



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2024. gada 29. februārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 90. panta 2. punktā paredzētā atkāpe – Nodokļa bāze – Nodokļa bāzes samazināšana – Cenas pilnīga vai daļēja nemaksāšana – Vēlāka PVN bāzes samazinājuma lūguma noilguma termiņš – Datums, kurā sākas noilguma termiņš – Nodokļa maksātāja tiesības uz procentu maksājumu

Lietā C-314/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniegusi ar 2022. gada 4. maija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 11. maijā, tiesvedībā

“Consortium Remi Group” AD

pret

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

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Z. Čehi [Z. Csehi] (referents), tiesneši M. Ilešičs [M. Ilešič] un D. Gracijs [D. Gratsias],

ģenerālvokāte: J. Kokote [J. Kokott],

sekretāre: R. Stefanova-Kamiševa [R. Stefanova-Kamisheva], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2023. gada 12. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vārdā – M. Koleva un S. Petkov,
- Bulgārijas valdības vārdā – T. Mitova, pārstāve,
- Eiropas Komisijas vārdā – D. Drambozova un J. Jokubauskaitē, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – bulgāru

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2023. gada 7. septembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 90. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Consortium “Remi Group” AD* un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūras (VID) Varnas direkcijas “Pārsūdzības un nodokļu un sociālā nodrošinājuma iemaksu jomā pastāvošā prakse” direktors, Bulgārija; turpmāk tekstā – “direktors”) par pēdējā minētā atteikumu piešķirt *Consortium Remi Group* tā par parādnieku nesamaksājamiem prasījumiem samaksātās pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summas korekciju.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Akts par Bulgārijas Republikas pievienošanos Eiropas Savienībai

- 3 Akta par Bulgārijas Republikas un Rumānijas pievienošanās nosacījumiem un pielāgojumiem Līgumos, kas ir Eiropas Savienības pamatā (OV 2005, L 157, 203. lpp.), 2. pantā ir paredzēts:
“Pamatlīgumi un akti, ko iestādes un Eiropas Centrālā banka pieņēmušas pirms pievienošanās, no pievienošanās dienas ir saistoši Bulgārijai un Rumānijai un piemērojami šajās valstīs atbilstīgi minētajos Līgumos un šajā aktā paredzētajiem nosacījumiem.”

PVN direktīva

- 4 PVN direktīvas 63. pantā ir noteikts:
“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”
- 5 Šis direktīvas 73. pantā ir paredzēts:
“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

6 Minētās direktīvas 90. pants ir formulēts šādi:

“1. Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta.”

7 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 185. pantu:

“1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekorīgē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos īpašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zādzības gadījumos.”

8 PVN direktīvas 273. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

Bulgārijas tiesības

9 Saskaņā ar *zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli; 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63), kas stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī, redakcijā, kas piemērojama pamatlīetā (turpmāk tekstā – “ZDDS”), 115. pantu:

“(1) Ja mainās nodokļa bāze vai tiek atcelta piegāde, par kuru ir izdots rēķins, piegādātājam par šo rēķinu ir jāizdod nota.

(2) [...] Nota ir jāizdod piecu dienu laikā pēc 1. punktā paredzētā notikuma un attiecībā uz piegādi, par ko ir izdots rēķins, kurā ir norādīts PVN, jāsamaksā avanss piecu dienu laikā no paredzētās avansa summas atmaksāšanas, kompensēšanas vai citādas nokārtošanas par atlīdzību, par atmaksāto, kompensēto vai par atlīdzību citā veidā nokārtoto summu.

(3) Ja nodokļa bāze palielinās, ir jāizsniedz debetnota, bet ja nodokļa bāze samazinās vai darījums tiek izbeigts, ir jāizsniedz kredītnota.

(4) Papildus 114. pantā norādītajiem būtiskajiem elementiem notā, kas attiecas uz rēķinu, obligāti jānorāda:

1. rēķina, par kuru ir izsniegta nota, numurs un datums;

2. šīs notas izsniegšanas iemesls;

(5) Nota ir jāizsniedz vismaz divos eksemplāros: viens piegādātājam un viens saņēmējam.

[..]

(7) [..] Nota attiecībā uz rēķinu var neietvert 114. panta 1. punkta 12., 14. un 15. apakšpunktā norādītos būtiskos elementus, izņemot, ja tā attiecas uz darījumu, kura izpildes vieta ir dalībvalsts teritorijā, darījumu Kopienas iekšienē un preču tālpārdošanu.”

10 ZDDS 116. pants ir formulēts šādi:

“(1) Rēķinos un tiem atbilstošajās notās nevar izdarīt labojumus un papildinājumus. Nepareizi izdoti vai laboti dokumenti ir jāanulē, un ir jāizdod jauni dokumenti.

(2) Nepareizi sagatavoti dokumenti ir arī izrakstīti rēķini un ar tiem saistītās notas, kurās nav norādīts PVN, lai gan tas tajos bija jānorāda.

(3) Nepareizi sagatavoti dokumenti ir arī izrakstīti rēķini un ar tiem saistītās notas, kurās ir norādīts PVN, lai gan tas tajos nebija jānorāda.

(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 grāmatvedībās saskaņā ar noteikumiem par [šā] likuma piemērošanu.”

