

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2024. gada 29. febru?r? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kop?j? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 90. panta 2. punkt? paredz?t? atk?pe – Nodok?a b?ze – Nodok?a b?zes samazin?šana – Cenas piln?ga vai da??ja nemaks?šana – V?l?ka PVN b?zes samazin?juma l?guma noilguma termi?? – Datums, kur? s?kas noilguma termi?? – Nodok?a maks?t?ja ties?bas uz procentu maks?jumu

Liet? C?314/22

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Bulg?rija) iesniegusi ar 2022. gada 4. maija l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2022. gada 11. maij?, tiesved?b?

“Consortium Remi Group” AD

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

TIESA (desmit? pal?ta)

??d? sast?v?: pal?tas priek??s?d?t?js Z. ?ehi [Z. Csehi] (referents), tiesneši M. Ileši?s [M. Ileši?] un D. Gracijs [D. Gratsias],

?ener?ladvok?te: J. Kokote [J. Kokott],

sekret?re: R. Stefanova?Kamiševa [R. Stefanova?Kamischeva], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2023. gada 12. maija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko snieguši:

– *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* v?rd? – M. Koleva un S. Petkov,

– Bulg?rijas vald?bas v?rd? – T. Mitova, p?rst?ve,

– Eiropas Komisijas v?rd? – D. Drambozova un J. Jokubauskait?, p?rst?ves,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2023. gada 7. septembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas

2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 90. pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp Consortium “Remi Group” AD un Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Valsts ie??mumu a?ent?ras (VID) Varnas direkcijas “P?rs?dz?bas un nodok?u un soci?l? nodrošin?juma iemaksu jom? past?voš? prakse” direktors, Bulg?rija; turpm?k tekst? – “direktors”) par p?d?j? min?t? atteikumu pieš?irt Consortium Remi Group t? par par?dnieku nesamaks?tajiem pras?jumiem samaks?t?s pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) summas korekciju.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

Akts par Bulg?rijas Republikas pievienošanas Eiropas Savien?bai

3 Akta par Bulg?rijas Republikas un Rum?nijas pievienošan?s nosac?jumiem un piel?gojumiem L?gumos, kas ir Eiropas Savien?bas pamat? (OV 2005, L 157, 203. lpp.), 2. pant? ir paredz?ts:

“Pamatl?gumi un akti, ko iest?des un Eiropas Centr?l? banka pie??mušas pirms pievienošan?s, no pievienošan?s dienas ir saistoši Bulg?rijai un Rum?nijai un piem?rojami šaj?s valst?s atbilst?gi min?tajos L?gumos un šaj? akt? paredz?tajiem nosac?jumiem.”

PVN direkt?va

4 PVN direkt?vas 63. pant? ir noteikts:

“Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana.”

5 Š?s direkt?vas 73. pant? ir paredz?ts:

“Pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. l?dz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js par šiem dar?jumiem ir sa??mis vai sa?ems no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja vai treš?s personas, tostarp subs?dijas, kas tieši saist?tas ar šo dar?jumu cen?m.”

6 Min?t?s direkt?vas 90. pants ir formul?ts š?di:

“1. Anul?šanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, vai ar? ja cenu samazina p?c tam, kad notikusi pieg?de, saska?? ar dal?bvalstu paredz?tajiem noteikumiem attiec?gi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? dal?bvalstis var atk?pties no 1. punkta.”

7 Saska?? ar š?s pašas direkt?vas 185. pantu:

“1. Kori??šanu veic jo ?paši, ja p?c PVN atmaks?šanas main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu, piem?ram, ja ir anul?ti pirkumi vai sa?emti cenu samazin?jumi.

2. Atk?pjoties no 1. punkta, nekori?? dar?jumus, kas paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, vai pien?c?gi pier?d?tos vai apstiprin?tos ?pašuma izn?cin?šanas, zuduma vai z?dz?bas gad?jumos, k? ar? dar?jumus, kas attiecas uz pre?u izmantošanu, lai sniegtu mazas v?rt?bas d?vanas vai

dotu paraugus, k? min?ts 16. pant?.

Tom?r dal?bvalstis var pras?t, lai kori?? dar?jumus, kas paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, vai z?dz?bas gad?jumos.”

8 PVN direkt?vas 273. panta pirmaj? da?? ir paredz?ts:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.”

Bulg?rijas ties?bas

9 Saska?? ar *zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli; 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63), kas st?j?s sp?k? 2007. gada 1. janv?r?, redakcij?, kas piem?rojama pamatliet? (turpm?k tekst? – “ZDDS”), 115. pantu:

“(1) Ja main?s nodok?a b?ze vai tiek atcelta pieg?de, par kuru ir izdots r??ins, pieg?d?t?jam par šo r??inu ir j?izdod nota.

(2) [...] Nota ir j?izdod piecu dienu laik? p?c 1. punkt? paredz?t? notikuma un attiec?b? uz pieg?di, par ko ir izdots r??ins, kur? ir nor?d?ts PVN, j?samaks? avanss piecu dienu laik? no paredz?t?s avansa summas atmaks?šanas, kompens?šanas vai cit?das nok?rtošanas par atl?dz?bu, par atmaks?to, kompens?to vai par atl?dz?bu cit? veid? nok?rtoto summu.

(3) Ja nodok?a b?ze palielin?s, ir j?izsniedz debetnota, bet ja nodok?a b?ze samazin?s vai dar?jums tiek izbeigts, ir j?izsniedz kred?tnota.

(4) Papildus 114. pant? nor?d?tajiem b?tiskajiem elementiem not?, kas attiecas uz r??inu, oblig?ti j?nor?da:

1. r??ina, par kuru ir izsniegta nota, numurs un datums;

2. š?s notas izsniegšanas iemesls;

(5) Nota ir j?izsniedz vismaz divos eksempl?ros: viens pieg?d?t?jam un viens sa??m?jam.

[..]

(7) [...] Nota attiec?b? uz r??inu var neietvert 114. panta 1. punkta 12., 14. un 15. apakšpunkt? nor?d?tos b?tiskos elementus, iz?emot, ja t? attiecas uz dar?jumu, kura izpildes vieta ir dal?bvalsts teritorij?, dar?jumu Kopienas iekšien? un pre?u t?lp?rdošanu.”

10 ZDDS 116. pants ir formul?ts š?di:

“(1) R??inos un tiem atbilstošaj?s not?s nevar izdar?t labojumus un papildin?jumus. Nepareizi izdoti vai laboti dokumenti ir j?anul?, un ir j?izdod jauni dokumenti.

(2) Nepareizi sagatavoti dokumenti ir ar? izrakst?ti r??ini un ar tiem saist?t?s notas, kur?s nav nor?d?ts PVN, lai gan tas tajos bija j?nor?da.

(3) Nepareizi sagatavoti dokumenti ir ar? izrakst?ti r??ini un ar tiem saist?t?s notas, kur?s ir nor?d?ts PVN, lai gan tas tajos nebija j?nor?da.

(4) Ja nepareizi sagatavotie vai labotie dokumenti tiek ņemti vērā piegādātāja vai saņēmēja grāmatvedībā, katrai pusei, lai tos anulētu, ir jāsagatavo protokols, tajā norādot:

1. anulēšanas pamatu;
2. anulējamā dokumenta numuru un datumu;
3. jaunā dokumenta numuru un datumu;
4. to personu parakstus, kuras sagatavojušas protokolu katrai pusei.

