

Lieta C-624/23**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2023. gada 10. oktobris

Iesniedzējtiesa:

Administrativen sad Varna (Bulgārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2023. gada 27. septembris

Prasītāja:

“SEM Remont” EOOD

Atbildētājs:

Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Pamatlietas priekšmets

Administrativen sad Varna (Varnas Administratīvā tiesa) celtās prasības priekšmets ir 2022. gada 25. augusta Lēmums Nr. R-03000322001265-091-001 par nodokļu apmēra precizēšanu, kuru pieņēma *Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienests, turpmāk tekstā – “NAP”) Varnas teritoriālās direkcijas par ieņēmumiem atbildīgā iestāde un ar kuru prasītājai “SEM Remont” EOOD tika liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli par taksācijas periodu no 2021. gada 1. decembra līdz 2021. gada 31. decembrim.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 63., 167. pantu, 168. panta a) punktu, 176. pantu, 178. panta a) punktu, 218., 219., 220., 203., 226. un 228. pantu

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 63., 167. pantu, 168. panta a) punktu, 178. panta a) punktu, 218., 219., 220., 226. un 228. pantu ir pieļaujama par ieņēmumiem atbildīgās iestādes prakse attiecībā uz valsts tiesību normu un it īpaši *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pievienotās vērtības nodokļa likums, turpmāk tekstā – “ZDDS”) 71. panta 1. punkta, skatot to kopsakarā ar ZDDS 25. panta 1. punktu, lasot to kopsakarā ar ZDDS 102. panta 4. punktu, 114. pantu, 116. pantu un 117. pantu, skatot tos kopsakarā ar ZDDS 125. un 126. pantu, piemērošanu, saskaņā ar kuru ar PVN apliekama pakalpojuma saņēmējam tika liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli gan par pakalpojuma sniegšanas laikposmu, gan par tā deklarēšanas laikposmu nodokļu deklarācijā tādēļ, ka rēķinā, ko tam bija izsniedzis pakalpojumu sniedzējs, nebija norādīts PVN un vēlāk (pie pakalpojumu sniedzēja veiktās nodokļu revīzijas laikā) tika sagatavots dokuments, kas neatbilst rēķina saturam izvirzītajām prasībām (tika sagatavots protokols, kurā tā autors bija norādīts gan kā pakalpojumu sniedzējs, gan kā pakalpojumu saņēmējs saskaņā ar protokolu) un kurā bija norādīts pakalpojumu 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 priekšnodokli (“tiesības izmantot nodokļa atlaidi” saskaņā ar ZDDS), un vai šāda prakse nepadara nodokļa maksātājam praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu atskaitīšanas tiesību īstenošanu?

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

3) Vai saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu, skatot to 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 apliekama pakalpojuma sniedzējam, kurš saskaņā ar ZDDS reģistrācijas pieteikumu nav iesniedzis likumā noteiktajā termiņā, sākot no dienas, kad viņam radās pienākums reģistrēties atbilstoši ZDDS, ir vienīgi pienākums samaksāt PVN par tiem pakalpojumiem, kurus viņš ir sniedzis laikposmā no dienas, kad radās pienākums reģistrēties, līdz reģistrācijai par ieņēmumiem atbildīgajā iestādē, un nav paredzēta iespēja, ka pakalpojumu sniedzējs, kam PVN ir jāmaksā saskaņā ar ZDDS 102. panta 4. punktu, pakalpojumu saņēmējiem izsniedz koriģējošus rēķinus (vai citu dokumentu), lai tie varētu īstenot tiesības atskaitīt priekšnodokli?