11 *Danachno-osiguritelnia 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 pamatlīnētā (turpmāk tekstā – “DOPK”), 128. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Summas, kas kā nodokļi, obligātās sociālās iemaksas, naudas sodi un finansiālas sankcijas, ko uzlikuši ieņēmumu dienesti, ir nepamatoti samaksātas vai saņemtas, kā arī summas, kuras [*Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūra)] var atmaksāt saskaņā ar nodokļu tiesību aktiem vai sociālā nodrošinājuma tiesību aktiem, kompensē 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 jāizdod 30 dienu laikā no pieteikuma saņemšanas brīža, ja pirms šī termiņa beigām nav izdots rīkojums par kontroli. Pat ieskaita vai atmaksāšanas gadījumā un pat ja pirmajā teikumā minētais paziņojums ir prasības priekšmets, nodokļu parādi vai obligātās 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 pamatlietā (turpmāk tekstā – “ZZD”), 110. pantā 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 pārtrauc:

- a) ja parādnieks atzīst prasījumu;
- b) iesniedzot prasību, iebildumu vai samierināšanas pieteikumu; ja prasība, iebildums vai samierināšanas pieteikums nav apmierināts, noilguma termiņu neuzskata par pārtrauktu;
- c) veicot piespiedu izpildes pasākumus.

[..]”

- 15 ZZD 117. pants ir formulēts šādi:

“No noilguma termiņa pārtraukšanas brīža sākas jauns noilguma termiņš.

Ja prasījums ir konstatēts ar tiesas nolēmumu, jaunais noilguma termiņš jebkurā gadījumā ir pieci gadi.

[..]”

- 16 ZZD 120. pantā ir paredzēts:

“Noilgumu nepiemēro *ex officio*.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 17 *Consortium Remi Group* nodarbojas ar ēku un iekārtu būvniecību. Tas 1995. gada 16. jūnijā tika reģistrēts kā PVN maksātājs un 2019. gada 7. martā tika izslēgts no PVN reģistra ZDDS paredzēto pienākumu sistemātiskas neizpildes dēļ. Ar 2020. gada 18. septembra spriedumu *Okrazhen sad Varna* (Varnas apgabaltiesa, Bulgārija) atzina *Consortium Remi Group* par maksātnespējīgu un tika sākta maksātnespējas procedūra.
- 18 Laikposmā no 2006. gada līdz 2010. gadam un par 2012. gadu *Consortium Remi Group* nosūtīja rēķinus piecām sabiedrībām, proti, “*Promes*” OOD, “*Orkid Sofia Hills*” EOOD, “*Valentin Stoyanov*” EOOD, “*Sunshine Coast Investment*” EOOD un “*Mosstroy-Varna*” AD (turpmāk tekstā – “sabiedrības parādnieces”). Šajos rēķinos bija norādīts PVN, un attiecībā uz lielāko daļu taksācijas periodu tas tika samaksāts. Tomēr, tā kā sabiedrības parādnieces nav samaksājušas šos rēķinus, *Consortium Remi Group* prasījumu saistībā ar PVN saistībā ar minētajiem rēķiniem kopējā summa ir 618 171,16 Bulgārijas levu (BGN) (aptuveni 309 085 EUR).
- 19 2011. gada 31. janvāra lēmumā par nodokļa apmēra precizēšanu tika konstatētas *Consortium Remi Group* saistības saskaņā ar ZDDS par laikposmu no 2007. gada 1. janvāra līdz 2010. gada 31. jūlijam, tostarp PVN, kas bija norādīts rēķinos *Sunshine Coast Investment*. *Consortium Remi Group* šo lēmumu apstrīdēja tiesā, bet pirmās instances tiesa noraidīja tā prasību, un tās spriedums tika apstiprināts ar *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) spriedumu.
- 20 Ar 2020. gada 7. februāra pieteikumu, kas iesniegts saskaņā ar DOPK 129. panta 1. punktu (turpmāk tekstā – “ieskaīta pieteikums”), *Consortium Remi Group*, pamatojoties uz DOPK 128. panta 1. punktu, lūdza Bulgārijas nodokļu administrācijai ieskaitīt tā PVN parādu 618 171,16 BGN apmērā, pieskaitot nokavējuma procentus, kas atbilda PVN, kurš tika deklarēts un samaksāts atbilstoši sabiedrībām parādniecēm adresētajiem rēķiniem. Sava ieskaīta pieteikuma pielikumā *Consortium Remi Group* iesniedza “līgumpartneru nesamaksāto 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 sabiedrībām parādniecēm rēķinā norādīto PVN, pilnīgu vai daļēju 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 sabiedrībām parādniecēm, kā arī pierādījumus, kuri apliecina, ka šos prasījumus ir akceptējuši sabiedrību parādnieču likvidatori un ka tie ir iekļauti šo maksātnespējas procedūru ietvaros izveidotajos atzīto prasījumu reģistros.
- 23 Lēmums noraidīt ieskaīta pieteikumu tika pilnībā apstiprināts ar direktora 2020. gada 22. maija lēmumu.
- 24 *Consortium Remi Group* vērsās *Administrativen sad Varna* (Varnas Administratīvā tiesa, Bulgārija) ar prasību, kas vērstā pret direktora apstiprināto lēmumu noraidīt ieskaīta 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 bāze 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 tiesībās nav tiesību normu, kas ļautu samazināt PVN bāzi 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, kā 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 īpašajā tiesiskajā regulējumā nav ņemta vērā ne attiecībā uz veidu, kādā nodokļa bāze 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 šādus prejudiciālus jautājumus:
 - “1) Vai, pastāvot atkāpei saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 2. punktu, neitralitātes principam un šīs direktīvas 90. pantam ir pretrunā tāda valsts tiesību norma kā [*DOPK*] 129. panta 1. punkta otrais teikums, kurā ir paredzēts noilguma termiņš pieteikuma iesniegšanai par nodokļa maksātāja par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu izrakstītajā rēķinā norādītā nodokļa ieskaitu vai atmaksu gadījumā, ja preču piegādes vai pakalpojumu saņēmējs pilnībā vai daļēji to nav samaksājis?
 - 2) Neatkarīgi no atbildes uz pirmo jautājumu, vai pamatlietas apstākļos, lai atzītu tiesības uz nodokļa aprēķina bāzes samazinājumu saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, obligāts priekšnosacījums ir tas, ka pirms atmaksas pieteikuma iesniegšanas nodokļa maksātājs ir izlabojis tā izrakstīto rēķinu attiecībā uz norādīto PVN, jo rēķina saņēmējs nav pilnībā vai daļēji samaksājis preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas cenu?
 - 3) Atkarībā no atbildēm uz pirmajiem diviem jautājumiem: kā ir jāinterpretē PVN direktīvas 90. panta 1. punkts, nosakot brīdi, kurā rodas pamats samazināt nodokļa aprēķina bāzi cenas pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, kad atkāpes no 90. panta 1. punkta dēļ nav valsts tiesiskā regulējuma?
 - 4) Kā jāpiemēro 2017. gada 23. novembra spriedumā lietā *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 21.–27. punkts), [kā arī] 2019. gada 3. jūlija spriedumā lietā *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, 62. un 65. punkts) ietvertie apsvērumi, ja Bulgārijas tiesībās nav paredzēti īpaši nosacījumi PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētās atkāpes piemērošanai?