(5) Izdevējs saglabā visus anulēto dokumentu eksemplārus, un tie tiek reģistrēti piegādātāja un saņēmēja grāmatvedības saskaņā ar noteikumiem par [šā] likuma piemērošanu.”

11 *Danachnoosiguritelnia protsesualen kodeks* (Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodekss; 2005. gada 29. decembra DV Nr. 105), kas ir spēkā no 2006. gada 1. janvāra, redakcijā, kas piemērojama pamatlīdēt (turpmāk tekstā – “DOPK”), 128. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Summas, kas kļūda nodokļu, obligāto sociālās iemaksas, naudas sodi un finansiālas sankcijas, ko uzlikuši ieņēmumu dienesti, ir nepamatoti samaksātas vai saņemtas, kļūda summas, kuras [*Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūra)] var atmaksāt saskaņā ar nodokļu tiesību aktiem vai sociālās nodrošinājuma tiesību aktiem, kompensācija ieņēmumu dienests, lai atmaksātu Valsts ieņēmumu aģentūras iekasētos publiskos prasījumus. Ieskaitu ar noilgušu parādu var veikt, ja parādnieka prasījums ir kļuvis izpildāms, pirms tā parāds ir noildzis.”

12 Atbilstoši DOPK 129. pantam:

“(1) Ieskaits vai atmaksāšana var notikt pēc nodokļu administrācijas iniciatīvas vai pēc ieinteresētās personas rakstiska pieteikuma. Pieteikumu par ieskaitu vai atmaksāšanu pārbauda, ja tas ir iesniegts, pirms pagājuši pieci gadi, rēķinot no tā gada 1. janvāra, kas seko gadam, kurā radies atmaksāšanas pamats, ja vien likumā nav noteikts citādi.

[..]

(3) [..] Paziņojums par ieskaitu vai atmaksāšanu ir jāsūta 30 dienu laikā no pieteikuma saņemšanas brīža, ja pirms šā termiņa beigām nav izdots rīkojums par kontroli. Pat ieskaits vai atmaksāšanas gadījumā un pat ja pirmajā teikumā minētais paziņojums ir prasības priekšmets, nodokļu parādi vai obligāto sociālās iemaksas var tikt kontrolētas. Ja par paziņojumu ir celta prasība, līdz brīdim, kad stājas spēkā tiesas nolēmums, var izdot paziņojumu par korekciju.

[..]

(7) Lēmumus par ieskaitu vai atmaksāšanu var apstrīdēt saskaņā ar paziņojumu par korekciju apstrīdēšanas kārtību.”

13 *Zakon za zadalzheniyata i dogovorite* (Likums par saistībām un līgumiem; 1950. gada 22. novembra DV Nr. 275), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīdēt (turpmāk tekstā – “ZZD”), 110. pants ir paredzēts:

“Līdz ar piecu gadu noilguma termiņa beigšanos tiek izbeigti jebkādi prasījumi, attiecībā uz ko likumā nav noteikts citādi.

[..]"

14 Atbilstoši ZZD 116. pantam:

"Noilgumu p?rtrauc:

- a) ja par?dnieks atz?st pras?jumu;
- b) iesniedzot pras?bu, iebildumu vai samierin?šanas pieteikumu; ja pras?ba, iebildums vai samierin?šanas pieteikums nav apmierin?ts, noilguma termi?u neuzskata par p?rtrauktu;
- c) veicot piespiedu izpildes pas?kumus.

[..]"

15 ZZD 117. pants ir formul?ts š?di:

"No noilguma termi?a p?rtraukšanas br?ža s?kas jauns noilguma termi?š.

Ja pras?jums ir konstat?ts ar tiesas nol?mumu, jaunais noilguma termi?š jebkur? gad?jum? ir pieci gadi.

[..]"

16 ZZD 120. pants ir paredz?ts:

"Noilgumu nepiem?ro ex officio."

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

17 *Consortium Remi Group* nodarbojas ar ?ku un iek?rtu b?vniec?bu. Tas 1995. gada 16. j?nij? tika re?istr?ts k? PVN maks?t?js un 2019. gada 7. mart? tika izsl?gts no PVN re?istra ZDDS paredz?to pien?kumu sistem?tiskas neizpildes d???. Ar 2020. gada 18. septembra spriedumu *Okrazhen sad Varna* (Varnas apgabaltiesa, Bulg?rija) atzina *Consortium Remi Group* par maks?tnesp?j?gu un tika s?kta maks?tnesp?jas proced?ra.

18 Laikposm? no 2006. gada l?dz 2010. gadam un par 2012. gadu *Consortium Remi Group* nos?t?ja r??inus piec?m sabiedr?b?m, proti, "*Promes*" OOD, "*Orkid Sofia Hills*" EOOD, "*Valentin Stoyanov*" EOOD, "*Sunshine Coast Investment*" EOOD un "*Mosstroy Varna*" AD (turpm?k tekst? – "sabiedr?bas par?dnieces"). Šajos r??inos bija nor?d?ts PVN, un attiec?b? uz liel?ko da?u taks?cijas periodu tas tika samaks?ts. Tom?r, t? k? sabiedr?bas par?dnieces nav samaks?jušas šos r??inus, *Consortium Remi Group* pras?jumu saist?b? ar PVN saist?b? ar min?tajiem r??iniem kop?j? summa ir 618 171,16 Bulg?rijas levu (BGN) (aptuveni 309 085 EUR).

19 2011. gada 31. janv?ra l?mum? par nodok?a apm?ra preciz?šanu tika konstat?tas *Consortium Remi Group* saist?bas saska?? ar ZDDS par laikposmu no 2007. gada 1. janv?ra l?dz 2010. gada 31. j?lijam, tostarp PVN, kas bija nor?d?ts r??inos *Sunshine Coast Investment*. *Consortium Remi Group* šo l?mumu apstr?d?ja ties?, bet pirm?s instances tiesa noraid?ja t? pras?bu, un t?s spriedums tika apstiprin?ts ar *Varhoven administrativen sad* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Bulg?rija) spriedumu.

20 Ar 2020. gada 7. febru?ra pieteikumu, kas iesniegts saska?? ar DOPK 129. panta 1. punktu (turpm?k tekst? – "ieskaita pieteikums"), *Consortium Remi Group*, pamatojoties uz DOPK 128. panta 1. punktu, l?dza Bulg?rijas nodok?u administr?cijai ieskait?t t? PVN par?dus 618 171,16

BGN apmēr?, pieskaitot nokavējuma procentus, kas atbilda PVN, kurš tika deklarēts un samaksēts atbilstoši sabiedrības parādniecēm adresētajiem rēķiniem. Sava ieskaita pieteikuma pielikumā *Consortium Remi Group* iesniedza "Ilgumpartneru nesamaksēto summu sarakstu".

21 Tomēr šis pieteikums tika noraidīts, pamatojoties uz to, ka tas tika iesniegts pēc DOPK 129. panta 1. punktā paredzētā noilguma termiņa beigām. Turklāt tika uzskatīts, ka *Consortium Remi Group* nav sniedzis pierādījumus par parādu, kas attiecas uz sabiedrības parādniecēm rēķinā norādīto PVN, pilnā vai daļēji nemaksāšanu.