Savienības tiesību normas un judikatūra

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”),

63. pants, 167. pants, 168. panta a) punkts, 176. pants, 178. panta a) punkts, 218., 219., 220., 203., 226. un 228. pants

Eiropas Savienības Tiesas (turpmāk tekstā – “Tiesa”) spriedums, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében un Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373

Tiesas spriedums, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50

Tiesas spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691

Tiesas spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690

Tiesas spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249

Tiesas spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem), C-378/21, EU:C:2022:968

Tiesas spriedums, 2022. gada 15. septembris, *HA.EN*, C-227/21, EU:C:2022:687

Tiesas spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454

Valsts tiesību normas

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Pievienotās vērtības nodokļa likums, turpmāk tekstā – “ZDDS”), 25. panta 1. punkts, 71. panta 1. punkts, 102. panta 4. punkts, 114., 116., 117., 125. un 126. pants

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Pārbaudes priekšmets tiesvedībā *Administrativen sad Varna* ir 2022. gada 25. augusta Lēmums Nr. R-03000322001265-091-001 par nodokļu apmēra precizēšanu, kuru ir pieņēmusi NAP Varnas teritoriālās direkcijas par ieņēmumiem atbildīgā iestāde.
- 2 Pieņemot šo lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu, par ieņēmumiem atbildīgā iestāde konstatēja, ka “SEM Remont” EOOD ir pieļāvusi pārkāpumus ZDDS noteikumu piemērošanā, un, pamatojoties uz šiem konstatējumiem, atteica tai tiesības atskaitīt priekšnodokli 752 305,05 Bulgārijas levu (BGN) apmērā.
- 3 “SEM Remont” EOOD ir nodokļa maksātāja ZDDS 3. panta izpratnē.
- 4 “Gidrostroy-Rusia” OOD ir ne tikai Krievijas Federācijā, bet arī saskaņā ar ZDDS reģistrēta sabiedrība, kas nodarbojas ar kuģu nodrošināšanu ar tehnisko apkalpi bagarēšanas darbu veikšanai hidrotehnisko projektu ietvaros.

- 5 *“SEM Remont” EOOD* un *“Gidrostroy–Rusia” OOD* nav saistīti uzņēmumi.
- 6 2020. gada 4. augustā *“Gidrostroy–Rusia” OOD* noslēdza līgumu ar *“SEM Remont” EOOD* par bagarēšanas darbu veikšanu Varnas ostā, 1. kanālā un 2. kanālā. Saskaņā ar šo līgumu *“Gidrostroy–Rusia” OOD* ir pakalpojumu sniedzēja un *“SEM Remont” EOOD* ir pakalpojumu saņēmēja.
- 7 *“Gidrostroy–Rusia” OOD* izsniedza *“SEM Remont” EOOD* 2020. gada 31. oktobra Rēķinu Nr. 1010 un 2020. gada 15. novembra Rēķinu Nr. 1017 par veiktajām līgumiskajām darbībām. Ne vienā, ne otrā rēķinā nebija norādīts PVN par pakalpojumu sniegšanas vērtību.
- 8 *“Gidrostroy–Rusia” OOD* jau pirms pakalpojumu sniegšanas un rēķinu izsniegšanas *“SEM Remont” EOOD* brīža bija sasniegusi apgrozījumu, kas prasīja obligātu reģistrāciju saskaņā ar ZDDS, tomēr rēķinu izrakstīšanas *“SEM Remont” EOOD* brīdī nebija izpildījusi savu pienākumu reģistrēties saskaņā ar ZDDS.
- 9 *“SEM Remont” EOOD* iesniedza aktus par pabeigtajiem un pieņemtajiem bagarēšanas un rakšanas darbiem.
- 10 Ar 2021. gada 12. jūlija vēstuli *“Gidrostroy–Rusia” OOD* pie tās veiktās nodokļu revīzijas ietvaros saskaņā ar ZDDS 117. panta 1. punktu sagatavoja 2021. gada 29. jūnija Protokolu Nr. 1, kurā kā pakalpojumu sniedzēja organizācija un kā pakalpojumu saņēmēja organizācija bija minēta *“Gidrostroy–Rusia” OOD*, tātad, viena un tā pati persona, un kurā bija ietverts 2020. gada 31. oktobra Rēķins Nr. 1010 un 2020. gada 15. novembra Rēķins Nr. 1017 ar attiecīgi norādītu nodokļa aprēķina bāzi un atbilstoši aprēķinātu PVN.
- 11 Pamatojoties uz šo protokolu, *“SEM Remont” EOOD* iepriekš minētajos rēķinos norādītos pakalpojumus iekļāva savā PVN deklarācijā un iepirkumu žurnālā kā pakalpojumus, par kuriem ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par taksācijas periodu no 2021. gada 1. decembra līdz 2021. gada 31. decembrim.
- 12 Par ieņēmumiem atbildīgās iestādes konstatēja, ka *“EIS–Stroitelna kompania” AD* ir *“Gidrostroy–Rusia” OOD* pilnvarotā pārstāve un ka *“EIS–Stroitelna kompania” AD* un *“SEM Remont” EOOD* ir noslēgušas 2021. gada 13. jūlija aizdevuma līgumu par 752 303,05 BGN, tātad, par summu, attiecībā uz kuru ar attiecīgo lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu tika liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli.
- 13 Ar 2021. gada 13. jūlija vēstuli *“EIS–Stroitelna kompania” AD* informēja *“SEM Remont” EOOD*, ka minētā summa tiks izmantota, lai samaksātu maksājamo PVN, kas tika aprēķināts ar 2021. gada 29. jūnija Protokolu Nr. 1 saistībā ar diviem *“SEM Remont” EOOD* izrakstītajiem rēķiniem.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