- 5) Vai neitralitātes principam un PVN direktīvas 90. pantam ir pretrunā nodokļu un sociālās apdrošināšanas administrēšanas prakse, saskaņā ar kuru nemaksāšanas gadījumā nav atļauta rēķinā norādītā nodokļa korigēšana, pirms preces vai pakalpojuma saņēmējs, ja tas ir nodokļa maksātājs, tiek informēts par nodokļa anulēšanu, lai korigētu tā sākotnēji veikto atskaitījumu?
- 6) Vai [PVN direktīvas] 90. panta 1. punkta interpretācija ļauj pieņemt, ka iespējamās tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dod tiesības uz piegādātāja samaksātā PVN atmaksu, pieskaitot nokavējuma procentus, un no kura brīža?”

Par Tiesas kompetenci

- 29) Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesai ir kompetence interpretēt Savienības tiesības attiecībā uz to piemērošanu jaunajā dalībvalstī tikai no tās pievienošanās datuma Eiropas Savienībai (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *Franck*, C-801/19, EU:C:2020:1049, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30) No tā citastarp izriet, ka Tiesas kompetencē neietilpst Savienības direktīvu par PVN interpretēšana, ja aplūkotais attiecīgais nodokļu iekasēšanas periods ir pirms attiecīgās dalībvalsts pievienošanās Savienībai (spriedums, 2019. gada 3. jūlijs, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 31. punkts).
- 31) Tātad, tā kā pienākums veikt korigēšanu ir nesaraujami saistīts ar PVN, kurš jāmaksā vai ir samaksāts priekšnodokli, iekasējamību un tiesībām uz atskaitīšanu, kas no tā izriet, tas, ka pēc dalībvalsts pievienošanās Savienībai parādās apstākļi, kuri principā var būt par pamatu šādam pienākumam, neļauj Tiesai interpretēt PVN direktīvu, ja attiecīgo preču vai pakalpojumu piegāde ir notikusi pirms šīs pievienošanās (spriedums, 2018. gada 27. jūnijs, *Varna Holideis*, C-364/17, EU:C:2018:500, 31. punkts).
- 32) Šajā gadījumā pamatlieta attiecas uz PVN taksācijas periodu no 2006. līdz 2010. gadam un 2012. gadu. Līdz ar to Tiesas kompetencē nav lemt par prejudiciālajiem jautājumiem, ciktāl tie attiecas uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas notikušas 2006. gadā, pirms Bulgārijas Republikas pievienošanās Savienībai 2007. gada 1. janvārī.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo, trešo un ceturto jautājumu

- 33) Vispirms jāatgādina, ka Tiesai var nākties ņemt vērā tādas Savienības tiesību normas, uz kurām valsts tiesa savu jautājumu izklāstā nav atsaukusies, it īpaši no iesniedzējtiesas nolēmuma pamatojuma izdalot tos Savienības tiesību elementus, kuriem ir nepieciešama interpretācija, ņemot vērā strīda priekšmetu (spriedums, 2023. gada 2. marts, *Åklagarmyndigheten*, C-666/21, EU:C:2023:149, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34) Šajā gadījumā, lai gan iesniedzējtiesa prejudiciālo jautājumu formulējumā ir atsaukusies tikai uz nodokļu neitralitātes principu, šis elements neliedz ņemt vērā citus Savienības tiesību vispārējos principus, kuriem var būt nozīme, lai atbildētu uz šiem jautājumiem.