22 Lēmuma, ar kuru minētais pieteikums tika noraidīts, administratīvās pārsūdzības posmā *Consortium Remi Group* iesniedza lēmumus par maksātnespējas procedūru sākšanu, kas pieņemti attiecībā uz sabiedrības parādniecēm, kā arī pierādījumus, kuri apliecina, ka šos prasījumus ir akceptējuši sabiedrību parādniešu likvidatori un ka tie ir iekārti šo maksātnespējas procedūru ietvaros izveidotajos atzīto prasījumu reģistros.

23 Lēmums noraidīt ieskaita pieteikumu tika pilnībā apstiprināts ar direktora 2020. gada 22. maija lēmumu.

24 *Consortium Remi Group* vērsās Administratīven sad Varna (Varnas Administratīvā tiesa, Bulgārija) ar prasību, kas vērstā pret direktora apstiprināto lēmumu noraidīt ieskaita pieteikumu, kuru šī tiesa noraidīja. *Consortium Remi Group* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa), kas ir iesniedzējtiesa, norādot, ka saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu PVN būze būtu jāsamazina gadījumos, kad pēc preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis visu vai daļu no atlīdzības, ka minētajai tiesību normai ir tieša iedarbība un tādējādi tā ir jāpiemēro, ja valsts tiesību normas ir tai pretrunā.

25 Iesniedzējtiesa norāda, ka Bulgārijas tiesību sistēmā nav tiesību normu, kas ļautu samazināt PVN būzi nemaksāšanas gadījumā, jo ZDDS 115. pantā ir paredzēta šāda samazināšana vienīgi piegādes izbeigšanas gadījumā.

26 Pamatojoties uz Tiesas argumentāciju 2017. gada 23. novembra spriedumā *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 21.–27. punkts), kā arī 2019. gada 3. jūlija spriedumā *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, 62. un 65. punkts), iesniedzējtiesa uzskata, ka to apgalvo *Consortium Remi Group*, ka nevar pilnībā izslēgt iespēju atmaksāt PVN cenas nemaksāšanas gadījumā, neraugoties uz PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzēto atkāpi. Tā tas it īpaši esot gadījumā, ja nodokļa maksātājs pierāda, ka, ņemot vērā apstākļus, rēķina saņēmēja pienākums samaksāt rēķinu var netikt izpildīts.

27 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šīs direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētā atkāpe Bulgārijas īpašajās tiesiskajās regulējuma nav ņemta vērā ne attiecībā uz veidu, kādā nodokļa būze tiek koriģēta, ja pienākums samaksāt PVN parādu var netikt izpildīts, ne arī uz nosacījumiem, ar kādiem var tikt pieprasīta samaksātā PVN atmaksa.

28 Šādos apstākļos *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai past?vot atk?pei saska?? ar PVN direkt?vas 90. panta 2. punktu, neitralit?tes principam un š?s direkt?vas 90. pantam ir pretrun? t?da valsts ties?bu norma k? [DOPK] 129. panta 1. punkta otrais teikums, kur? ir paredz?ts noilguma termi??š pieteikuma iesniegšanai par nodok?a maks?t?ja par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu izrakst?taj? r??in? nor?d?t? nodok?a ieskaitu vai atmaksu gad?jum?, ja pre?u pieg?des vai pakalpojumu sa??m?js piln?b? vai da??ji to nav samaks?jis?

2) Neatkar?gi no atbildes uz pirmo jaut?jumu, vai pamatlietas apst?k?os, lai atz?tu ties?bas uz nodok?a apr??ina b?zes samazin?jumu saska?? ar PVN direkt?vas 90. panta 1. punktu, oblig?ts priekšnosac?jums ir tas, ka pirms atmaksas pieteikuma iesniegšanas nodok?a maks?t?js ir izlabojis t? izrakst?to r??inu attiec?b? uz nor?d?to PVN, jo r??ina sa??m?js nav piln?b? vai da??ji samaks?jis pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas cenu?

3) Atkar?b? no atbild?m uz pirmajiem diviem jaut?jumiem: k? ir j?interpret? PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts, nosakot br?di, kur? rodas pamats samazin?t nodok?a apr??ina b?zi cenas piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, kad atk?pes no 90. panta 1. punkta d?? nav valsts tiesisk? regul?juma?

4) K? j?piem?ro 2017. gada 23. novembra spriedum? liet? *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 21.–27. punkts), [k? ar?] 2019. gada 3. j?lija spriedum? liet? *UniCredit Leasing* (C?242/18, EU:C:2019:558, 62. un 65. punkts) ietvertie apsv?rumi, ja Bulg?rijas ties?b?s nav paredz?ti ?paši nosac?jumi PVN direkt?vas 90. panta 2. punkt? paredz?t?s atk?pes piem?rošanai?

5) Vai neitralit?tes principam un PVN direkt?vas 90. pantam ir pretrun? nodok?u un soci?l?s apdrošin?šanas administr?šanas prakse, saska?? ar kuru nemaks?šanas gad?jum? nav at?auta r??in? nor?d?t? nodok?a kori??šana, pirms preces vai pakalpojuma sa??m?js, ja tas ir nodok?a maks?t?js, tiek inform?ts par nodok?a anul?šanu, lai kori??tu t? s?kotn?ji veikto atskait?jumu?

6) Vai [PVN direkt?vas] 90. panta 1. punkta interpret?cija ?auj pie?emt, ka iesp?jam?s ties?bas uz nodok?a b?zes samazin?jumu piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? dod ties?bas uz pieg?d?t?ja samaks?t? PVN atmaksu, pieskaitot nokav?juma procentus, un no kura br?ža?”

Par Tiesas kompetenci

29 Saska?? ar past?v?go judikat?ru Tiesai ir kompetence interpret?t Savien?bas ties?bas attiec?b? uz to piem?rošanu jaunaj? dal?bvalst? tikai no t?s pievienošan?s datuma Eiropas Savien?bai (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *Franck*, C?801/19, EU:C:2020:1049, 16. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 No t? citastarp izriet, ka Tiesas kompetenc? neietilpst Savien?bas direkt?vu par PVN interpret?šana, ja apl?kots attiec?gais nodok?u iekas?šanas periods ir pirms attiec?g?s dal?bvalsts pievienošan?s Savien?bai (spriedums, 2019. gada 3. j?lijs, *UniCredit Leasing*, C?242/18, EU:C:2019:558, 31. punkts).

31 T?tad, t? k? pien?kums veikt kori??šanu ir nesaraujami saist?ts ar PVN, kurš j?maks? vai ir samaks?ts priekšnodokl?, iekas?jam?bu un ties?b?m uz atskait?šanu, kas no t? izriet, tas, ka p?c dal?bvalsts pievienošan?s Savien?bai par?d?s apst?k?i, kuri princip? var b?t par pamatu š?dam pien?kumam, ne?auj Tiesai interpret?t PVN direkt?vu, ja attiec?go pre?u vai pakalpojumu pieg?de ir notikusi pirms š?s pievienošan?s (spriedums, 2018. gada 27. j?nijs, *Varna Holideis*, C?364/17, EU:C:2018:500, 31. punkts).