“SEM Remont” EOOD apsvērumi

- 14 Sabiedrība apstrīd lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu un apgalvo, ka, savā nodokļu deklarācijā norādot pakalpojumu sniedzēja sagatavoto Protokolu Nr. 1, tai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli šādu iemeslu dēļ: **1.** pakalpojumu sniedzēja ir atbilstoši ZDDS reģistrēta persona; **2.** nodoklis tika aprēķināts 2021. gada 29. jūnija Protokolā Nr. 1; **3.** pakalpojumu saņēmēja “SEM Remont” EOOD ir saskaņā ar ZDDS reģistrēta persona; **4.** pakalpojumi ir apliekami ar nodokli un to sniegšanas vieta ir Bulgārijas Republikas teritorijā; **5.** pakalpojumi ir faktiski sniegti; **6.** pakalpojumu saņēmēja “SEM Remont” EOOD saņemto pakalpojumu rezultātu izmantoja savā komercdarbībā, t.i., vēlākai ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšanai; **7.** pakalpojumu sniedzēja “Gidrostroy” maksājamo PVN ir deklarējusi nodokļu deklarācijā un pienācīgi iemaksājusi valsts budžetā.

Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno–osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia po prihodite (Valsts ieņēmumu aģentūras Centrālās administrācijas Varnas “Sūdzību un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses” direkcijas direktors, turpmāk tekstā – “direktors”) apsvērumi