- 35 Līdz ar to ir jāuzskata, ka ar pirmo, trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai, ņemot vērā PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzēto atkāpi, šīs direktīvas 90. panta 1. punkts, lasot to kopsakarā ar nodokļu neitralitātes, samērīguma un efektivitātes principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts noilguma termiņš pieteikumam par PVN atmaksāšanu, kas izriet no PVN bāzes samazinājuma nodokļa maksātāja izsniegta rēķina pilnīgas vai daļējas nesamaksāšanas, un – noliedzot atbildes gadījumā – no kura datuma ir jāsākas šim termiņam, ja šajā ziņā nav īpašu valsts tiesību normu.
- 36 Jāatgādina, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punktā ir noteikts, ka anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli. Ar šo tiesību normu dalībvalstīm tiek uzlikts pienākums samazināt PVN bāzi un tātad PVN summu, kas nodokļa maksātājam jāmaksā, ikreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību. Šajā noteikumā izpaužas šīs PVN direktīvas pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā PVN un tātad nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar piedzīt kā PVN summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *ELVOSPOL*, C-398/20, EU:C:2021:911, 24. un 25. punkts).
- 37 Savukārt PVN direktīvas 90. panta 2. punktā ir paredzēts, ka dalībvalstīm pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā ir atļauts atkāpties no šīs direktīvas 90. panta 1. punktā paredzētā pienākuma samazināt PVN bāzi.
- 38 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka valsts tiesību norma, kurā starp tiem gadījumiem, kuros nodokļa bāze tiek samazināta, nav minēts gadījums, kad nav veikta darījuma atlīdzības samaksa, ir jāuzskata par tādas atkāpes iespējas īstenošanas rezultātu, kāda dalībvalstij tikusi piešķirta atbilstoši PVN direktīvas 90. panta 2. punktam (spriedums, 2019. gada 3. jūlijs, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 60. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 39 Šajā gadījumā gan no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, gan no Bulgārijas valdības mutvārdu apsvērumiem izriet, ka valsts tiesību aktos, *ZDDS* 115. panta 1. punktā uzskaitot situācijas, kurās nodokļa bāze tiek koriģēta, nav paredzēta nekāda korekcija ar PVN apliekamā darījuma cenas nemaksāšanas gadījumā.
- 40 Līdz ar to attiecībā uz pamatlietā aplūkoto laikposmu ir jāuzskata, ka Bulgārijas Republika ir izmantojusi iespēju atkāpties no pienākuma samazināt nodokļa bāzi nemaksāšanas gadījumā, tāpēc nodokļa maksātājs nevar atsaukties uz šādām tiesībām (šajā ziņā skat. spriedumu, 2019. gada 3. jūlijs, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 61. punkts).
- 41 Taču atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai šai atkāpes iespējai, kas stingri aprobežojas tikai ar pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumu, pamatā ir doma, ka atlīdzības nemaksāšanu noteiktos apstākļos un attiecīgajā dalībvalstī pastāvošās tiesiskās situācijas dēļ var būt grūti pārbaudīt vai arī tā var būt tikai provizoriska (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *ELVOSPOL*, C-398/20, EU:C:2021:911, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 42 No tā izriet, ka šādas atkāpes izmantošanai ir jābūt pamatotai, lai dalībvalstu veikto pasākumu īstenošana neapdraudētu PVN direktīvā izvirzīto nodokļu saskaņošanas mērķi un lai šī iespēja neļautu dalībvalstīm vienkārši izslēgt PVN nodokļa bāzes samazināšanu nemaksāšanas gadījumā (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *ELVOSPOL*, C-398/20, EU:C:2021:911, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Proti, ja dalībvalstīm tiktu atzīta iespēja izslēgt jebkādu PVN nodokļa bāzes samazināšanu galīgas nemaksāšanas gadījumā, tas būtu pretrunā PVN neitralitātes principam, no kura it īpaši izriet, ka uzņēmējs kā nodokļa iekasētājs valsts labā būtībā ir pilnībā jāatbrīvo no galīgi maksājamā vai samaksātā nodokļa saistībā ar viņa saimniecisko darbību, kurai tiek piemērots PVN (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *ELVOSPOL*, C-398/20, EU:C:2021:911, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 44 Šajā kontekstā jāatgādina, ka, pirmkārt, PVN direktīvas 90. panta 1. punkts atbilst nosacījumiem, lai tam būtu tieša iedarbība (spriedums, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana), C-335/19, EU:C:2020:829, 51. punkts un tajā minētā judikatūra), un, otrkārt, šī panta 2. punktā paredzētās atkāpes iespējas mērķis ir tikai ļaut dalībvalstīm cīnīties ar nenoteiktību, kas saistīta ar maksājamo summu piedziņu, un tā neregulē jautājumu par to, vai PVN bāzes samazinājums var netikt veikts galīgas nesamaksāšanas gadījumā (spriedums, 2020. gada 11. jūnijs, *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Turklāt, kā ģenerālvokāte būtībā norādījusi secinājumā 41. un 56. punktā, PVN direktīvas 90. panta 1. punkts var būt tieši piemērojams, ja dalībvalsts, kā tas ir šajā gadījumā, nepieļauj nekādu nodokļa bāzes samazinājumu pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, neņemot vērā nenoteiktības pakāpi attiecībā uz tās galīgo raksturu.
- 46 Attiecībā uz šīs direktīvas 90. pantā paredzēto tiesību samazināt nodokļa bāzi ierobežojumu laikā ir jānorāda, pirmām kārtām, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka iespēja iesniegt pieteikumu par PVN atmaksāšanu bez šāda ierobežojuma būtu pretrunā tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis, ņemot vērā tā tiesības un pienākumus pret nodokļu administrāciju, nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 3. marts, *FGSZ*, C-507/20, EU:C:2021:157, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 47 Turklāt Tiesa attiecībā uz PVN atskaitīšanas režīmu, par ko tā ir uzsvērusi, ka tas ir jāinterpretē saskaņīgi ar PVN direktīvas 90. pantu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. februāris, *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, 35. lpp.), lēmusi, ka tiesību izbeigšanās termiņš, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rūpīgs nodokļu maksātājs, kas nav prasījis atskaitīt PVN, tiktu sodīts, zaudējot PVN atskaitīšanas tiesības, nevar tikt uzskatīts par nesaderīgu ar PVN direktīvas izveidoto sistēmu, it īpaši tādēļ, ka, pirmkārt, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan līdzīgām tiesībām, kuras ir balstītas uz valsts iekšējām tiesībām, gan līdzīgām tiesībām, kas ir balstītas uz Savienības tiesībām (līdzvērtības princips), un tādēļ, otrkārt, ka tas PVN atskaitīšanas tiesību īstenošanu nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu (efektivitātes princips) (spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Industria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 48 Līdz ar to, runājot par pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikts noilguma termiņš, kam beidzoties pieteikums par nodokļa atmaksāšanu nav pieņemams, pietiek norādīt, kā ģenerālvokāte to darījusi secinājumā 44. punktā, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punktam nav pretrunā šāds tiesību samazināt nodokļa bāzi ierobežojums laikā.

