



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2022. gada 8. septembrī¹

Lieta C-378/21

**P GmbH,
piedaloties
Finanzamt Österreich**

(*Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis – Kļūda par nodokļa likmes pareizo apmēru – Nodokļa saistību koriģēšana – Faktiska neiespējamība koriģēt jau izsniegtus rēķinus – Rēķina koriģēšanas nepieciešamības neesamība, ja pakalpojuma saņēmēji nav nodokļa maksātāji – Nodokļu ieņēmumu zaudējumu riska neesamība – Iebildums par nepamatotu iedzīvošanos

I. Ievads

1. PVN tiesiskais regulējums ir tiesību joma, kas rada risku nodokļa maksātājiem, kuriem šis nodoklis no saviem klientiem patiesībā ir tikai jāieķasē valsts labā. Ja nodokļa maksātājs, piemēram, kļūdaini piemēro pārāk zemu nodokļa likmi, tad viņam valstij tomēr ir jāmaksā pareizā (lielākā) nodokļa summa. Tā tas ir arī tad, ja juridisku un/vai faktisku iemeslu dēļ lielāko PVN tam nav iespējams vēlāk novirzīt uz saviem klientiem.

2. Šajā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā Tiesai tagad ir jālemj par pretēju gadījumu, kurā nodokļa maksātājs visu gadu ir kļūdaini aprēķinājis pārāk augstu nodokļa likmi, norādījis to rēķinā un samaksājis. Vai valsts drīkst paturēt šo pārāk lielo PVN vai arī tas ir jāatmaksā nodokļa maksātājam? Galu galā nodoklis tādā apmērā pēc būtības nav radies. Taču tika izsniegti rēķini, kuros norādīts pārāk liels nodoklis, un tas varētu mudināt klientus atskaitīt pārāk lielu priekšnodokli. Vai tāpēc šie rēķini ir iepriekš jākoriģē? Vai tas tā ir arī tad, ja pakalpojumi ir sniegti tikai galapatērētājiem, kuriem nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu, līdz ar to tie jebkurā gadījumā nevar pretendēt uz priekšnodokļa atskaitīšanu?

3. Ņemot vērā patēriņa nodokļa raksturu, pakalpojumu sniedzējam faktiski būtu jāatlīdzina pārmaksātais PVN klientam. Tomēr, ja juridiski tas nav iespējams (piemēram, ja cena ir nolīgta kā fiksēta cena) vai faktiski ir izslēgts (piemēram, tāpēc, ka nav zināmi klientu vārdi), rodas jautājums, kurš, pieļaujot kļūdu attiecībā uz pareizo nodokļa apmēru, beigās drīkst “iedzīvoties” – valsts vai nodokļa maksātājs, kurš kļūdījies?

¹ Oriģinālvaloda – vācu.

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

4. Savienības tiesisko regulējumu veido Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”)².

5. PVN direktīvas 73. pants attiecas uz nodokļa aprēķina bāzi un ir šāds:

“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. PVN direktīvas 78. pantā ir noteiktas sastāvdaļas, kas ir jāiekļauj nodokļa aprēķina bāzē vai jāizslēdz no tās:

“Summā, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

a) nodokļus, nodevas un citus maksājumus, izņemot pašu PVN; [..].”

7. PVN direktīvas 193. pantā ir noteikts, kam ir jāmaksā šis nodoklis:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199.b pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

8. PVN direktīvas 168. panta a) punkts attiecas uz priekšnodokļa apmēru un ir formulēts šādi:

“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; [..].”

9. PVN direktīvas 203. pants reglamentē nodokļa saistības, izmantojot norādi rēķinā.

“PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā.”

10. PVN direktīvas 220. panta 1. punktā ir reglamentēts pienākums izsniegt rēķinu:

“Ikviens nodokļa maksātājs nodrošina, ka – vai nu viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai arī trešā persona viņa vārdā un interesēs – izsniedz rēķinu par šādiem darījumiem:

1. preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko viņš veicis citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja; [..].”

² Padomes direktīva (2006. gada 28. novembris) (OV 2006, L 347, 1. lpp.) redakcijā, kas bija spēkā gadā, par kuru ir strīds (2019. gads), kurā tobrīd pēdējie grozījumi bija izdarīti ar Padomes Direktīvu 2018/2057/ES (2018. gada 20. decembris) (OV 2018, L 329, 3. lpp.).

B. Austrijas tiesības

11. *Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994)* (1994. gada Federālais likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā – “UStG”) 11. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir noteikts pienākums izsniegt rēķinu:

“Ja komersants veic darījumus 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta nozīmē, viņš var izsniegt rēķinus. Ja viņš darījumus veic cita komersanta interesēs viņa uzņēmuma vajadzībām vai juridiskas personas, kas nav komersants, interesēs, viņam ir jāizsniedz rēķini. Ja komersants veic ar nodokli apliekamu piegādi vai sniedz ar nodokli apliekamu pakalpojumu, kas saistīts ar nekustamo īpašumu, personai, kas nav komersants, viņam ir pienākums izsniegt rēķinu. Pienākumu izsniegt rēķinu komersants izpilda sešu mēnešu laikā pēc darījuma veikšanas.”