- 15 Direktors uzskata, ka brīdī, kad tika sagatavots 2021. gada 29. jūnija Protokols Nr. 1, nodokļa iekasējamības gadījums vēl nebija iestājies un nodoklis vēl nebija iekasējams. “SEM Remont” EOOD neesot izpildījusi ZDDS 71. pantā paredzētos nosacījumus, jo tās rīcībā nebija rēķina ar norādītu PVN, bet tikai protokols, kurā bija vienīgi noteiktas saskaņā ar ZDDS novēloti reģistrētās sabiedrības (“Gidrostroy–Rusia” OOD) PVN, kas maksājams starp “Gidrostroy–Rusia” OOD un NAP, aplēses un attiecīgi nav uzskatāms par piemērotu pierādījumu tiesību atskaitīt priekšnodokli esamībai. Minētie valsts tiesību aktu noteikumi atbilstot Direktīvas 2006/112/EK tiesību normām.
- 16 Ņemot vērā to, ka pakalpojumu sniedzējamais uzņēmums neesot izrakstījis korigējošu rēķinu, bet tā sagatavotajā protokolā nodokli pilnā apmērā aprēķinājis atbilstoši apgrieztās iekasēšanas (reverse-charge) mehānismam, jo to bija konstatējusi par ieņēmumiem atbildīgā iestāde nodokļu revīzijas ziņojumā, esot jāpieņem, ka pakalpojumu sniedzēja nebūtu sagatavojusi minēto protokolu, ja tai nebūtu veikta revīzija. Turklāt ar protokolu netiekot pamatotas pakalpojumu saņēmējas PVN saistības, jo saskaņā ar protokolā minēto informāciju “SEM Remont” EOOD nav norādīta kā pakalpojumu saņēmēja. Protokols esot atsevišķs, no rēķina atšķirīgs dokuments, kurā pakalpojumu sniedzēja PVN par [attiecīgo] laikposmu aprēķina “saskaņā ar apgrieztās iekasēšanas mehānismu” un apņemas samaksāt nodokli, deklarējot to PVN deklarācijā. Attiecīgo protokolu nevarot uzskatīt par rēķinu nedz direktīvas, nedz ZDDS izpratnē, jo tajā neesot nedz šim nolūkam vajadzīgo norāžu, nedz arī pamats, kas ļautu uzskatīt, ka pakalpojumu

saņēmējai ir jāmaksā nodoklis. Gluži pretēji, iepriekš minēto iemeslu dēļ nodoklis esot jāmaksā protokola sagatavotājai.

- 17 Esot jāsecina, ka aizdevuma līgums tika parakstīts, lai pamatotu to, ka pakalpojumu sniedzējas “*Gidrostroy–Rusia*” OOD parādu samaksu NAP veic trešā persona, proti, “*EIS – Stroitelna kompania*” AD, un ka šis līgums starp “*EIS – Stroitelna kompania*” AD un “*SEM Remont*” EOOD ir fiktīvs līgums.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 18 Tiesvedībā *Administrativen sad Varna* strīds ir par to, vai ar PVN direktīvu tiek pieļautas tādas valsts tiesību normas un valsts nodokļu administrācijas prakse kā šajā lietā, saskaņā ar kurām pakalpojumu saņēmējai ir atteiktas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ar šādiem nosacījumiem: **1.** pakalpojuma sniegšana netiek apstrīdēta; **2.** par pakalpojuma sniegšanu tika izrakstīts rēķins, kurā pakalpojumu sniedzēja nenorādīja PVN; **3.** pakalpojumu sniedzējas pienākums maksāt PVN tika konstatēts pie tās veiktās nodokļu revīzijas ietvaros, pamatojoties uz īpašo noteikumu ZDDS 102. panta 4. punktā (pirms pakalpojuma sniegšanas un rēķina, kurā nebija norādīts PVN, izsniegšanas pakalpojumu sniedzēja bija sasniegusi apgrozījumu, kas prasa obligātu reģistrāciju saskaņā ar ZDDS); **4.** pakalpojumu sniedzēja pēc pakalpojuma sniegšanas, ņemot vērā par ieņēmumiem atbildīgās iestādes pieprasījumu, tika reģistrēta saskaņā ar ZDDS; **5.** pakalpojumu sniedzēja pie tās veiktās nodokļu revīzijas laikā sagatavoja protokolu, kurā tā norādīja, ka tā ir gan pakalpojumu sniedzēja, gan pakalpojumu saņēmēja, tika norādīti arī pakalpojumu saņēmējai izsniegtie rēķini un, pamatojoties uz tajos norādīto nodokļu aprēķina bāzi, aprēķināts PVN; **6.** pakalpojumu sniedzējas pilnvarotā pārstāve samaksāja PVN par šo pakalpojumu valsts budžetā, izmantojot līdzekļus no aizdevuma, ko tā bija saņēmusi no pakalpojumu saņēmējas; un **7.** pamats, lai pakalpojumu saņēmēja varētu īstenot tiesības atskaitīt priekšnodokli, ir minētais protokols, nevis pakalpojumu sniedzējas izsniegts korigējošs rēķins.
- 19 Šis strīds atšķiras no lietām, kas tika izskatītas iepriekš minētajos Tiesas spriedumos, tādējādi Tiesas sniegtās norādes par to valsts tiesību normu interpretāciju un piemērošanu, ar kurām ir transponētas PVN direktīvas normas, daļēji nav piemērojamas. Līdz ar to ir jāiesniedz šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu.
- 20 Tādējādi 2012. gada 21. jūnija spriedumā lietā *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11) tika aplūkots jautājums par pakalpojumu sniedzēja vai viena no tā piegādātāju pieļautajiem pārkāpumiem, kā arī par pakalpojumu saņēmējam izvirzītajām prasībām, īstenojot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, pārliecināties, ka tā piegādātājs ir nodokļa maksātājs.
- 21 2014. gada 6. februāra spriedumā lietā *Fatorie* (C-424/12) tika izvērtēts, vai valsts nodokļu administrācija var atteikt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu personai,