- 49 Otrām kārtām, lai gan noilguma termiņa esamība, kura izbeigšanās sekas ir tādas, ka kreditors vairs nevar lūgt samazināt PVN bāzi saistībā ar noteiktiem prasījumiem, pati par sevi nevar tikt uzskatīta par nesaderīgu ar PVN direktīvu, datuma, no kura sāk skaitīt šo termiņu, noteikšana ir atkarīga no valsts tiesībām, ar nosacījumu, ka tiek ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 3. marts, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 50 Konkrētāk, attiecībā uz efektivitātes principu no Tiesas judikatūras var secināt, ka noilguma termiņš, kas ir sācies sākotnējo rēķinu izsniegšanas dienā un kas noteiktiem darījumiem ir beidzies pirms ieskaista pieteikuma iesniegšanas, nevar tikt pamatoti attiecināts uz tiesību uz PVN samazinājumu īstenošanu, ja nodokļa maksātājs nav pierādījis rūpības trūkumu un ja nav notikusi ļaunprātīga izmantošana vai krāpnieciska slepena vienošanās (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 3. marts, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 51 Šajā ziņā jāuzskata, kā secinājumu 50. punktā norādījusi arī ģenerālvokāte, ka, ņemot vērā PVN neitralitātes principu, no kura izriet, ka uzņēmējs, kas nodrošina PVN priekšfinansējumu, iekasējot to valsts labā, saistībā ar savu ar PVN apliekamo saimniecisko darbību tiek pilnībā atbrīvots no šī nodokļa nastas; tiesību uz nodokļa bāzes samazinājumu saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu īstenošanas noilguma termiņa sākumam ir jābūt pietiekamai saiknei ar datumu, no kura nodokļa maksātājs, rīkojoties rūpīgi, var izmantot šīs tiesības.
- 52 Turklāt, tā kā nav valsts tiesību normu par tiesību uz nodokļa bāzes samazināšanu pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā īstenošanas kārtību, kā tas ir pamatlietā, samērīguma un tiesiskās drošības principi prasa, lai noilguma termiņa sākumu nodokļa maksātājs varētu noteikt ar saprātīgu iespējamību.
- 53 Šajā ziņā jānorāda, ka nedrošība, kas saistīta ar to, ka nemaksāšana ir galīga, varētu tikt ņemta vērā arī, piešķirot PVN bāzes samazinājumu, ja pirms maksātnespējas vai parādnieka likvidācijas procesa beigām kreditors norāda uz saprātīgu iespējamību, ka parāds netiks samaksāts, pat ja šī nodokļa bāze tiktu pārvērtēta uz augšu gadījumā, ja maksājums tomēr notiktu. Tādējādi valsts iestādēm – ievērojot samērīguma principu un tiesai veicot pārbaudi – ir pienākums noskaidrot, kā kreditors, ņemot vērā piemērojamo valsts tiesību normu īpatnības, var pierādīt iespējamu ilgāku nemaksāšanas laikposmu. Šāds noteikums būtu tikpat iedarbīgs, lai sasniegtu izvirzīto mērķi, un arī mazāk apgrūtināošs nodokļa maksātājam, kurš nodrošina PVN priekšmaksājumu, iekasējot to valsts labā (spriedums, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana), C-335/19, EU:C:2020:829, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 54 Šis konstatējums *a fortiori* attiecas uz maksātnespējas vai likvidācijas procesu, kurā pārliecību par to, ka parāds ir galīgi neatgūstams, principā var iegūt tikai pēc ilga laika posma. Šāds termiņš, kas rēķina nemaksāšanas gadījumā ir noteikts uzņēmējiem, uz kuriem attiecas tiesību akti par šādām procedūrām, katrā ziņā nelabvēlīgi ietekmē finanšu situāciju salīdzinājumā ar viņu konkurentiem citās dalībvalstīs, un tas acīmredzami varētu apdraudēt PVN direktīvas mērķi – nodokļu saskaņošanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana), C-335/19, EU:C:2020:829, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 55 Šajā gadījumā, lai gan pamatlietā aplūkotās preču piegādes un pakalpojumu sniegšana veiktas laikposmā no 2007. līdz 2010. gadam un 2012. gadā, *Consortium Remi Group* pieteikumu par atmaksāšanu, kas izriet no PVN bāzes samazinājuma, iesniedza tikai 2020. gadā. Gan no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, gan no pamatlietas pušu atbildēm uz tiesas sēdē uzdotajiem jautājumiem izriet, ka pirmās divas no parādniecēm tika izslēgtas no komercreģistra pirms šī

pieteikuma iesniegšanas, attiecīgi 2012. un 2017. gadā, trešā no šī reģistra tika izslēgta pamatlietas izskatīšanas laikā un visbeidzot – pēdējām divām minētā pieteikuma iesniegšanas bija uzsāktas maksātnespējas procedūras.

