



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2017. gada 15. novembrī\*

Lūgums 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 – Maksājamā vai samaksātā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšana – Citās dalībvalstīs veikti vēlāki darījumi – Atbrīvojums no nodokļa dalībvalstī, kurā īsteno tiesības uz nodokļa atskaitīšanu

Lieta C-507/16

par lūgumu 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 Direksia "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. Regans [*E. Regan*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Entertainment Bulgaria System EOOD* vārdā – S. Georgieva, pārstāve,
- *Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia* vārdā – A. Georgiev, pārstāvis,
- Bulgārijas valdības vārdā – E. Petranova un M. Georgieva, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un P. Mihaylova, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

\* Tiesvedības valoda – bulgāru.

pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā *Entertainment Bulgaria System EOOD* (turpmāk tekstā – “EBS”) vērsās pret *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia* (Sofijas pilsētas “Sūdzību un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses” direkcijas direktors, Bulgārija) saistībā ar nodokļu audita lēmumu piemērot šai sabiedrībai papildus maksājamo pievienotās vērtības nodokli (PVN) un nokavējuma procentus.

### *Atbilstošās tiesību normas*

#### *Eiropas Savienības tiesību akti*

- 3 Direktīvas 2006/112 168. pantā 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 kur[a] nomaksu viņš ir atbildīgs:

- a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

- 4 Šis direktīvas 169. pantā ir noteikts:

“Papildus 168. pantā 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. pantā ir precizēts:

“1. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificē šādas personas:

- a) ikviens nodokļa maksātājs, izņemot 9. panta 2. punktā minētos nodokļa maksātājus, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitāms PVN, izņemot tādu preču piegādi vai tādu 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 saskaņā ar 196. pantu jāmaksā PVN;
- e) ikviens nodokļa maksātājs, kas to attiecīgajā teritorijā veic uzņēmējdarbību un sniedz pakalpojumus citas dalībvalsts teritorijā, par ko vienīgi pakalpojumu saņēmējam saskaņā ar 196. pantu jāmaksā PVN.

[..]”

- 6 Šīs pašas direktīvas 196. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kura nav nodokļa maksātāja, bet kura ir identificēta PVN nolūkā, kam sniedz 44. pantā minētos pakalpojumus, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātājs, kurš neveic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī.”

- 7 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 282. pantam, šīs direktīvas otrajā iedaļā paredzētie atbrīvojumi un diferencētie nodokļa atvieglojumi attiecas uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko veic mazie uzņēmumi.

- 8 Šīs direktīvas 287. pantā ir paredzēts:

“Dalībvalstis, kas pievienojušās pēc 1978. gada 1. janvāra, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa tādiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz turpmāk norādīto summu ekvivalentu attiecīgās valsts valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā to pievienošanās dienā:

[..]

17) Bulgārija: 25 600 [euro];

[..].”

- 9 Minētās direktīvas 289. pantā ir noteikts:

“Nodokļa maksātājiem, kas atbrīvoti no PVN, nav ne tiesību atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu, ne arī iekļaut PVN savos rēķinos.”

- 10 Direktīvas 2006/112 290. pantā ir precizēts:

“Nodokļa maksātāji, kam būtu piemērojams atbrīvojums no PVN, var izvēlēties vai nu parasto PVN režīmu, vai 281. pantā paredzētās vienkāršotās procedūras. Šajā gadījumā viņiem ir tiesības uz jebkādiem diferencētiem nodokļa atvieglojumiem, kas paredzēti attiecīgās valsts tiesību aktos.”

### *Bulgārijas tiesības*

- 11 *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli, DV Nr. 63, 2006. gada 4. augusts; turpmāk tekstā – “ZDDS”) 70. panta 4. punktā ir noteikts, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nav nodokļa maksātājam, kas reģistrēts saskaņā ar ZDDS 97.a pantu.

- 12 ZDDS 94. panta 3. punktā ir noteikts, ka PVN maksātāja reģistrācija ir vai nu obligāta, vai brīvprātīga.

13 Saskaņā ar *ZDDS* 96. panta 1. punktu ikvienam nodokļu maksātājam, kura ar nodokli apliekamais apgrozījums ir 50 000 bulgāru levas (BGN) (aptuveni EUR 25 600) vai vairāk laikposmā, kas nepārsniedz divpadsmit secīgus mēnešus pirms kārtējā mēneša, 14 dienu laikā pēc tā perioda beigām, kurā ir sasniegts šis apgrozījums, ir jāiesniedz reģistrācijas pieteikums šī likuma izpratnē.