32 Šaj? gad?jum? pamatlieta attiecas uz PVN taks?cijas periodu no 2006. l?dz 2010. gadam un 2012. gadu. L?dz ar to Tiesas kompetenc? nav lemt par prejudici?lajiem jaut?jumiem, cikt?l tie attiecas uz pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, kas notikušas 2006. gad?, pirms Bulg?rijas Republikas pievienošan?s Savien?bai 2007. gada 1. janv?r?.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo, trešo un ceturto jaut?jumu

33 Vispirms j?atg?dina, ka Tiesai var n?kties ?emt v?r? t?das Savien?bas ties?bu normas, uz kur?m valsts tiesa savu jaut?jumu izkl?st? nav atsaukusies, it ?paši no iesniedz?jtiesas nol?muma pamatojuma izdalot tos Savien?bas ties?bu elementus, kuriem ir nepieciešama interpret?cija, ?emot v?r? str?da priekšmetu (spriedums, 2023. gada 2. marts, *Åklagarmyndigheten*, C?666/21, EU:C:2023:149, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34 Šaj? gad?jum?, lai gan iesniedz?jtiesas prejudici?lo jaut?jumu formul?jum? ir atsaukusies tikai uz nodok?u neitralit?tes principu, šis elements neliedz ?emt v?r? citus Savien?bas ties?bu visp?r?jos principus, kuriem var b?t noz?me, lai atbild?tu uz šiem jaut?jumiem.

35 L?dz ar to ir j?uzskata, ka ar pirmo, trešo un ceturto prejudici?lo jaut?jumu, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesas b?t?b? v?las noskaidrot, vai, ?emot v?r? PVN direkt?vas 90. panta 2. punkt? paredz?to atk?pi, š?s direkt?vas 90. panta 1. punkts, lasot to kopsakar? ar nodok?u neitralit?tes, sam?r?guma un efektivit?tes principiem, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur? paredz?ts noilguma termi?š pieteikumam par PVN atmaks?šanu, kas izriet no PVN b?zes samazin?juma nodok?a maks?t?ja izsniegta r??ina piln?gas vai da??jas nesamaks?šanas, un – noliedz?šas atbildes gad?jum? – no kura datuma ir j?s?kas šim termi?am, ja šaj? zi?? nav ?pašu valsts ties?bu normu.

36 J?atg?dina, ka PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? ir noteikts, ka anul?šanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, vai ar? ja cenu samazina p?c tam, kad notikusi pieg?de, saska?? ar dal?bvalstu paredz?tajiem noteikumiem attiec?gi samazina summu, kurai uzliek nodokli. Ar šo ties?bu normu dal?bvalst?m tiek uzlikts pien?kums samazin?t PVN b?zi un t?tad PVN summu, kas nodok?a maks?t?jam j?maks?, ikreiz, kad p?c dar?juma nosl?gšanas nodok?a maks?t?js nav sa??mis da?u no atl?dz?bas vai visu atl?dz?bu. Šaj? noteikum? izpaužas š?s PVN direkt?vas pamatprincips, ka nodok?a b?zi veido faktiski sa?emt? PVN un t?tad nenov?ršams secin?jums ir t?ds, ka nodok?u administr?cija nevar piedz?t k? PVN summu, kas p?rsniedz nodok?a maks?t?ja sa?emto (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *ELVOSPOL*, C?398/20, EU:C:2021:911, 24. un 25. punkts).

37 Savuk?rt PVN direkt?vas 90. panta 2. punkt? ir paredz?ts, ka dal?bvalst?m piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? ir at?auts atk?pties no š?s direkt?vas 90. panta 1. punkt? paredz?t? pien?kuma samazin?t PVN b?zi.

38 Šaj? zi?? Tiesa jau ir nospriedusi, ka valsts ties?bu norma, kur? starp tiem gad?jumiem, kuros nodok?a b?ze tiek samazin?ta, nav min?ts gad?jums, kad nav veikta dar?juma atl?dz?bas samaksa, ir j?uzskata par t?das atk?pes iesp?jas ?stenošanas rezult?tu, k?da dal?bvalstij tikusi pieš?irta atbilstoši PVN direkt?vas 90. panta 2. punktam (spriedums, 2019. gada 3. j?lijs, *UniCredit Leasing*, C?242/18, EU:C:2019:558, 60. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

39 Šaj? gad?jum? gan no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, gan no Bulg?rijas vald?bas mutv?rdu apsv?rumiem izriet, ka valsts ties?bu aktos, *ZDDS* 115. panta 1. punkt? uzskaitot situ?cijas, kur?s nodok?a b?ze tiek kori??ta, nav paredz?ta nek?da korekcija ar PVN apliekam?

dar?juma cenas nemaks?šanas gad?jum?.

40 L?dz ar to attiec?b? uz pamatliet? apl?koto laikposmu ir j?uzskata, ka Bulg?rijas Republika ir izmantojusi iesp?ju atk?pties no pien?kuma samazin?t nodok?a b?zi nemaks?šanas gad?jum?, t?p?c nodok?a maks?t?js nevar atsaukties uz š?d?m ties?b?m (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2019. gada 3. j?lijs, *UniCredit Leasing*, C?242/18, EU:C:2019:558, 61. punkts).

41 Ta?u atbilstoši Tiesas past?v?gajai judikat?rai šai atk?pes iesp?jai, kas stingri aprobežojas tikai ar piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jumu, pamat? ir doma, ka atl?dz?bas nemaks?šanu noteiktos apst?k?os un attiec?gaj? dal?bvalst? past?voš?s tiesisk?s situ?cijas d?? var b?t gr?ti p?rbaud?t vai ar? t? var b?t tikai provizoriska (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *ELVOSPOL*, C?398/20, EU:C:2021:911, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 No t? izriet, ka š?das atk?pes izmantošanai ir j?b?t pamatotai, lai dal?bvalstu veikto pas?kumu ?stenošana neapdraud?tu PVN direkt?v? izvirz?to nodok?u saska?ošanas m?r?i un lai š? iesp?ja ne?autu dal?bvalst?m vienk?rši izsl?gt PVN nodok?a b?zes samazin?šanu nemaks?šanas gad?jum? (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *ELVOSPOL*, C?398/20, EU:C:2021:911, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 Proti, ja dal?bvalst?m tiktu atz?ta iesp?ja izsl?gt jebk?du PVN nodok?a b?zes samazin?šanu gal?gas nemaks?šanas gad?jum?, tas b?tu pretrun? PVN neitralit?tes principam, no kura it ?paši izriet, ka uz??m?js k? nodok?a iekas?t?js valsts lab? b?t?b? ir piln?b? j?atbr?vo no gal?gi maks?jam? vai samaks?t? nodok?a saist?b? ar vi?a saimniecisko darb?bu, kurai tiek piem?rots PVN (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *ELVOSPOL*, C?398/20, EU:C:2021:911, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 Šaj? kontekst? j?atg?dina, ka, pirmk?rt, PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts atbilst nosac?jumiem, lai tam b?tu tieša iedarb?ba (spriedums, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodok?a b?zes samazin?šana), C?335/19, EU:C:2020:829, 51. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un, otrk?rt, š? panta 2. punkt? paredz?t?s atk?pes iesp?jas m?r?is ir tikai ?aut dal?bvalst?m c?n?ties ar nenoteikt?bu, kas saist?ta ar maks?jamo summu piedzi?u, un t? neregul? jaut?jumu par to, vai PVN b?zes samazin?jums var netikt veikts gal?gas nesamaks?šanas gad?jum? (spriedums, 2020. gada 11. j?nijs, *SCT*, C?146/19, EU:C:2020:464, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

45 Turkl?t, k? ?ener?ladvok?te b?t?b? nor?d?jusi secin?jumu 41. un 56. punkt?, PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts var b?t tieši piem?rojams, ja dal?bvalsts, k? tas ir šaj? gad?jum?, nepie?auj nek?du nodok?a b?zes samazin?jumu piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, ne?emot v?r? nenoteikt?bas pak?pi attiec?b? uz t?s gal?go raksturu.