- 56 Līdz ar to iesniedzējtiesai, kam vienīgajai ir kompetence lemt par faktiem, ir jānosaka datums, no kura *Consortium Remi Group*, ja nav pierādīts rūpības trūkums, būtu varējis atsaukties uz savām tiesībām uz nodokļa bāzes samazinājumu pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, it īpaši saistībā ar tā prasījumu iespējamo neatgūstamību.
- 57 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo, trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. pants, lasot to kopsakarā ar nodokļu neitralitātes, samērīguma un efektivitātes principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurš paredz noilguma termiņu, lai iesniegtu pieteikumu par PVN atmaksāšanu, kas izriet no PVN bāzes samazināšanas pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, kura beigu dēļ nepietiekami rūpīgs nodokļa maksātājs tiek sodīts, ar nosacījumu, ka šis termiņš sākas tikai no dienas, kad šis nodokļa maksātājs, izrādot pienācīgu rūpību, 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 brīdi.

Par otro un piekto prejudiciālo jautājumu

- 58 Ņemot vērā šī sprieduma 33. punktā atgādināto judikatūru, ir jāsaprot, ka ar otro un piekto jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 90. panta 1. punkts un 273. pants, lasot tos kopsakarā ar nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka – ja nav īpašu valsts tiesību normu – tiem ir pretrunā nodokļu administrācijas prasība nodokļa maksātāja izsniegta rēķina pilnīgas vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā PVN bāzes samazinājumam piemērot nosacījumu, ka nodokļu maksātājam ir iepriekš jāizlabo sākotnējais rēķins un iepriekš jāpaziņo savam parādniekam par nodomu anulēt PVN, ciktāl tas ir nodokļa maksātājs.
- 59 Vispirms attiecībā uz nosacījumu, ka PVN nodokļa bāzes samazināšana ir atkarīga no nosacījuma, ka nodokļa maksātājs ir labojis sākotnēji izsniegtos rēķinus, ir jānorāda, ka pretēji direktora un Eiropas Komisijas izvirzītajam argumentam no PVN direktīvas 203. panta šāds nosacījums neizriet.
- 60 Proti, saskaņā ar Tiesas judikatūru šī tiesību norma ir piemērojama tikai tad, ja PVN rēķinā ir norādīts kļūdaini, un tādējādi tā neattiecas uz situācijām, kurās rēķinā norādītais nodoklis ir pareizs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem), C-378/21, EU:C:2022:968, 21. un 23. punkts).
- 61 Savukārt gan uz prasību par sākotnējā rēķina koriģēšanu, gan uz prasību, saskaņā ar kuru nodokļa maksātāja nodokļa bāzes samazināšana nemaksāšanas gadījumā ir atkarīga no tā, vai nodokļa maksātājs iepriekš ir paziņojis savam parādniekam – ja tas ir nodokļa maksātājs – par savu nodomu daļēji vai pilnībā anulēt PVN, vienlaikus ietilpst PVN direktīvas 90. panta 1. punkta un 273. panta piemērošanas jomā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 26. janvāris, *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 Šajā ziņā jāatgādina, ka atbilstoši PVN direktīvas 273. pantam dalībvalstis var paredzēt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, tostarp ar nosacījumu, ka šāda iespēja netiek izmantota, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem pienākumiem, kas noteikti šīs direktīvas 3. nodaļā.
- 63 Tā kā PVN direktīvas 90. panta 1. punkta un 273. panta normās nav precizēti ne nosacījumi, ne pienākumi, ko dalībvalstis ārpus tajos noteiktajām robežām var paredzēt, ir jākonstatē, ka šīs tiesību normas piešķir dalībvalstīm rīcības brīvību, it īpaši attiecībā uz formalitātēm, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda attiecīgajās valsts nodokļu iestādēs, lai saņemtu attiecīgu nodokļa bāzes samazinājumu (spriedums, 2020. gada 11. jūnijs, *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 64 Tomēr pasākumi, ko dalībvalstis var ieviest saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu, principā drīkst ietvert atkāpes no noteikumu par PVN bāzi ievērošanas tikai stingri noteiktās robežās, kas ir vajadzīgas šī īpašā mērķa sasniegšanai. Faktiski tām pēc iespējas mazāk ir jāietekmē PVN direktīvas mērķi un principi, un līdz ar to tās ir jāpiemēro tādējādi, lai neapdraudētu PVN neitralitāti, kas ir ar Savienības tiesību aktiem šajā jomā ieviestās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2021. gada 6. oktobris, *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 60. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 65 Turklāt, ja PVN atmaksāšana kļūst neiespējama vai pārmērīgi sarežģīta atkarībā no apstākļiem, kādos var tikt iesniegti pieteikumi par nodokļu atmaksāšanu, minētais PVN neitralitātes princips, kā arī samērīguma princips var prasīt, lai dalībvalstis paredzētu līdzekļus un procesuālos noteikumus, kas ļautu nodokļa maksātājam atgūt nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 66 Līdz ar to formalitātes, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda, lai tie nodokļu iestādēs varētu īstenot savas tiesības saņemt PVN nodokļa bāzes samazinājumu, ir jāierobežo tādējādi, ka ļautu pamatot to, ka pēc darījuma noslēgšanas galīgi nav saņemta atlīdzība vai tās daļa. Šajā ziņā valsts tiesām ir jāpārbauda, ka tā tas ir gadījumā, kad attiecīgā dalībvalsts ir izvirzījusi konkrētas formalitātes (spriedums, 2021. gada 6. oktobris, *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 61. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 67 Šajā ziņā Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka prasība nodokļa bāzes samazinājumu, kurš izriet no sākotnējā rēķina, pakārtot tam, vai nodokļa maksātājam preču vai pakalpojumu saņēmēja izsniegts apliecinājums labota rēķina saņemšanu, principā var veicināt gan pareizu PVN iekasēšanu un novērst krāpšanu, gan novērst nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku un tādējādi sasniegt PVN direktīvas 90. panta 1. punktā un 273. pantā noteiktos leģitimos mērķus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 32. un 33. punkts).
- 68 Kā izriet no Tiesas judikatūras, šis konstatējums attiecas arī uz prasību, saskaņā ar kuru nodokļa bāzes samazinājums ir atkarīgs no tā, vai nodokļa maksātājs savam parādniekam, ja tas ir nodokļa maksātājs, iepriekš paziņo par nodomu daļēji vai pilnībā anulēt PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 35. un 36. punkts).
- 69 Līdz ar to prasības, saskaņā ar kurām nodokļa bāzes samazināšana ir atkarīga no tā, vai nodokļa maksātājs pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas dēļ ir koriģējis sākotnējo rēķinu un iepriekš paziņojis savam parādniekam par nodomu anulēt nodokli, tādējādi, ka pēdējais minētais tiek informēts, lai

