

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2017. gada 15. novembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Direktīva 2006/112/EK – 168. panta a) punkts, 169. panta a) punkts, 214. panta 1. punkta d) un e) apakšpunkts un 289. un 290. pants – Maksājumi vai samaksas pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitošana – Citas dalībvalstīs veikti vāļķi darījumi – Atbrīvojums no nodokļa dalībvalstī, kur īsteno tiesības uz nodokļa atskaitošānu

Lieta C-507/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu, ko *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 12. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 26. septembrī, tiesvedībā

Entertainment Bulgaria System EOOD

pret

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), kurš pilda palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*] un J. Regāns [*E. Regan*],

ģenerālvokģts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

ģekretģrs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vģrģ rakstveida procesu,

ģemot vģrģ apsvģrumus, ko sniedza:

- *Entertainment Bulgaria System EOOD* vģrdģ – S. Ģeorgģeva, pģrstģve,
- *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika"* – Sofia vģrdģ – A. Ģeorgģev, pģrstģvis,
- Bulgģrijas valdģbas vģrdģ – E. Petranova un M. Ģeorgģeva, pģrstģves,
- Eiropas Komisģjas vģrdģ – L. Lozano Palacios un P. Mihaylova, pģrstģves,

ģemot vģrģ pģc Ģenerģlvokģta uzģlausģšanas pieģemto lģmumu izģskatģt lietu bez Ģenerģlvokģta secģnģjumiem,

ģasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/ES (OV 2010, L 10, 14. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), 168. panta a) un b) punktu, 169. panta a) punktu un 214. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā *Entertainment Bulgaria System EOOD* (turpmāk tekstā – “EBS”) vērsās pret *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Sofia* (Sofijas pilsētas “Sādzību un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses” direkcijas direktors, Bulgārija) saistībā ar nodokļu audita likumu piemērot šai sabiedrībai papildus maksājamo pievienotās vērtības nodokli (PVN) un nokavējuma procentus.

Atbilstošās tiesību normas

Eiropas Savienības tiesību akti

3 Direktīvas 2006/112 168. pants ir paredzēts:

“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 kurā nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

4 Šīs direktīvas 169. pants ir noteikts:

“Papildus 168. pants minētajai atskaitīšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ciktāl preces un pakalpojumus izmanto šādiem nolūkiem:

a) darījumiem, kas saistīti ar 9. panta 1. punkta otrajā daļā minētajām darbībām un kas veikti ārpus dalībvalsts, kurā nodoklis ir maksājams vai samaksāts, un attiecībā uz ko PVN būtu atskaitāms, ja šie darījumi būtu veikti attiecīgajā dalībvalstī;

[..].”

5 Minētās direktīvas 214. pants ir precizēts:

“1. Dalībvalstīs veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificēšās personas:

a) ikviens nodokļa maksātājs, izņemot 9. panta 2. punktā minētos nodokļa maksātājus, kas to attiecīgajā teritorijā veic prešu piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitāms PVN, izņemot tādus prešu piegādi vai tādus pakalpojumu sniegšanu, par ko saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu PVN maksā vienīgi pakalpojumu saņēmējs vai persona, kurai šīs preces vai pakalpojumi ir paredzēti;

[..]

d) ikviens nodokļa maksātājs, kas to attiecīgajā teritorijā saņem pakalpojumus, par ko tam

saska?? ar 196. pantu j?maks? PVN;

e) ikviens nodok?a maks?t?js, kas to attiec?gaj? teritorij? veic uz??m?jdarb?bu un sniedz pakalpojumus citas dal?bvalsts teritorij?, par ko vien?gi pakalpojumu sa??m?jam saska?? ar 196. pantu j?maks? PVN.

[..]"

6 Š?s pašas direkt?vas 196. pant? ir noteikts:

"PVN maks? ikviens nodok?a maks?t?js vai juridiska persona, kura nav nodok?a maks?t?ja, bet kura ir identific?ta PVN nol?k?, kam sniedz 44. pant? min?tos pakalpojumus, ja pakalpojumus sniedz nodok?a maks?t?js, kurš neveic uz??m?jdarb?bu šaj? dal?bvalst?."