46 Attiec?b? uz š?s direkt?vas 90. pant? paredz?to ties?bu samazin?t nodok?a b?zi ierobežojumu laik? ir j?nor?da, pirm?m k?rt?m, ka no Tiesas judikat?ras izriet, ka iesp?ja iesniegt pieteikumu par PVN atmaks?šanu bez š?da ierobežojuma b?tu pretrun? tiesisk?s droš?bas principam, kas prasa, lai nodok?a maks?t?ja nodok?u st?voklis, ?emot v?r? t? ties?bas un pien?kumus pret nodok?u administr?ciju, nevar?tu tikt bezgal?gi apšaub?ts (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 3. marts, *FGSZ*, C?507/20, EU:C:2021:157, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

47 Turkl?t Tiesa attiec?b? uz PVN atskait?šanas rež?mu, par ko t? ir uzsv?rusi, ka tas ir j?interpret? saskan?gi ar PVN direkt?vas 90. pantu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 22. febru?ris, *T?2*, C?396/16, EU:C:2018:109, 35. lpp.), l?musi, ka ties?bu izbeigšan?s termi?š, kura iest?šan?s rezult?t? nepietiekami r?p?gs nodok?u maks?t?js, kas nav pras?jis atskait?t PVN, tiktu sod?ts, zaud?jot PVN atskait?šanas ties?bas, nevar tikt uzskat?ts par nesader?gu ar PVN

direkt?vas izveidoto sist?mu, it ?paši t?d??, ka, pirmk?rt, šis termi?š ir vien?di piem?rojams gan l?dz?g?m ties?b?m, kuras ir balst?tas uz valsts iekš?j?m ties?b?m, gan l?dz?g?m ties?b?m, kas ir balst?tas uz Savien?bas ties?b?m (l?dzv?rt?bas princips), un t?d??, otrk?rt, ka tas PVN atskait?šanas ties?bu ?stenošanu nepadara praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu (efektivit?tes princips) (spriedums, 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C?8/17, EU:C:2018:249, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

48 L?dz ar to, run?jot par pamatliet? apl?koto valsts tiesisko regul?jumu, kur? ir noteikts noilguma termi?š, kam beidzoties pieteikums par nodok?a atmaks?šanu nav pie?emams, pietiek nor?d?t, k? ?ener?ladvok?te to dar?jusi secin?jumu 44. punkt?, ka PVN direkt?vas 90. panta 1. punktam nav pretrun? š?ds ties?bu samazin?t nodok?a b?zi ierobežojums laik?.

49 Otr?m k?rt?m, lai gan noilguma termi?a esam?ba, kura izbeigšan?s sekas ir t?das, ka kreditors vairs nevar l?gt samazin?t PVN b?zi saist?b? ar noteiktiem pras?jumiem, pati par sevi nevar tikt uzskat?ta par nesader?gu ar PVN direkt?vu, datuma, no kura s?k skait?t šo termi?u, noteikšana ir atkar?ga no valsts ties?b?m, ar nosac?jumu, ka tiek iev?roti l?dzv?rt?bas un efektivit?tes principi (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 3. marts, *FGSZ*, C?507/20, EU:C:2021:157, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

50 Konkr?t?k, attiec?b? uz efektivit?tes principu no Tiesas judikat?ras var secin?t, ka noilguma termi?š, kas ir s?cies s?kotn?jo r??inu izsniegšanas dien? un kas noteiktiem dar?jumiem ir beidzies pirms ieskaita pieteikuma iesniegšanas, nevar tikt pamatoti attiecin?ts uz ties?bu uz PVN samazin?jumu ?stenošanu, ja nodok?a maks?t?js nav pier?d?jis r?p?bas tr?kumu un ja nav notikusi ?aunpr?t?ga izmantošana vai kr?pnieciska slepena vienošan?s (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 3. marts, *FGSZ*, C?507/20, EU:C:2021:157, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

51 Šaj? zi?? j?uzskata, k? secin?jumu 50. punkt? nor?d?jusi ar? ?ener?ladvok?te, ka, ?emot v?r? PVN neitralit?tes principu, no kura izriet, ka uz??m?js, kas nodrošina PVN priekšfinans?jumu, iekas?jot to valsts lab?, saist?b? ar savu ar PVN apliekamo saimniecisko darb?bu tiek piln?b? atbr?vots no š? nodok?a nastas; ties?bu uz nodok?a b?zes samazin?jumu saska?? ar PVN direkt?vas 90. panta 1. punktu ?stenošanas noilguma termi?a s?kumam ir j?b?t pietiekamai saiknei ar datumu, no kura nodok?a maks?t?js, r?kojoties r?p?gi, var izmantot š?s ties?bas.

52 Turkl?t, t? k? nav valsts ties?bu normu par ties?bu uz nodok?a b?zes samazin?šanu piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? ?stenošanas k?rt?bu, k? tas ir pamatliet?, sam?r?guma un tiesisk?s droš?bas principi prasa, lai noilguma termi?a s?kumu nodok?a maks?t?js var?tu noteikt ar sapr?t?gu iesp?jam?bu.

53 Šaj? zi?? j?nor?da, ka nedroš?ba, kas saist?ta ar to, ka nemaks?šana ir gal?ga, var?tu tikt ?emta v?r? ar?, pieš?irot PVN b?zes samazin?jumu, ja pirms maks?tnesp?jas vai par?dnieka likvid?cijas procesa beig?m kreditors nor?da uz sapr?t?gu iesp?jam?bu, ka par?ds netiks samaks?ts, pat ja š? nodok?a b?ze tiktu p?rv?rt?ta uz augšu gad?jum?, ja maks?jums tom?r notiktu. T?d?j?di valsts iest?d?m – iev?rojot sam?r?guma principu un tiesai veicot p?rbaudi – ir pien?kums noskaidrot, k? kreditors, ?emot v?r? piem?rojamo valsts ties?bu normu ?patn?bas, var pier?d?t iesp?jamu ilg?ku nemaks?šanas laikposmu. Š?ds noteikums b?tu tikpat iedarb?gs, lai sasniegtu izvirz?to m?r?i, un ar? maz?k apgr?tinošs nodok?a maks?t?jam, kurš nodrošina PVN priekšmaks?jumu, iekas?jot to valsts lab? (spriedums, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodok?a b?zes samazin?šana), C?335/19, EU:C:2020:829, 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

54 Šis konstat?jums *a fortiori* attiecas uz maks?tnesp?jas vai likvid?cijas procesu, kur? p?rliet?bu par to, ka par?ds ir gal?gi neatg?stams, princip? var ieg?t tikai p?c ilga laika posma. Š?ds termi?š, kas r??ina nemaks?šanas gad?jum? ir noteikts uz??m?jiem, uz kuriem attiecas

ties?bu akti par š?d?m proced?r?m, katr? zi?? nelabv?l?gi ietekm? finanšu situ?ciju sal?dzin?jum? ar vi?u konkurentiem cit?s dal?bvalst?s, un tas ac?mredzami var?tu apdraud?t PVN direkt?vas m?r?i – nodok?u saska?ošanu (Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodok?a b?zes samazin?šana), C?335/19, EU:C:2020:829, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

55 Šaj? gad?jum?, lai gan pamatliet? apl?kot?s pre?u pieg?des un pakalpojumu sniegšana veikta laikposm? no 2007. l?dz 2010. gadam un 2012. gad?, *Consortium Remi Group* pieteikumu par atmaks?šanu, kas izriet no PVN b?zes samazin?juma, iesniedza tikai 2020. gad?. Gan no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem, gan no pamatlīetas pušu atbild?m uz tiesas s?d? uzdotajiem jaut?jumiem izriet, ka pirm?s divas no par?dniec?m tika izsl?gtas no komercr?istra pirms š? pieteikuma iesniegšanas, attiec?gi 2012. un 2017. gad?, treš? no š? re?istra tika izsl?gta pamatlīetas izskat?šanas laikā un visbeidzot – p?d?j?m div?m min?t? pieteikuma iesniegšanas bija uzs?ktas maks?tnesp?jas proced?ras.