- koriģētu sākotnēji veikto atskaitījumu, kā tas ir pamatlietā, principā neliek apšaubīt PVN neitralitāti (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 26. janvāris, *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 Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šādas prasības šajā gadījumā nešķiet pārmērīgi apgrūtinošas nodokļa maksātājam, preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 6. decembris, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 41. punkts).
- 71 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, kas tika apstiprināti tiesas sēdē, izriet, ka, pirmkārt, Bulgārijas tiesiskajā regulējumā, redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem, nebija prasību koriģēt sākotnējo rēķinu un informēt parādnieku par nodokļa atcelšanu nemaksāšanas gadījumā.
- 72 Otrkārt, saskaņā ar šo pašu informāciju *Consortium Remi Group* no PVN reģistra tika izslēgts 2019. gada 7. martā, līdz ar to pamatlietā aplūkotā ieskaista pieteikuma iesniegšanas datumā šim nodokļa maksātājam vairs nebija iespējas izdot labotos rēķinus. Proti, direktors šajā ziņā precizēja un pret to netika iebilsts, ka saskaņā ar *ratione temporis* atbilstošajām valsts tiesību normām PVN korekcija nevarēja tikt veikta, ja nodokļa maksātājs ir izslēgts no minētā reģistra.
- 73 Līdz ar to ir jākonstatē, ka, tā kā rēķina korekcija Bulgārijas nodokļu administrācijas praksē ir *sine qua non* nosacījums, lai saņemtu nodokļa bāzes samazinājumu, PVN neitralitāte tiek ietekmēta, ja nodokļa maksātājam nav iespējams vai ir pārmērīgi grūti koriģēt šādu rēķinu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 6. oktobris, *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 63. punkts).
- 74 Tāpēc tādā gadījumā, kāds ir pamatlietā, kurā nodokļa maksātājam nav iespējams izsniegt dokumentu, ar ko tiek koriģēti nesamaksāti rēķini, PVN neitralitātes un samērīguma principi prasa, lai attiecīgā dalībvalsts valsts nodokļu iestādēs ļautu tam ar citiem līdzekļiem pierādīt šo rēķinu nesamaksāšanu, un tas ir pamatā viņa tiesībām uz nodokļa bāzes samazinājumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 6. oktobris, *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 65. punkts).
- 75 Šādos apstākļos jāuzskata, ka tiesību samazināt PVN bāzi pakļaušana nosacījumam, ka sākotnējais rēķins ir koriģēts, ja nav atbilstošu valsts tiesību normu, pārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu PVN direktīvas 273. pantā izvirzīto mērķi novērst nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku, ja šo nosacījumu nav iespējams izpildīt.
- 76 Tas pats vēl jo vairāk attiecas uz pienākumu informēt šī rēķina saņēmēju par tā izdevēja nodomu anulēt PVN, kā minēts piektajā jautājumā, no kura formulējuma, kā arī citiem lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu izklāstītajiem konstatējumiem izriet, ka tas ir obligāts nosacījums Bulgārijas nodokļu administrācijas praksē, lai koriģētu rēķinā norādīto PVN pilnīgas vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā.
- 77 Ņemot to vērā, ir jānorāda, ka šajā gadījumā *Consortium Remi Group* tika izslēgts no PVN reģistra, jo tas sistemātiski nebija izpildījis savus pienākumus, kas izriet no ZDDS, un ka tā pieprasījums veikt ieskaistu attiecās uz tādiem nesamaksātiem rēķiniem, kuri bija izdoti vairākus gadus pirms tā izslēgšanas no reģistra. Līdz ar to iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai nodokļu maksātājs nav vainojams tajā, ka tas nav varējis izdot labotos rēķinus.