7 Atbilstoši Direkt?vas 2006/112 282. pantam, š?s direkt?vas otraj? ieda?? paredz?tie atbr?vojumi un diferenc?tie nodok?a atvieglojumi attiecas uz pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu, ko veic mazie uz??mumi.

8 Š?s direkt?vas 287. pant? ir paredz?ts:

"Dal?bvalstis, kas pievienojuš?s p?c 1978. gada 1. janv?ra, var piem?rot atbr?vojumu no nodok?a t?diem nodok?a maks?t?jiem, kuru gada apgroz?jums nep?rsniedz turpm?k nor?d?to summu ekvivalentu attiec?g?s valsts val?t? p?c val?tas mai?as kursa, kas bija sp?k? to pievienošan?s dien?:

[..]

17) Bulg?rija: 25 600 [euro];

[..]."

9 Min?t?s direkt?vas 289. pant? ir noteikts:

"Nodok?a maks?t?jiem, kas atbr?voti no PVN, nav ne ties?bu atskait?t PVN saska?? ar 167. l?dz 171. pantu un 173. l?dz 177. pantu, ne ar? iek?aut PVN savos r??inos."

10 Direkt?vas 2006/112 290. pant? ir preciz?ts:

"Nodok?a maks?t?ji, kam b?tu piem?rojams atbr?vojums no PVN, var izv?l?ties vai nu parasto PVN rež?mu, vai 281. pant? paredz?t?s vienk?ršot?s proced?ras. Šaj? gad?jum? vi?iem ir ties?bas uz jebk?diem diferenc?tiem nodok?a atvieglojumiem, kas paredz?ti attiec?g?s valsts ties?bu aktos."

Bulg?rijas ties?bas

11 *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli, DV Nr. 63, 2006. gada 4. augusts; turpm?k tekst? – "ZDDS") 70. panta 4. punkt? ir noteikts, ka ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu nav nodok?a maks?t?jam, kas re?istr?ts saska?? ar ZDDS 97.a pantu.

12 ZDDS 94. panta 3. punkt? ir noteikts, ka PVN maks?t?ja re?istr?cija ir vai nu oblig?ta, vai br?vpr?t?ga.

13 Saska?? ar ZDDS 96. panta 1. punktu ikvienam nodok?u maks?t?jam, kura ar nodokli apliekamais apgroz?jums ir 50 000 bulg?ru levas (BGN) (aptuveni EUR 25 600) vai vair?k

laikposm?, kas nep?rsniedz divpadsmit sec?gus m?nešus pirms k?rt?j? m?neša, 14 dienu laik? p?c t? perioda beig?m, kur? ir sasniegts šis apgroz?jums, ir j?iesniedz re?istr?cijas pieteikums š? likuma izpratn?.

14 ZDDS 97.a pant? ir noteikts:

“1. Re?istr?cija saska?? ar šo likumu attiecas uz ikvienu t?du nodok?a maks?t?ju atbilstoši 3. panta 1., 5. un 6. punktam, kas iekšzem? sa?em ar nodokli apliekamus pakalpojumus, par kuriem PVN saska?? ar 82. panta 2. punktu maks? sa??m?js.

2. Re?istr?cija saska?? ar šo likumu attiecas uz ikvienu t?du nodok?a maks?t?ju atbilstoši 3. panta 1., 5. un 6. punktam, kurš veic uz??m?jdarb?bu iekšzem? un sniedz pakalpojumus 21. panta 2. punkta izpratn? ar izpildes vietu citas dal?bvalsts teritorij?.

3. Nodok?a maks?t?js, kas re?istr?ts, pamatojoties uz 1. punktu, ir uzskat?ms ar? par t?du, kas re?istr?ts 2. punkta izpratn?, un otr?di.

[..]”