14 *ZDDS* 97.a pantā ir noteikts:

“1. Reģistrācija saskaņā ar šo likumu attiecas uz ikvienu tādu nodokļa maksātāju atbilstoši 3. panta 1., 5. un 6. punktam, kas iekšzemē saņem ar nodokli apliekamus pakalpojumus, par kuriem PVN saskaņā ar 82. panta 2. punktu maksā saņēmējs.

2. Reģistrācija saskaņā ar šo likumu attiecas uz ikvienu tādu nodokļa maksātāju atbilstoši 3. panta 1., 5. un 6. punktam, kurš veic uzņēmējdarbību iekšzemē un sniedz pakalpojumus 21. panta 2. punkta izpratnē ar izpildes vietu citas dalībvalsts teritorijā.

3. Nodokļa maksātājs, kas reģistrēts, pamatojoties uz 1. punktu, ir uzskatāms arī par tādu, kas reģistrēts 2. punkta izpratnē, un otrādi.

[..]”

15 Saskaņā ar *ZDDS* 100. panta 1. punktu:

“Ikvienam nodokļa maksātājam, attiecībā uz kuru nav izpildīti obligātās reģistrācijas nosacījumi saskaņā ar 96. panta 1. punktu, ir tiesības reģistrēties saskaņā ar šo likumu.”

16 *ZDDS* 113. panta 9. punktā ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājiem, kuri nav reģistrēti saskaņā ar šo likumu vai kuri ir reģistrēti saskaņā ar 97.a panta 1. un 2. punktu [..], nav tiesību uzrādīt PVN savos izrakstītajos rēķinos.”

### ***Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi***

17 No lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *EBS* ir sabiedrība, kas veic uzņēmējdarbību Bulgārijā, sniedzot interneta pakalpojumus – tādus kā tīmekļvietņu dizains, multivides izstrāde, grafiskais dizains.

18 No 2010. gada 21. decembra *EBS* tika reģistrēts kā PVN maksātājs saskaņā ar *ZDDS* 97.a panta 2. punktu, kurā ir paredzēts, ka reģistrācija attiecas uz nodokļa maksātājiem, kuri veic uzņēmējdarbību Bulgārijā un sniedz pakalpojumus ar izpildes vietu citas dalībvalsts teritorijā.

19 Kā norādīts lēmumā lūgt prejudiciālu nolēmumu, no nodokļa maksātājiem, kuri veic uzņēmējdarbību nevis Bulgārijas Republikas, bet citu dalībvalstu teritorijā, *EBS* saņēma pakalpojumus, kurus tā tālāk izmantoja pakalpojumu sniegšanai citās dalībvalstīs un Šveicē.

20 *EBS* atskaitīja PVN par vēlāk saņemtajiem pakalpojumiem saskaņā ar nodokļa apgriezto maksāšanas kārtību.

21 Veicot nodokļu auditu, *Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūra, Bulgārija) konstatēja, ka kopš 2013. gada 30. novembra *EBS* apgrozījums bija sasniedzis līmeni, kas liedz uzņēmumiem turpināt izmantot atbrīvojumu no PVN šajā dalībvalstī, un atbilstoši *ZDDS* 96. panta 1. punktam *EBS* obligāti ir jāreģistrējas kā PVN maksātājam.