78 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro un piekto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts un 273. pants, lasot tos kopsakarā ar nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem gadījumā, kad nav īpašu valsts tiesību normu, ir pretrunā nodokļu iestādes prasība PVN bāzes samazinājumam nodokļa maksātāja izdota rēķina pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā piemērot nosacījumu, ka pēdējam minētajam iepriekš ir jāizlabo sākotnējais rēķins 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.

Par sesto jautājumu

79 Ar sesto jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka iespējamās tiesības uz PVN bāzes samazinājumu nodokļa maksātāja izdota rēķina pilnīgas vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā dod tiesības saņemt viņa samaksātā PVN, kam pieskaitīti nokavējuma procenti, atmaksu, un, ja atbilde ir apstiprinoša, no kura datuma var atsaukties uz šādām tiesībām.

80 Šajā ziņā, kā atgādināts šī sprieduma 42. punktā, kopējā PVN sistēma nodrošina PVN neitralitāti un tās mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN sloga, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tāpat no šī sprieduma 63. punktā minētās judikatūras izriet, ka, lai gan dalībvalstīm ir rīcības brīvība PVN direktīvas 90. pantā paredzēto noteikumu izstrādē, šie noteikumi nedrīkst apdraudēt nodokļu neitralitātes principu, liekot nodokļa maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemties PVN slogu.

81 It īpaši šiem noteikumiem ir jāļauj nodokļa maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šī PVN bāzes samazinājuma, un tas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un ka katrā ziņā izvēlētais atmaksas veids nedrīkst radīt nekādu finanšu risku nodokļa maksātājam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c., C-844/19, EU:C:2021:378, 38. punkts).

82 Taču, ja gadījumā, kad atmaksāšana, kas radusies PVN bāzes samazinājuma rezultātā, nav notikusi saprātīgā termiņā, nodokļa maksātājam nebūtu tiesību uz nokavējuma procentiem, tā situācija tiktu ietekmēta negatīvi, šādi pārkāpjot nodokļu neitralitātes principu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c., C-844/19, EU:C:2021:378, 39. un 41. punkts).

83 No tā izriet, ka, pat ja PVN direktīvas 90. pantā nav paredzēts ne pienākums maksāt procentus par PVN atmaksu, kas izriet no PVN bāzes samazināšanas, ne arī precizēts datums, no kura šādi procenti būtu jāmaksā, PVN sistēmas neitralitātes princips prasa, lai finansiālie zaudējumi, kas radušies tāda pārmaksātā PVN atmaksas dēļ, kurš ir veikts pēc saprātīga termiņa, tiktu kompensēti ar nokavējuma procentu samaksu (šajā nozīmē 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 nelabvēlīgi ietekmēta, tādējādi apdraudot nodokļu neitralitātes principu (spriedums, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c., C-844/19, EU:C:2021:378, 42. punkts).

- 85 Konkrētāk, runājot par kārtību, kādā tiek piemēroti procenti atmaksai, kura izriet no PVN bāzes samazināšanas, tā ietilpst dalībvalstu procesuālajā autonomijā, ko reglamentē līdzvērtības un efektivitātes principi (pēc analogijas 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 īpatnības, ir jānosaka, vai šajā gadījumā ir jāveic atmaksāšana, kas izriet no PVN bāzes samazināšanas, un, ja tā konstatē, ka šī atmaksāšana nav notikusi saprātīgā termiņā, tai jānosaka arī brīdis, no kura šīs atmaksas summai pieskaitāmi nokavējuma procenti (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2023. gada 5. oktobris, *ZSE Elektrārne*, C-151/23, EU:C:2023:751, 28. punkts).
- 87 Šajā gadījumā, kā ģenerāladvokāte būtībā norādījusi secinājumā 99., 100. un 102. punktā, tā kā valsts tiesībās nav paredzēti precīzi noteikumi, procenti par tiesībām uz atmaksu PVN bāzes samazinājuma dēļ var tikt aprēķināti tikai no dienas, kurā nodokļa maksātājs uzskata, ka attiecīgā parāda nesamaksāšana ir kļuvusi galīga PVN direktīvas 90. panta izpratnē, un savas tiesības uz PVN bāzes samazinājumu izvirza deklarācijā par tekošo taksācijas periodu, jo pirms šī 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 kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka iespējamās tiesības uz PVN bāzes samazinājumu nodokļa maksātāja izsniegta rēķina pilnīgas vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā dod tiesības uz samaksātā 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 deklarācijā par attiecīgo taksācijas periodu.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 89 Attiecībā uz pamatlītas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

- 1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. pants, lasot to kopsakarā ar nodokļu neitralitātes, samērīguma un efektivitātes principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurš paredz noilguma termiņu, lai iesniegtu pieteikumu par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atmaksāšanu, kas izriet no PVN bāzes samazināšanas pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, kura beigu dēļ nepietiekami rūpīgs nodokļa maksātājs tiek sodīts, ar nosacījumu, ka šis termiņš sākas tikai no dienas, kad šis nodokļa maksātājs, izrādot pienācīgu rūpību, 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 brīdi.**

- 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 īpašu valsts tiesību normu, ir pretrunā nodokļu iestādes prasība pievienotās vērtības nodokļa (PVN) bāzes samazinājumam nodokļa maksātāja izdota rēķina pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā piemērot nosacījumu, ka pēdējam minētajam iepriekš ir jāizlabo sākotnējais rēķins 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 kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka iespējamās tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) bāzes samazinājumu nodokļa maksātāja izsniegta rēķina pilnīgas vai daļējas nesamaksāšanas gadījumā dod tiesības uz samaksātā 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 deklarācijā par attiecīgo taksācijas periodu.

[Paraksti]