15 Saska?? ar ZDDS 100. panta 1. punktu:

“Ikvienam nodok?a maks?t?jam, attiec?b? uz kuru nav izpild?ti oblig?t?s re?istr?cijas nosac?jumi saska?? ar 96. panta 1. punktu, ir ties?bas re?istr?ties saska?? ar šo likumu.”

16 ZDDS 113. panta 9. punkt? ir paredz?ts:

“Nodok?a maks?t?jiem, kuri nav re?istr?ti saska?? ar šo likumu vai kuri ir re?istr?ti saska?? ar 97.a panta 1. un 2. punktu [..], nav ties?bu uzr?d?t PVN savos izrakst?tajos r??inos.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

17 No l?muma l?gt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka *EBS* ir sabiedr?ba, kas veic uz??m?jdarb?bu Bulg?rij?, sniedzot interneta pakalpojumus – t?dus k? t?mek?viet?u dizains, multivides izstr?de, grafiskais dizains.

18 No 2010. gada 21. decembra *EBS* tika re?istr?ts k? PVN maks?t?js saska?? ar ZDDS 97.? panta 2. punktu, kur? ir paredz?ts, ka re?istr?cija attiecas uz nodok?a maks?t?jiem, kuri veic uz??m?jdarb?bu Bulg?rij? un sniedz pakalpojumus ar izpildes vietu citas dal?bvalsts teritorij?.

19 K? nor?d?ts l?mum? l?gt prejudici?lu nol?mumu, no nodok?a maks?t?jiem, kuri veic uz??m?jdarb?bu nevis Bulg?rijas Republikas, bet citu dal?bvalstu teritorij?, *EBS* sa??ma pakalpojumus, kurus t? t?l?k izmantoja pakalpojumu sniegšanai cit?s dal?bvalst?s un Šveic?.

20 *EBS* atskait?ja PVN par v?l?k sa?emtajiem pakalpojumiem saska?? ar nodok?a apgrieztu maks?šanas k?rt?bu.

21 Veicot nodok?u auditu, *Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ie??mumu a?ent?ra, Bulg?rija) konstat?ja, ka kopš 2013. gada 30. novembra *EBS* apgroz?jums bija sasniegjis l?meni, kas liedz uz??mumiem turpin?t izmantot atbr?vojumu no PVN šaj? dal?bvalst?, un atbilstoši ZDDS 96. panta 1. punktam *EBS* oblig?ti ir j?re?istr?jas k? PVN maks?t?jam.

22 Valsts ie??mumu a?ent?ra 2015. gada 16. septembra l?mum?, pirmk?rt, uzskat?ja, ka *EBS* ir nepamatoti izmantojusi ties?bas uz samaks?t? priekšnodok?a atskait?šanu par v?l?k sa?emtajiem pakalpojumiem, jo saska?? ar ZDDS 70. panta 4. punktu nodok?a maks?t?jiem, kas

ir re?istr?ti saska?? ar ZDDS 97.a pantu, š?du ties?bu nav, un, otrk?rt, piem?roja EBS papildus maks?jamo PVN un nokav?juma procentus (turpm?k tekst? – “nodok?u audita l?mums”).

23 Ar 2015. gada 30. novembra l?mumu Sofijas pils?tas “S?dz?bu un nodok?u un soci?l?s apdrošin?šanas prakses” direkcijas direktors da??ji apmierin?ja l?gumu groz?t nodok?u audita l?mumu, uzskatot, ka aizliegums izmantot maks?jam? vai samaks?t? priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas uz EBS attiecas nevis l?dz br?dim, kad tas re?istr?js k? PVN maks?t?js atbilstoši ZDDS likuma 96. panta 1. punktam, bet gan vien?gi l?dz br?dim, kad piepild?js nosac?jumi, lai iesniegtu re?istr?cijas pieteikumu atbilstoši min?tajai ties?bu normai.