56 L?dz ar to iesniedz?jtiesai, kam vien?gajai ir kompetence lemt par faktiem, ir j?nosaka datums, no kura *Consortium Remi Group*, ja nav pier?d?ts r?p?bas tr?kums, b?tu var?jis atsaukties uz sav?m ties?b?m uz nodok?a b?zes samazin?jumu piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, it ?paši saist?b? ar t? pras?jumu iesp?jamo neatg?stam?bu.

57 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo, trešo un ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 90. pants, lasot to kop? ar nodok?u neitralit?tes, sam?r?guma un efektivit?tes principiem, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, kurš paredz noilguma termi?u, lai iesniegtu pieteikumu par PVN atmaks?šanu, kas izriet no PVN b?zes samazin?šanas piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, kura beigu d?? nepietiekami r?p?gs nodok?a maks?t?js tiek sod?ts, ar nosac?jumu, ka šīs termi?š s?kas tikai no dienas, kad šīs nodok?a maks?t?js, izr?dot pien?c?gu r?p?bu, ir var?jis atsaukties uz sav?m ties?b?m uz samazin?jumu. Ja nav valsts ties?bu normu par šo ties?bu izmantošanas k?rt?bu, nodok?a maks?t?jam ar sapr?t?gu varb?t?bu ir j?var noteikt š?da noilguma termi?a s?kuma br?dis.

Par otro un piekto prejudici?lo jaut?jumu

58 ?emot v?r? š? sprieduma 33. punkt? atg?din?to judikat?ru, ir j?saprot, ka ar otro un piekto jaut?jumu, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts un 273. pants, lasot tos kopsakar? ar nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principiem, ir j?interpret? t?d?j?di, ka – ja nav ?pašu valsts ties?bu normu – tiem ir pretrun? nodok?u administr?cijas pras?ba nodok?a maks?t?ja izsniegta r??ina piln?gas vai da??jas nesamaks?šanas gad?jum? PVN b?zes samazin?jumam piem?rot nosac?jumu, ka nodok?u maks?t?jam ir iepriekš j?izlābo s?kotn?jais r??ins un iepriekš j?pazi?o savam par?dniekam par nodomu anul?t PVN, cikt?l tas ir nodok?a maks?t?js.

59 Vispirms attiec?b? uz nosac?jumu, ka PVN nodok?a b?zes samazin?šana ir atkar?ga no nosac?juma, ka nodok?a maks?t?js ir labojis s?kotn?ji izsniegtos r??inus, ir j?nor?da, ka pret?ji direktora un Eiropas Komisijas izvirz?tajam argumentam no PVN direkt?vas 203. panta š?ds nosac?jums neizriet.

60 Proti, saska?? ar Tiesas judikat?ru š? ties?bu norma ir piem?rojama tikai tad, ja PVN r??in? ir nor?d?ts k??daini, un t?d?j?di t? neattiecas uz situ?cij?m, kur?s r??in? nor?d?tais nodoklis ir pareizs (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru r??ins k??daini izrakst?ts galapat?r?t?jiem), C?378/21, EU:C:2022:968, 21. un 23. punkts).

61 Savuk?rt gan uz pras?bu par s?kotn?j? r??ina kori??šanu, gan uz pras?bu, saska?? ar kuru

nodok?a maks?t?ja nodok?a b?zes samazin?šana nemaks?šanas gad?jum? ir atkar?ga no t?, vai nodok?a maks?t?js iepriekš ir pazi?ojis savam par?dniekam – ja tas ir nodok?a maks?t?js – par savu nodomu da??ji vai piln?b? anul?t PVN, vienlaikus ietilpst PVN direkt?vas 90. panta 1. punkta un 273. panta piem?rošanas jom? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 26. janv?ris, *Kraft Foods Polska*, C?588/10, EU:C:2012:40, 24. punkts, un 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 35. punkts).

62 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka atbilstoši PVN direkt?vas 273. pantam dal?bvalstis var paredz?t citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, tostarp ar nosac?jumu, ka š?da iesp?ja netiek izmantota, lai noteiktu citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus papildus tiem pien?kumiem, kas noteikti š?s direkt?vas 3. noda??.

63 T? k? PVN direkt?vas 90. panta 1. punkta un 273. panta norm?s nav preciz?ti ne nosac?jumi, ne pien?kumi, ko dal?bvalstis ?rpus tajos noteiktaj?m robež?m var paredz?t, ir j?konstat?, ka š?s ties?bu normas pieš?ir dal?bvalst?m r?c?bas br?v?bu, it ?paši attiec?b? uz formalit?t?m, kas nodok?a maks?t?jiem ir j?izpilda attiec?gaj?s valsts nodok?u iest?d?s, lai sa?emtu attiec?gu nodok?a b?zes samazin?jumu (spriedums, 2020. gada 11. j?nijs, *SCT*, C?146/19, EU:C:2020:464, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

64 Tom?r pas?kumi, ko dal?bvalstis var ieviest saska?? ar PVN direkt?vas 273. pantu, princip? dr?kst ietvert atk?pes no noteikumu par PVN b?zi iev?rošanas tikai stingri noteikt?s robež?s, kas ir vajadz?gas š? ?paš? m?r?a sasniegšanai. Faktiski t?m p?c iesp?jas maz?k ir j?ietekm? PVN direkt?vas m?r?i un principi, un l?dz ar to t?s ir j?piem?ro t?d?j?di, lai neapdraud?tu PVN neitralit?ti, kas ir ar Savien?bas ties?bu aktiem šaj? jom? ieviest?s kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips (spriedums, 2021. gada 6. oktobris, *Boehringer Ingelheim*, C?717/19, EU:C:2021:818, 60. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

65 Turkl?t, ja PVN atmaks?šana k??st neiesp?jama vai p?rm?r?gi sarežž??ta atkar?b? no apst?k?iem, k?dos var tikt iesniegti pieteikumi par nodok?u atmaks?šanu, min?tais PVN neitralit?tes princips, k? ar? sam?r?guma princips var pras?t, lai dal?bvalstis paredz?tu l?dzek?us un procesu?los noteikumus, kas ?autu nodok?a maks?t?jam atg?t nodokli, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 26. janv?ris, *Kraft Foods Polska*, C?588/10, EU:C:2012:40, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

66 L?dz ar to formalit?tes, kas nodok?a maks?t?jiem ir j?izpilda, lai tie nodok?u iest?d?s var?tu ?stenot savas ties?bas sa?emt PVN nodok?a b?zes samazin?jumu, ir j?ierobežo t?d?j?di, ka ?autu pamatot to, ka p?c dar?juma nosl?gšanas gal?gi nav sa?emta atl?dz?ba vai t?s da?a. Šaj? zi?? valsts ties?m ir j?p?rbauda, ka t? tas ir gad?jum?, kad attiec?g? dal?bvalsts ir izvirz?jusi konkr?tas formalit?tes (spriedums, 2021. gada 6. oktobris, *Boehringer Ingelheim*, C?717/19, EU:C:2021:818, 61. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

67 Šaj? zi?? Tiesa vair?kk?rt ir nospriedusi, ka pras?ba nodok?a b?zes samazin?jumu, kurš izriet no s?kotn?j? r??ina, pak?rtot tam, vai nodok?a maks?t?jam pre?u vai pakalpojumu sa??m?ja izsniegts apliecin?jums labota r??ina sa?emšanu, princip? var veicin?t gan pareizu PVN iekas?šanu un nov?rst kr?pšanu, gan nov?rst nodok?u ie??mumu zaud?šanas risku un t?d?j?di sasniegt PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? un 273. pant? noteiktos le?it?mos m?r?us (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 26. janv?ris, *Kraft Foods Polska*, C?588/10, EU:C:2012:40, 32. un 33. punkts).