- 22 Valsts ieņēmumu aģentūra 2015. gada 16. septembra lēmumā, pirmkārt, uzskatīja, ka *EBS* ir nepamatoti izmantojusi tiesības uz samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu par vēlāk saņemtajiem pakalpojumiem, jo saskaņā ar *ZDDS* 70. panta 4. punktu nodokļa maksātājiem, kas ir reģistrēti saskaņā ar *ZDDS* 97.a pantu, šādu tiesību nav, un, otrkārt, piemēroja *EBS* papildus maksājamo PVN un nokavējuma procentus (turpmāk tekstā – “nodokļu audita lēmums”).
- 23 Ar 2015. gada 30. novembra lēmumu Sofijas pilsētas “Sūdzbū un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses” direkcijas direktors daļēji apmierināja lūgumu grozīt nodokļu audita lēmumu, uzskatot, ka aizliegums izmantot maksājamo vai samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības uz *EBS* attiecas nevis līdz brīdim, kad tas reģistrējās kā PVN maksātājs atbilstoši *ZDDS* likuma 96. panta 1. punktam, bet gan vienīgi līdz brīdim, kad piepildījās nosacījumi, lai iesniegtu reģistrācijas pieteikumu atbilstoši minētajai tiesību normai.
- 24 *EBS* bija jāmaksā PVN un nokavējuma procenti 2 094 196 BGN (aptuveni EUR 1 070 741) apmērā, un tā lūdza *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija) atcelt laboto nodokļu audita lēmumu.
- 25 Minētā tiesa vēlas noskaidrot, vai *ZDDS* 70. panta 4. punkts atbilst Direktīvai 2006/112.
- 26 Tā norāda, ka, tā kā PVN maksātājiem, kuri ir reģistrēti saskaņā ar 97.a pantu – uz kuru ir ietverta atsauce *ZDDS* 70. panta 4. punktā –, nav tiesību uzrādīt PVN savos izrakstītajos rēķinos par Bulgārijā veiktajām piegādēm, tiem toties vajadzētu iekļaut šo nodokli rēķinos par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu ar izpildes vietu citas dalībvalsts teritorijā. Tā uzskata, ka līdz ar to šie nodokļa maksātāji var atskaitīt maksājamo vai samaksāto priekšnodokli par saņemtajiem pakalpojumiem, kurus tiem ir snieguši nodokļa maksātāji, kas veic uzņēmējdarbību citu dalībvalstu teritorijā.
- 27 Šādos apstākļos *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai [Direktīvas 2006/112] 214. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka saistībā ar tiesībām atskaitīt priekšnodokli PVN maksātāja reģistrācijas gadījumiem ir jāpiešķir atšķirīga nozīme, proti, vai šis pants liedz dalībvalstīm piešķirt atšķirīgu nozīmi reģistrācijas gadījumiem, kā tas ir darīts *ZDDS* 97.a pantā un 70. panta 4. punktā?
- 2) Vai Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts un 169. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar [šīs] direktīvas 214. panta 1. punkta e) apakšpunktu reģistrētam nodokļa maksātājam nav tiesību atskaitīt tā [samaksāto] priekšnodokli par tā saņemtiem, citu nodokļa maksātāju no citām dalībvalstīm sniegtiem pakalpojumiem, ja tas izmanto šos pakalpojumus pakalpojumu sniegšanai citās dalībvalstīs un ir izpildīti pārējie materiālie un procesuālie nosacījumi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai?
- 3) Vai Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts un 169. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda valsts norma kā *ZDDS* 70. panta 4. punkts, saskaņā ar kuru PVN maksātājam, kurš reģistrēts, pamatojoties uz direktīvas 214. panta 1. punkta d) vai e) apakšpunktu, nevis uz 214. panta 1. punkta a) apakšpunktu, nekādos apstākļos nav pamatojamas tiesības atskaitīt priekšnodokli?”