24 EBS bija j?maks? PVN un nokav?juma procenti 2 094 196 BGN (aptuveni EUR 1 070 741) apm?r?, un t? l?dza *Administrativen sad Sofia?grad* (Sofijas pils?tas Administrat?v? tiesa, Bulg?rija) atcelt laboto nodok?u audita l?mumu.

25 Min?t? tiesa v?las noskaidrot, vai ZDDS 70. panta 4. punkts atbilst Direkt?vai 2006/112.

26 T? nor?da, ka, t? k? PVN maks?t?jiem, kuri ir re?istr?ti saska?? ar 97.a pantu – uz kuru ir ietverta atsauce ZDDS 70. panta 4. punkt? –, nav ties?bu uzr?d?t PVN savos izrakst?tajos r??inos par Bulg?rij? veiktaj?m pieg?d?m, tiem toties vajadz?tu iek?aut šo nodokli r??inos par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu ar izpildes vietu citas dal?bvalsts teritorij?. T? uzskata, ka l?dz ar to šie nodok?a maks?t?ji var atskait?t maks?jamo vai samaks?to priekšnodokli par sa?emtajiem pakalpojumiem, kurus tiem ir snieguši nodok?a maks?t?ji, kas veic uz??m?jdarb?bu citu dal?bvalstu teritorij?.

27 Š?dos apst?k?os *Administrativen sad Sofia?grad* (Sofijas pils?tas Administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [Direkt?vas 2006/112] 214. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka saist?b? ar ties?b?m atskait?t priekšnodokli PVN maks?t?ja re?istr?cijas gad?jumiem ir j?pieš?ir atš?ir?ga noz?me, proti, vai šis pants liedz dal?bvalst?m pieš?irt atš?ir?gu noz?mi re?istr?cijas gad?jumiem, k? tas ir dar?ts ZDDS 97.a pant? un 70. panta 4. punkt??

2) Vai Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punkts un 169. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka saska?? ar [š?s] direkt?vas 214. panta 1. punkta e) apakšpunktu re?istr?tam nodok?a maks?t?jam nav ties?bu atskait?t t? [samaks?to] priekšnodokli par t? sa?emtiem, citu nodok?a maks?t?ju no cit?m dal?bvalst?m sniegtiem pakalpojumiem, ja tas izmanto šos pakalpojumus pakalpojumu sniegšanai cit?s dal?bvalst?s un ir izpild?ti p?r?jie materi?lie un procesu?lie nosac?jumi priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu izmantošanai?

3) Vai Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punkts un 169. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?da valsts norma k? ZDDS 70. panta 4. punkts, saska?? ar kuru PVN maks?t?jam, kurš re?istr?ts, pamatojoties uz direkt?vas 214. panta 1. punkta d) vai e) apakšpunktu, nevis uz 214. panta 1. punkta a) apakšpunktu, nek?dos apst?k?os nav pamatojamas ties?bas atskait?t priekšnodokli?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

28 Uz dodama šos tr?s jaut?jumus, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai atbilstoši Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punktam un 169. panta a) punktam netiek pie?auti t?di dal?bvalsts ties?bu akti, ar kuriem nodok?a maks?t?jam ir liegts taj? dal?bvalst?, kuras teritorij? tas veic uz??m?jdarb?bu, atskait?t maks?jamo vai samaks?to priekšnodokli par tiem pakalpojumiem, ko ir snieguši nodok?a maks?t?ji, kuri veic uz??m?jdarb?bu cit?s dal?bvalst?s, un kas ir izmantoti pakalpojumu sniegšanai cit?s dal?bvalst?s

– t.i. dalībvalstīs, kurās šis nodokļa maksājums neveic uzņēmējdarbību, – tādēļ, ka tas ir reīstrācijas k? PVN maksājums atbilstoši vienam no diviem Direktīvas 2006/112 214. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktos paredzētajiem gadījumiem.