68 K? izriet no Tiesas judikat?ras, šis konstat?jums attiecas ar? uz pras?bu, saska?? ar kuru nodok?a b?zes samazin?jums ir atkar?gs no t?, vai nodok?a maks?t?js savam par?dniekam, ja tas ir nodok?a maks?t?js, iepriekš pazi?o par nodomu da??ji vai piln?b? anul?t PVN (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 35. un 36. punkts).

69 L?dz ar to pras?bas, saska?? ar kur?m nodok?a b?zes samazin?šana ir atkar?ga no t?, vai nodok?a maks?t?js piln?gas vai da??jas nemaks?šanas d?? ir kori??jis s?kotn?jo r??inu un iepriekš pazi?ojis savam par?dniekam par nodomu anul?t nodokli, t?d?j?di, ka p?d?jais min?tais tiek inform?ts, lai kori??tu s?kotn?ji veikto atskait?jumu, k? tas ir pamatliet?, princip? neliek apšaub?t PVN neitralit?ti (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 26. janv?ris, *Kraft Foods Polska*, C?588/10, EU:C:2012:40, 37. punkts, un, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 39. punkts).

70 Tom?r iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai š?das pras?bas šaj? gad?jum? neš?iet p?rm?r?gi apgr?tinošas nodok?a maks?t?jam, pre?u pieg?d?t?jam vai pakalpojumu sniedz?jam (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 41. punkts).

71 No Tiesas r?c?b? esošajiem lietas materi?liem, kas tika apstiprin?ti tiesas s?d?, izriet, ka, pirmk?rt, Bulg?rijas tiesiskaj? regul?jum?, redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiem, nebija pras?bu kori??t s?kotn?jo r??inu un inform?t par?dnieku par nodok?a atcelšanu nemaks?šanas gad?jum?.

72 Otrk?rt, saska?? ar šo pašu inform?ciju *Consortium Remi Group* no PVN re?istra tika izsl?gts 2019. gada 7. mart?, l?dz ar to pamatliet? apl?kot? ieskaita pieteikuma iesniegšanas datum? šim nodok?a maks?t?jam vairs nebija iesp?jas izdot labotos r??inus. Proti, direktors šaj? zi?? preciz?ja un pret to netika iebilsts, ka saska?? ar *ratione temporis* atbilstošaj?m valsts ties?bu norm?m PVN korekcija nevar?ja tikt veikta, ja nodok?a maks?t?js ir izsl?gts no min?t? re?istra.

73 L?dz ar to ir j?konstat?, ka, t? k? r??ina korekcija Bulg?rijas nodok?u administr?cijas praks? ir *sine qua non* nosac?jums, lai sa?emtu nodok?a b?zes samazin?jumu, PVN neitralit?te tiek ietekm?ta, ja nodok?a maks?t?jam nav iesp?jams vai ir p?rm?r?gi gr?ti kori??t š?du r??inu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 6. oktobris, *Boehringer Ingelheim*, C?717/19, EU:C:2021:818, 63. punkts).

74 T?p?c t?d? gad?jum?, k?ds ir pamatliet?, kur? nodok?a maks?t?jam nav iesp?jams izsniegt dokumentu, ar ko tiek kori??ti nesamaks?ti r??ini, PVN neitralit?tes un sam?r?guma principi prasa, lai attiec?g? dal?bvalsts valsts nodok?u iest?d?s ?autu tam ar citiem l?dzek?iem pier?d?t šo r??inu nesamaks?šanu, un tas ir pamat? vi?a ties?b?m uz nodok?a b?zes samazin?jumu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 6. oktobris, *Boehringer Ingelheim*, C?717/19, EU:C:2021:818, 65. punkts).

75 Š?dos apst?k?os j?uzskata, ka ties?bu samazin?t PVN b?zi pak?aušana nosac?jumam, ka s?kotn?jais r??ins ir kori??ts, ja nav atbilstošu valsts ties?bu normu, p?rsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu PVN direkt?vas 273. pant? izvirz?to m?r?i nov?rst nodok?u ie??mumu zaud?šanas risku, ja šo nosac?jumu nav iesp?jams izpild?t.

76 Tas pats v?l jo vair?k attiecas uz pien?kumu inform?t š? r??ina sa??m?ju par t? izdev?ja nodomu anul?t PVN, k? min?ts piektaj? jaut?jum?, no kura formul?juma, k? ar? citiem l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu izkl?st?tajiem konstat?jumiem izriet, ka tas ir oblig?ts nosac?jums Bulg?rijas nodok?u administr?cijas praks?, lai kori??tu r??in? nor?d?to PVN piln?gas vai da??jas nesamaks?šanas gad?jum?.

77 ?emot to v?r?, ir j?nor?da, ka šaj? gad?jum? *Consortium Remi Group* tika izsl?gts no PVN re?istra, jo tas sistem?tiski nebija izpild?jis savus pien?kumus, kas izriet no ZDDS, un ka t? piepras?jums veikt ieskaitu attiec?s uz t?diem nesamaks?tiem r??iniem, kuri bija izdoti vair?kus gadus pirms t? izsl?gšanas no re?istra. L?dz ar to iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai nodok?u maks?t?js nav vainojams taj?, ka tas nav var?jis izdot labotos r??inus.

78 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otro un piekto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts un 273. pants, lasot tos kopsakar? ar nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principiem, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem gad?jum?, kad nav ?pašu valsts ties?bu normu, ir pretrun? nodok?u iest?des pras?ba PVN b?zes samazin?jumam nodok?a maks?t?ja izdota r??ina piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? piem?rot nosac?jumu, ka p?d?jam min?tajam iepriekš ir j?izlabo s?kotn?jais r??ins un j?pazi?o savam par?dniekam par nodomu anul?t PVN, ja šim nodok?a maks?t?jam nav iesp?jams veikt š?du korekciju laikus un tas nav vainojams par šo neiesp?jam?bu.

Par sesto jaut?jumu

79 Ar sesto jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka iesp?jam?s ties?bas uz PVN b?zes samazin?jumu nodok?a maks?t?ja izdota r??ina piln?gas vai da??jas nesamaks?šanas gad?jum? dod ties?bas sa?emt vi?a samaks?t? PVN, kam pieskait?ti nokav?juma procenti, atmaksu, un, ja atbilde ir apstiprinoša, no kura datuma var atsaukties uz š?d?m ties?b?m.