uz kuru attiecas apgrieztās iekasēšanas sistēma, bet kura ir samaksājusi PVN piegādātājam, jo tas bija norādīts tā izsniegtajā rēķinā.

- 22 Saskaņā ar 2016. gada 15. septembra sprieduma lietā *Senatex* (C-518/14) pamatojumu un rezolutīvo daļu šī lieta attiecās uz konkrētas informācijas, proti, PVN reģistrācijas numura, labošanu rēķinā, kā arī uz laikposmu tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu īstenošanai, ņemot vērā veikto rēķina korekciju.
- 23 2016. gada 15. septembra spriedumā lietā *Barlis 06 – Inverimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14) tika izskatīts jautājums par rēķinu saturu, it īpaši attiecībā uz trūkstošo informāciju, savukārt šis strīds attiecas uz citu saskaņā ar ZDDS sagatavotu nodokļu dokumentu, proti, protokolu, un tas tieši neattiecas uz trūkstošo informāciju, bet gan uz tā sagatavošanas veidu un apstākli, ka viena un tā pati persona, proti, pakalpojumu sniedzēja, tika norādīta gan kā pakalpojumu sniedzēja, gan kā pakalpojumu saņēmēja.
- 24 2018. gada 12. aprīļa spriedumā lietā *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17) tika interpretētas tiesību normas par termiņu, kādā īstenojamas tiesības atskaitīt priekšnodokli, izsniedzot rēķinus par jau izsniegtu rēķinu labošanu pēc tam, kad ir konstatētas piegādātāja papildu PVN saistības. Šis gadījums no minētā gadījuma atšķiras ar dokumentu, kas tika sagatavots par korekciju, tā saturu un valsts tiesību normu ZDDS 102. panta 4. punktā.
- 25 2022. gada 8. decembra spriedumā lietā *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdains izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21) tika aplūkotas sekas, kādas rēķinu izsniedzējiem rada PVN aprēķināšana, pamatojoties uz nepareizu nodokļa likmi.
- 26 2022. gada 15. septembra spriedumā lietā *HA.EN* (C-227/21) tika izskatīta nodokļu administrācijas prakse attiecībā uz atteikumu atzīt pircēja tiesības atskaitīt samaksāto PVN, pamatojoties uz to, ka piegādātājs nav samaksājis nodokli.
- 27 2015. gada 9. jūlija spriedumā lietā *Salomie un Oltean* (C-183/14) tika izskatīts regulējums par tiesību subjekta reģistrāciju saskaņā ar ZDDS, kā arī tā tiesības atskaitīt priekšnodokli pēc reģistrācijas saskaņā ar ZDDS par darījumiem, kas veikti pirms reģistrācijas, bet izmantoti tā saimnieciskās darbības ietvaros.