ārkārtas stāvokli valsts teritorijā laikposmam no 2020. gada 13. marta līdz 2020. gada 13. aprīlim. Pēc tam tika pieņemts

ZMDIPPP. Ar vairākiem Ministru padomes lēmumiem un veselības ministra rīkojumiem 2020. gadā tika ieviesti pasākumi epidēmijas apkarošanai šajā valstī, un epidēmijas izraisītais ārkārtas stāvoklis pakāpeniski tika pagarināts līdz 2021. gada 30. aprīlim.

Pamatlietas dalībnieku galvenie argumenti

- 15 Prasītāja uzskata, ka, ņemot vērā neapstrīdētos faktus, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu aprakstītajam strīdam ir tikai juridisks raksturs. Uzdotie prejudiciālie jautājumi attiecoties uz PVN direktīvas normām, it īpaši tās 179. panta 1. punktu, kā arī 180. un 273. pantu, kā arī uz nodokļu neitralitātes, efektivitātes un līdzvērtības principiem, kā tie ir tikuši analizēti spriedumos *Ecotrade* un *EMS-Bulgaria Transport*.
- 16 Prasītājas ieskatā atbildētājas minētais spriedums *Staatssecretaris van Financiën* nav piemērojams.
- 17 Atbildētājs norāda, ka prasītāja ir izmantojusi tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par 71 strīda pamatā esošo rēķinu, pārkāpjot *ZDDS* 75. panta 2. punktu. Šie rēķini attiecoties uz pakalpojumiem un avansiem, kurus prasītāja ir saņēmusi pirms tās reģistrācijas saskaņā ar *ZDDS* un kuri pastāvēja tās reģistrācijas brīdī, bet kurus tā esot novēloti deklarējusi savā PVN deklarācijā – tā tos esot reģistrējusi savā pirkumu reģistrā attiecībā uz 2020. gada decembra taksācijas periodu, nevis vēlākais 2020. gada novembra taksācijas periodu. Pēc prasītājas sniegtās informācijas šī kavējuma iemesls bija tas, ka tās atbildīgais grāmatvedis 2020. gada decembrī bija saslimis ar *Covid-19* uz konkrētu laikposmu.
- 18 Ņemot vērā šos apstākļus, atbildētājs uzskata, ka strīds iesniedzējtiesā ir par *ZDDS* 75. panta 2. punkta kopsakarā ar tā 75. panta 1. punktu piemērošanu, nevis par kļūdu labošanas nosacījumiem deklarācijās, kas iesniegtas saskaņā ar *ZDDS* 125. pantu, jo prasītāja nav iesniegusi PVN deklarāciju par laikposmu no 2019. gada 25. novembra līdz 2020. gada 30. septembrim, taču tā nav reģistrējusi attiecīgos rēķinus tās pirkumu reģistrā par 2020. gada oktobra un 2020. gada novembra taksācijas periodiem saskaņā ar *ZDDS* 124. pantu.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 19 Iesniedzējtiesas ieskatā jautājums ir par to, vai prasītājai ir atļauts veikt korekciju par iepriekšējo laikposmu (2020. gada novembris) – iesniedzot PVN deklarāciju par 2020. gada decembri un paziņojumu par korekciju par 2020. gada novembri – un īstenot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par piegādēm, kuras tā ir saņēmusi pirms tās reģistrācijas saskaņā ar *ZDDS*, proti, 2019. gada 25. novembra, ņemot vērā, ka gada laikā, kas valsts tiesībās paredzēts attiecībā uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli par piegādēm, kurus nodokļu maksātāji ir saņēmuši pirms to reģistrācijas saskaņā ar *ZDDS*, Bulgārijā saskaņā ar likumu tika ieviesti

pasākumi, saskaņā ar kuriem, ņemot vērā epidēmijas izraisīto situāciju, ir paredzēti termiņi saistībā ar konkrētu nodokļu deklarāciju un samaksu, taču šāds režīms nav paredzēts PVN deklarēšanai un samaksai.

- 20 Iesniedzējtiesas ieskatā savā agrākajā judikatūrā Tiesa ir lēmusi par gadījumiem, kuros fakti un valsts nodokļu tiesību normas atšķiras no tiem, par kuriem ir runa šajā lietā, un ka līdz ar to norādījumi par atbilstošo valsts tiesību normu, ar kurām ir transponēta PVN direktīva, interpretāciju un piemērošanu daļēji nav atbilstoši, kas nozīmē, ka ir jāiesniedz lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu.
- 21 Pirmais prejudiciālais jautājums izriet no atšķirības starp šīs lietas apstākļiem un apstākļiem, kas ir tikuši analizēti spriedumos *EMS-Bulgaria Transport* un *Ecotrade*. Šajā ziņā iesniedzējtiesa, atsaucoties uz sprieduma *EMS-Bulgaria Transport* 49. punktu un sprieduma *Ecotrade* 46. un 48. punktu, norāda, ka atšķirība šajā gadījumā ir saskatāma speciālajos tiesību aktos, kuros, ņemot vērā grūtības, ar kurām saskaras uzņēmēji *Covid-19* pandēmijas kontekstā, ir paredzēti ilgāki termiņi nodokļu, kas jāmaksā saskaņā ar *ZKPO*, deklarēšanai un samaksai, bet ne PVN deklarēšanai, samaksai un atskaitīšanas tiesībām.
- 22 Otrais iepriekšējais jautājums izriet no atšķirībām starp apstākļiem lietā, kurā tika pasludinātais iepriekš minētais spriedums *Staatssecretaris van Financiën*, un šīs lietas apstākļiem attiecībā uz paziņojuma par korekciju iesniegšanas periodu. Šajā spriedumā šis periods aptvēra laikposmu no 2006. līdz 2015. gadam, kura laikā nodokļu maksātājs saņēma lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu (2015. gadā) un pēc šī lēmuma pieņemšanas pieprasīja priekšnodokļa atskaitījumu par PVN, kas samaksāts par preču iegādi 2006. gadā, savukārt šajā lietā prasītāja pati konstatēja neatbilstību deklarētajos datos un nākamajā taksācijas periodā pēc atskaitīšanas tiesību izmantošanas termiņa beigām 2020. gada novembrī (bet termiņā, kad bija jāiesniedz paziņojums par korekciju – 2020. gada decembris) iesniedza paziņojumu par korekciju.