29 Vispirms ir jāprecizē, ka Direktīvas 2006/112 214. panta 1. punkta d) un e) apakšpunkts konkrēti attiecas uz gadījumu, kad nodokļa maksājums kļūst par dalībvalsts teritorijā saņem pakalpojumu, par ko tam saskaņā ar šīs direktīvas 196. pantu ir jāmaksā PVN, un uz gadījumu, kad nodokļa maksājums, kas veic uzņēmējdarbību vienas dalībvalsts teritorijā, sniedz pakalpojumu citās dalībvalsts teritorijā, par kuriem vienīgi pakalpojumu saņēmējam ir jāmaksā PVN saskaņā ar to pašu 196. pantu. No lēmuma lūgt prejudiciālu nolikumu izriet, ka ar ZDDS 97.a panta 1. un 2. punktu minētā norma ir tikusi transponēta Bulgārijas tiesībās.

30 Turpinājums ir jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai saskaņā ar PVN neitralitātes pamatprincipu maksājamo vai samaksājamo priekšnodokli atskaitīt ir atļauts, ja ir izpildītas prasības pēc būtības pat tad, ja nodokļa maksājums nav izpildījies kļūdas formā prasības (skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Tiesa turklāt ir nospriedusi, ka Direktīvas 2006/112 214. pantā paredzētais PVN maksājuma reīstrācija ir tikai forma prasība kontroles veikšanai, kas nekā nevar apdraudēt tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja ir izpildīti būtiskie nosacījumi, kas rada šīs tiesības (skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 60. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 No tā it īpaši izriet, ka PVN maksājums nevar liegt izmantot šīs tiesības uz maksājumu vai samaksājumu priekšnodokļa atskaitīšanu tādēļ, ka tas nav reīstrācijas k? PVN maksājums pirms iegādāto preču izmantošanas savas ar nodokļiem apliekamās saimnieciskās darbības nolūkā (skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 61. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 No tā *a fortiori* arī izriet, ka ar valsts tiesību aktiem nevar nodokļa maksājumu liegt izmantot šīs tiesības uz maksājumu vai samaksājumu priekšnodokļa atskaitīšanu tādēļ vien, ka tas ir reīstrācijas k? PVN maksājums atbilstoši vienai no diviem Direktīvas 2006/112 214. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktos paredzētajiem gadījumiem.

34 Ēmot vērā iepriekš minēto, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild šādi – Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauti tādā dalībvalsts tiesību akti, ar kuriem nodokļa maksājums ir liegts tajā dalībvalstī, kuras teritorijā tas veic uzņēmējdarbību, atskaitīt maksājamo vai samaksājamo priekšnodokli par tiem pakalpojumiem, ko ir snieguši nodokļa maksājumi, kuri veic uzņēmējdarbību citās dalībvalstīs, un kas ir izmantoti pakalpojumu sniegšanai citās dalībvalstīs – t.i. dalībvalstīs, kurās šis nodokļa maksājums neveic uzņēmējdarbību, – tādēļ vien, ka tas ir reīstrācijas k? PVN maksājums atbilstoši vienam no diviem Direktīvas 2006/112 214. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktos paredzētajiem gadījumiem.

35 Tomēr no lēmuma lūgt prejudiciālu nolikumu izriet, ka dalībvalsts tiesību aktus ir iespējams interpretēt arī atšķirīgi.

36 Kā izriet no lēmuma lūgt prejudiciālu nolikumu, lūdzko *EBS* sasniegt apgrozījuma sliekšņa dēļ vairs nebija tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa Bulgārijā, *EBS* arī nevarēja vairs reīstrēt k? PVN maksājumu saskaņā ar ZDDS 97.a panta 1. un 2. punktu, bet uz to atbilstoši ZDDS 96. panta 1. punktam attiecās “obligātā” reīstrācija.

37 Tādējādi no tā, šķiet, var secināt, ka par PVN maksājumiem saskaņā ar ZDDS 97.a panta 1.

un 2. punktu var tikt reģistrēti vienīgi tie nodokļa maksātāji, uz kuriem attiecas atbrīvojums no nodokļa Bulgārijā.