80 Šaj? zi??, k? atg?din?ts š? sprieduma 42. punkt?, kop?j? PVN sist?ma nodrošina PVN neitralit?ti un t?s m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN sloga, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?pat no š? sprieduma 63. punkt? min?t?s judikat?ras izriet, ka, lai gan dal?bvalst?m ir r?c?bas br?v?ba PVN direkt?vas 90. pant? paredz?to noteikumu izstr?d?, šie noteikumi nedr?kst apdraud?t nodok?u neitralit?tes principu, liekot nodok?a maks?t?jam piln?b? vai da??ji uz?emties PVN slogu.

81 It ?paši šiem noteikumiem ir j??auj nodok?a maks?t?jam ar atbilstošiem nosac?jumiem atg?t visu par?du, kas izriet no š? PVN b?zes samazin?juma, un tas noz?m?, ka atmaks?šana ir j?veic sapr?t?g? termi??, samaks?jot skaidr? naud? vai l?dz?g? veid?, un ka katr? zi?? izv?l?tais atmaksas veids nedr?kst rad?t nek?du finanšu risku nodok?a maks?t?jam (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c., C?844/19, EU:C:2021:378, 38. punkts).

82 Ta?u, ja gad?jum?, kad atmaks?šana, kas radusies PVN b?zes samazin?juma rezult?t?, nav notikusi sapr?t?g? termi??, nodok?a maks?t?jam neb?tu ties?bu uz nokav?juma procentiem, t? situ?cija tiktu ietekm?ta negat?vi, š?di p?rk?pjot nodok?u neitralit?tes principu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c., C?844/19, EU:C:2021:378, 39. un 41. punkts).

83 No t? izriet, ka, pat ja PVN direkt?vas 90. pant? nav paredz?ts ne pien?kums maks?t procentus par PVN atmaksu, kas izriet no PVN b?zes samazin?šanas, ne ar? preciz?ts datums, no kura š?di procenti b?tu j?maks?, PVN sist?mas neitralit?tes princips prasa, lai finansi?lie

zaudējumi, kas radušies tādā pārmaksātā PVN atmaksas dēļ, kurš ir veikts pēc saprātīgā termiņa, tiktu kompensēti ar nokavējuma procentu samaksu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c., C-844/19, EU:C:2021:378, 40. un 41. punkts).

84 Šādā situācijā nodokļu maksātājs iegūst pārmaksāto PVN, kas jāsaņem atpakaļ, bet var tam radīt finansiālus zaudējumus attiecīgo naudas summu nepieejamības dēļ. Taču, ja gadījumā, kad nodokļu administrācija pārmaksāto summu neatmaksā saprātīgā termiņā, nodokļu maksātājam nebūtu tiesību uz nokavējuma procentiem un viņa situācija tiktu nelabvēlīgā ietekmē, tādējādi apdraudot nodokļu neitralitātes principu (spriedums, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c., C-844/19, EU:C:2021:378, 42. punkts).

85 Konkrēti, runājot par kārtību, kādā tiek piemēroti procenti atmaksai, kura izriet no PVN bēzes samazināšanas, tā ietilpst dalībvalstu procesuālajā autonomijā, ko reglamentē līdzvērības un efektivitātes principi (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2022. gada 13. oktobris, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 45. punkts).

86 Līdz ar to iesniedzējtiesai, ņemot vērā šos principus, kā arī visas tajā izskatāmās lietas patērbas, ir jānosaka, vai šajā gadījumā ir jāveic atmaksāšana, kas izriet no PVN bēzes samazināšanas, un, ja tā konstatēta, ka šāda atmaksāšana nav notikusi saprātīgā termiņā, tai jānosaka arī brīdis, no kura šīs atmaksas summai pieskaitāmi nokavējuma procenti (šajā nozīmā skat. rīkojumu, 2023. gada 5. oktobris, *ZSE Elektrárne*, C-151/23, EU:C:2023:751, 28. punkts).

87 Šajā gadījumā, kā enerģētikas advokāte bērtība norādījusi secinājumā 99., 100. un 102. punktā, tā kā valsts tiesības nav paredzēti precīzi noteikumi, procenti par tiesībām uz atmaksu PVN bēzes samazinājuma dēļ var tikt aprēķināti tikai no dienas, kurā nodokļa maksātājs uzskata, ka attiecīgā pārda nesamaksāšana ir kļūvusi galīgā PVN direktīvas 90. panta izpratnē, un savas tiesības uz PVN bēzes samazinājumu izvirza deklarācijā par tekošo taksācijas periodu, jo pirms šā datuma PVN samaksas juridiskais pamats bija šīs direktīvas 63. pants.

88 ņemot vērā iepriekš minēto, uz sesto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts, lasot to kombinācijā ar nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka iespējamās tiesības uz PVN bēzes samazinājumu nodokļa maksātāja izsniegta rīcībā pilnīgā vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā dod tiesības uz samaksātu PVN atmaksu, pieskaitot nokavējuma procentus, un, ja dalībvalsts tiesiskajā regulājumā nav paredzēti noteikumi par iespējami maksājamo procentu piemērošanu, šo procentu aprēķināšanas sākumpunkts ir datums, no kura nodokļa maksātājs izmanto tiesības uz minēto samazinājumu deklarācijā par attiecīgo taksācijas periodu.

Par tiesāšanas izdevumiem

89 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. pants, lasot to kopā ar nodokļu neitralitātes, samērīguma un efektivitātes principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tās dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurš paredz noilguma termiņu, lai iesniegtu pieteikumu par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atmaksāšanu, kas izriet no PVN bēzes samazināšanas pilnīgā vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, kura beigu dēļ nepietiekami rēķinātie nodokļa maksātājs tiek sodīts, ar nosacījumu, ka šis termiņš sākas tikai no dienas, kad šis nodokļa maksātājs, izrēķinot pienācīgu rēķinu, ir varējis atsaukties uz savām tiesībām**

uz samazinājumu. Ja nav valsts tiesību normu par šo tiesību izmantošanas kārtību, nodokļa maksātājam ar saprātīgu varbūtību ir jāvar noteikt šāda noilguma termiņa sākuma brīdis.

2) Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts un 273. pants, lasot tos kopsakarā ar nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem gadījumā, kad nav pašu valsts tiesību normu, ir pretrunā nodokļu iestādes prasība pievienotās vērtības nodokļa (PVN) bāzes samazinājumam nodokļa maksātāja izdota rēķina pilnīgais vai daļējais nemaksāšanas gadījums piemērot nosacījumu, ka pēdējam minētajam iepriekš ir jāizlabo sīkotnājiem rēķini un jāpaziņo savam parādniekam par nodomu anulēt PVN, ja šim nodokļa maksātājam nav iespējams veikt šādu korekciju laikus un tas nav vainojams par šo neiespējamību.

3) Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts, lasot to kombinējot ar nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka iespējams tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) bāzes samazinājumu nodokļa maksātāja izsniegta rēķina pilnīgais vai daļējais nesamaksāšanas gadījums dod tiesības uz samaksātu PVN atmaksu, pieskaitot nokavējuma procentus, un, ja dalībvalsts tiesiskajā regulējumā nav paredzēti noteikumi par iespējami maksājamo procentu piemērošanu, šo procentu aprēķināšanas sākumpunkts ir datums, no kura nodokļa maksātājs izmanto tiesības uz minēto samazinājumu deklarējot par attiecīgo maksājuma periodu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – bulgāru