### **Par prejudiciālajiem jautājumiem**

- 28 Uz dodama šos trīs jautājumus, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai atbilstoši Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktam un 169. panta a) punktam netiek pieļauti tādi dalībvalsts tiesību akti, ar kuriem nodokļa maksātājam ir liegts tajā dalībvalstī, kuras teritorijā tas veic uzņēmējdarbību, atskaitīt maksājamo vai samaksāto priekšnodokli 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, – tāpēc, ka tas ir reģistrējies kā PVN maksātājs 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 maksātājs kādas dalībvalsts teritorijā saņem pakalpojumus, par ko tam saskaņā ar šīs direktīvas 196. pantu ir jāmaksā PVN, un uz gadījumu, kad nodokļa maksātājs, kas veic uzņēmējdarbību vienas dalībvalsts teritorijā, sniedz pakalpojumus citas dalībvalsts teritorijā, par kuriem vienīgi pakalpojumu saņēmējam ir jāmaksā PVN saskaņā ar to pašu 196. pantu. No lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka ar *ZDDS 97.a* panta 1. un 2. punktu minētā norma ir tikusi transponēta Bulgārijas tiesībās.
- 30 Turpinājumā ir jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai saskaņā ar PVN neitralitātes pamatprincipu maksājamo vai samaksāto priekšnodokli atskaitīt ir atļauts, ja ir izpildītas prasības pēc būtības pat tad, ja nodokļa maksātājs nav izpildījis kādas formālās 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 paredzētā PVN maksātāja reģistrācija ir tikai formāla 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 maksātājam nevar liegt izmantot tā tiesības uz maksājamā vai samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu tāpēc, ka tas nav reģistrējies kā PVN maksātājs 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 maksātājam liegt izmantot tā tiesības uz maksājamā vai samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu tāpēc vien, ka tas ir reģistrējies kā PVN maksātājs atbilstoši vienai no diviem Direktīvas 2006/112 214. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktos paredzētajiem gadījumiem.
- 34 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild šādi – Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauti tādi dalībvalsts tiesību akti, ar kuriem nodokļa maksātājam ir liegts tajā dalībvalstī, kuras teritorijā tas veic uzņēmējdarbību, atskaitīt maksājamo vai samaksāto priekšnodokli 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, – tāpēc vien, ka tas ir reģistrējies kā PVN maksātājs atbilstoši vienam no diviem Direktīvas 2006/112 214. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktos paredzētajiem gadījumiem.
- 35 Tomēr no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka dalībvalsts tiesību aktus ir iespējams interpretēt arī atšķirīgi.
- 36 Kā izriet no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu, līdzko *EBS* sasniegtā apgrozījuma sliekšņa dēļ vairs nebija tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa Bulgārijā, *EBS* arī nevarēja vairs reģistrēt kā PVN maksātāju saskaņā ar *ZDDS 97.a* panta 1. un 2. punktu, bet uz to atbilstoši *ZDDS 96.* panta 1. punktam attiecas “obligātā” reģistrācija.
- 37 Tādējādi no tā, šķiet, var secināt, ka par PVN maksātājiem 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 jāpārlicinās iesniedzējtiesai, kurai vienīgajai ir kompetence interpretēt valsts tiesības, – būtu jāpārformulē uzdotie jautājumi un jāuzskata, ka tie būtībā ir 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 maksājamā vai samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu 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 piegādēm 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 maksājamā vai samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu. 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 iekļaut PVN savos rēķinos”.
- 41 Turklāt Direktīvas 169. panta a) punktā ir precizēts, ka papildus šīs direktīvas 168. pantā minētajai atskaitīšanai 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 atskaitīšanu līdz ar to ir atkarīgas no tā, vai šādas tiesības pastāv gadījumā, kad visi šie darījumi tiek veikti vienā un tajā pašā dalībvalstī (pēc analogijas 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 atskaitīšanu ir īstenojamas pat neatkarīgi no tā, vai darījums vēlāk faktiski ir bijis aplikts ar PVN attiecīgajā dalībvalstī (skat. pēc analogijas 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 maksājamā vai samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu par šajā dalībvalstī saņemtajiem pakalpojumiem, tad neizpildīsies arī Direktīvas 2006/112 169. panta a) punktā paredzētais nosacījums, lai varētu izmantot tiesības uz maksājamā vai samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu 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 tādējādi, 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 maksājamā vai samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu 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.
- 45 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild šādi – Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauti tādi dalībvalsts tiesību akti, ar kuriem nodokļa maksātājam ir liegts tajā dalībvalstī, kuras teritorijā tas veic uzņēmējdarbību, atskaitīt maksājamo vai samaksāto priekšnodokli 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, – tāpēc vien, ka tas ir reģistrējies kā PVN maksātājs atbilstoši vienai no diviem Direktīvas 2006/112 214. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktos paredzētajiem gadījumiem. Savukārt Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts un 169. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, 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 maksājamā vai samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu 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.

### *Par tiesāšanās izdevumiem*

- <sup>46</sup> Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

**Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:**

**Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/ES, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauti tādi dalībvalsts tiesību akti, ar kuriem nodokļa maksātājam ir liegts tajā dalībvalstī, kuras teritorijā tas veic uzņēmējdarbību, atskaitīt maksājamo vai samaksāto priekšnodokli 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, – tāpēc vien, ka šis nodokļa maksātājs ir reģistrējies kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs atbilstoši vienam no diviem Direktīvas 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2009/162, 214. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktos paredzētajiem gadījumiem. Savukārt Direktīvas 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2009/162, 168. panta a) punkts un 169. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, 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 maksājamā vai samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu 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.**

[Paraksti]