38 Tādā gadījumā – par kuru ir jāpārliedz iesniedzējtiesai, kurai vienīgajai ir kompetence interpretēt valsts tiesības, – būtu jāpārformulē uzdotie jautājumi un jāuzskata, ka tie būtu jāir uzdoti, lai noskaidrotu, vai ar Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu un 169. panta a) punktu netiek pieļauti tādi dalībvalsts tiesību akti, ar kuriem nodokļa maksātājam ir liegts tajā dalībvalstī, kuras teritorijā tas veic uzņēmējdarbību un ir atbrīvots no nodokļa, izmantot tiesības uz maksājuma vai samaksātā priekšnodokļa atskaitēšanu par tiem pakalpojumiem, ko ir snieguši nodokļa maksātāji, kuri veic uzņēmējdarbību citās dalībvalstīs, un kas ir izmantoti pakalpojumu sniegšanai citās dalībvalstīs – t.i. dalībvalstīs, kurās šis nodokļa maksātājs neveic uzņēmējdarbību.

39 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā ir noteikts, ka, ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs, PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam ir veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.

40 Tomēr uzņēmums, kas veic uzņēmējdarbību kādas dalībvalsts teritorijā, kurā tas ir atbrīvots no nodokļa, saskaņā ar šo normu nevarētu izmantot tiesības uz maksājuma vai samaksātā priekšnodokļa atskaitēšanu. Direktīvas 2006/112 289. pantā ir noteikts, ka nodokļa maksātājiem, kas šādi ir atbrīvoti no nodokļa, “nav ne tiesību atskaitīt PVN saskaņā ar 167.–171. pantu [...], ne arī iekārt PVN savos rēķinos”.

41 Turklāt Direktīvas 169. panta a) punktā ir precizēts, ka papildus šīs direktīvas 168. pantā minētajai atskaitēšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti tā darījumiem, kas saistīti ar tās pašas direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā minētajām darbībām un kas veikti ārpus dalībvalsts, kurā šis nodoklis ir maksājams vai samaksāts, un attiecībā uz ko PVN būtu atskaitāms, ja šie darījumi būtu veikti šajā citā dalībvalstī.

42 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 169. panta a) punktu tiesības izmantot nodokļa atskaitēšanu līdz ar to ir atkarīgas no tā, vai šādas tiesības pastāv gadījumā, kad visi šie darījumi tiek veikti vienā un tajā pašā dalībvalstī (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2010. gada 22. decembris, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 32. punkts). Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ir jāstenojamas pat neatkarīgi no tā, vai darījums vīlāk faktiski ir bijis aplikts ar PVN attiecīgajā dalībvalstī (skat. pēc analoģijas spriedumu, 2010. gada 22. decembris, *RBS Deutschland Holding*, C-277/09, EU:C:2010:810, 41. punkts).

43 Tomēr, ja uzņēmums, kurš ir atbrīvots no nodokļa Bulgārijā, šajā dalībvalstī nevarētu izmantot tiesības uz maksājuma vai samaksātā priekšnodokļa atskaitēšanu par šajā dalībvalstī saņemtajiem pakalpojumiem, tad neizpildāsies arī Direktīvas 2006/112 169. panta a) punktā paredzētais nosacījums, lai varētu izmantot tiesības uz maksājuma vai samaksātā priekšnodokļa atskaitēšanu par ārpus šīs dalībvalsts saņemtajiem pakalpojumiem.

44 Līdz ar to ir jāuzskata, ka Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts un 169. panta a) punkts ir jāinterpretē tādā veidā, ka ar tiem tiek pieļauti tādi dalībvalsts tiesību akti, ar kuriem nodokļa maksātājam ir liegts tajā dalībvalstī, kuras teritorijā tas veic uzņēmējdarbību un ir atbrīvots no nodokļa, izmantot tiesības uz maksājuma vai samaksātā priekšnodokļa atskaitēšanu par tiem pakalpojumiem, ko ir snieguši nodokļa maksātāji, kuri veic uzņēmējdarbību

cit?s dal?bvalst?s, un kas ir izmantoti pakalpojumu sniegšanai cit?s dal?bvalst?s – t.i. dal?bvalst?s, kur?s šis nodok?a maks?t?js neveic uz??m?jdarb?bu.

45 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild š?di – Direkt?va 2006/112 ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to netiek pie?auti t?di dal?bvalsts ties?bu akti, ar kuriem nodok?a maks?t?jam ir liegts taj? dal?bvalst?, kuras teritorij? tas veic uz??m?jdarb?bu, atskait?t maks?jamo vai samaks?to priekšnodokli par tiem pakalpojumiem, ko ir snieguši nodok?a maks?t?ji, kuri veic uz??m?jdarb?bu cit?s dal?bvalst?s, un kas ir izmantoti pakalpojumu sniegšanai cit?s dal?bvalst?s – t.i. dal?bvalst?s, kur?s šis nodok?a maks?t?js neveic uz??m?jdarb?bu, – t?p?c vien, ka tas ir re?istr?jies k? PVN maks?t?js atbilstoši vienai no diviem Direkt?vas 2006/112 214. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktos paredz?tajiem gad?jumiem. Savuk?rt Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punkts un 169. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem tiek pie?auti t?di dal?bvalsts ties?bu akti, ar kuriem nodok?a maks?t?jam ir liegts taj? dal?bvalst?, kuras teritorij? tas veic uz??m?jdarb?bu un ir atbr?vots no nodok?a, izmantot ties?bas uz maks?jam? vai samaks?t? priekšnodok?a atskait?šanu par tiem pakalpojumiem, ko ir snieguši nodok?a maks?t?ji, kuri veic uz??m?jdarb?bu cit?s dal?bvalst?s, un kas ir izmantoti pakalpojumu sniegšanai cit?s dal?bvalst?s – t.i. dal?bvalst?s, kur?s šis nodok?a maks?t?js neveic uz??m?jdarb?bu.

Par ties?šan?s izdevumiem

46 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sest? pal?ta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?va 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kas groz?ta ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direkt?vu 2009/162/ES, ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to netiek pie?auti t?di dal?bvalsts ties?bu akti, ar kuriem nodok?a maks?t?jam ir liegts taj? dal?bvalst?, kuras teritorij? tas veic uz??m?jdarb?bu, atskait?t maks?jamo vai samaks?to priekšnodokli par tiem pakalpojumiem, ko ir snieguši nodok?a maks?t?ji, kuri veic uz??m?jdarb?bu cit?s dal?bvalst?s, un kas ir izmantoti pakalpojumu sniegšanai cit?s dal?bvalst?s – t.i. dal?bvalst?s, kur?s šis nodok?a maks?t?js neveic uz??m?jdarb?bu, – t?p?c vien, ka šis nodok?a maks?t?js ir re?istr?jies k? pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?t?js atbilstoši vienam no diviem Direkt?vas 2006/112, kur? groz?jumi izdar?ti ar Direkt?vu 2009/162, 214. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktos paredz?tajiem gad?jumiem. Savuk?rt Direkt?vas 2006/112, kur? groz?jumi izdar?ti ar Direkt?vu 2009/162, 168. panta a) punkts un 169. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem tiek pie?auti t?di dal?bvalsts ties?bu akti, ar kuriem nodok?a maks?t?jam ir liegts taj? dal?bvalst?, kuras teritorij? tas veic uz??m?jdarb?bu un ir atbr?vots no nodok?a, izmantot ties?bas uz maks?jam? vai samaks?t? priekšnodok?a atskait?šanu par tiem pakalpojumiem, ko ir snieguši nodok?a maks?t?ji, kuri veic uz??m?jdarb?bu cit?s dal?bvalst?s, un kas ir izmantoti pakalpojumu sniegšanai cit?s dal?bvalst?s – t.i. dal?bvalst?s, kur?s šis nodok?a maks?t?js neveic uz??m?jdarb?bu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – bulg?ru.