12. *UStG* 11. panta 12. punkts attiecas uz nodokļa saistībām gadījumos, kad nodoklis ir norādīts nepamatoti, un ir formulēts šādi:

“Ja komersants rēķinā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu atsevišķi norāda nodokļa summu, kas saskaņā ar šo federālo likumu viņam par darījumu nav jāmaksā, tādā gadījumā viņam šī summa ir jāsamaksā, pamatojoties uz rēķinu, ja viņš preču piegādes vai pakalpojuma saņēmējam neveic atbilstošu rēķina korekciju. Korekcijas gadījumā pēc analogijas piemēro 16. panta 1. punktu.”

13. *Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung)* (Federālais likums par vispārējiem noteikumiem un procedūru, kas piemērojama nodokļiem, kurus pārvalda federālās, federālo zemju un pašvaldību nodokļu iestādes, turpmāk tekstā – “BAO”) 239.a pantā ir reglamentēts:

“Ja nodokli, kurš saskaņā ar nodokļu tiesību normas mērķi no ekonomiskā aspekta ir jāsedz nevis nodokļa maksātājam, bet citai personai un no ekonomiskā aspekta ir segusi cita persona, nevis nodokļa maksātājs, tad:

1. ieskaitīšana nodokļu kontā netiek veikta,
2. [nodokļa] kredīta atmaksa, pārgrāmatošana vai pārrēķins netiek veikts, un
3. izmantošana nodokļu parādu segšanai nenotiek,

ja tas izraisītu nodokļa maksātāja nepamatotu iedzīvošanos.”

III. Fakti un prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

14. Prasītāja iesniedzējtiesā (turpmāk tekstā – “P GmbH”) ir saskaņā ar Austrijas tiesībām dibināta sabiedrība ar ierobežotu atbildību.

15. Tā uztur un apsaimnieko iekšējās izvietotus bērnu rotaļu laukumu. 2019. gadā, par kuru ir strīds, P GmbH maksai par saviem pakalpojumiem (bērnu rotaļu laukuma ieejas maksai) piemēroja Austrijas standarta nodokļa likmi 20 % apmērā. Tomēr faktiski šiem P GmbH

pakalpojumiem 2019. gadā, par kuru ir strīds, bija jāpiemēro samazināta nodokļa likme 13 % apmērā (viena no samazinātajām nodokļa likmēm Austrijā gadā, par kuru ir strīds, saskaņā ar PVN direktīvas 98. panta 1. punktu).

16. Pēc samaksas P *GmbH* izsniedza klientiem kases aparāta čekus, kas saskaņā ar *UStG* 11. panta 6. punktu ir rēķini par nelielām summām (vienkāršoti rēķini saskaņā ar PVN direktīvas 238. pantu, skatot to kopsakarā ar 226.b pantu). 2019. gadā, par kuru ir strīds, P *GmbH* kopumā izsniedza 22 557 rēķinus. P *GmbH* klienti 2019. gadā, par kuru ir strīds, ir tikai un vienīgi galapatērētāji, kuriem nav tiesību atskaitīt priekšnodokli.

17. P *GmbH* koriģēja savu apgrozījuma nodokļa deklarāciju par 2019. gadu, lai no finanšu pārvaldes saņemtu pārmaksātā apgrozījuma nodokļa kreditu.

18. Finanšu pārvalde atteica koriģēšanu divu iemeslu dēļ: 1) P *GmbH* esot jāmaksā lielāks apgrozījuma nodoklis atbilstoši grāmatvedības normām, ja tā nekoriģē savus rēķinus; 2) nevis P *GmbH*, bet gan tās klienti esot apgrozījuma nodokļa maksātāji. Tāpēc, ja apgrozījuma nodoklis tiktu koriģēts, P *GmbH* iedzīvotos.

19. Par šo lēmumu P *GmbH* cēla prasību. Šajā ziņā kompetentā *Bundesfinanzgericht* [Federālā finanšu tiesa] (Austrija) apturēja tiesvedību un saskaņā ar LESD 267. pantu prejudiciāla nolēmuma tiesvedībā uzdeva Tiesai šādus jautājumus:

- “1) Vai saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu pievienotās vērtības nodoklis ir jāmaksā rēķina izrakstītājam, ja – tādā situācijā kā izskatāmajā lietā – nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks, jo pakalpojumu saņēmēji ir galapatērētāji, kuriem nav tiesību atskaitīt PVN?
- 2) Gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša un tādējādi rēķina izrakstītājam saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis:
 - a) Vai pakalpojumu saņēmējam izrakstītus rēķinus var nekoriģēt, ja, no vienas puses, nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks, un, no otras puses, rēķinu koriģēšana ir faktiski neiespējama?
 - b) Vai pievienotās vērtības nodokļa koriģēšanu nepieļauj apstākļi, ka galapatērētāji nodokli ir samaksājuši, veicot maksu par pakalpojumu, un tādējādi nodokļa maksātājs pievienotās vērtības nodokļa koriģēšanas rezultātā iedzīvotos?”

20. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus ir iesniegusi Austrijas Republika un Eiropas Komisija. Saskaņā ar Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi.

IV. Tiesiskais vērtējums

A. Par prejudiciālajiem jautājumiem un izmeklēšanas gaitu

21. Ar abiem prejudiciālajiem jautājumiem iesniedzējtiesa lūdz interpretēt PVN direktīvas 203. pantu. Tajā ir noteikts, ka PVN maksā ikviena persona, kura to norāda PVN rēķinā.

22. Saskaņā ar uzdotajiem jautājumiem un izklāstītajiem faktiem šajā gadījumā ir izslēgts, ka P GmbH klientiem būtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, jo tie bija tikai galapatērētāji (t.i., personas, kas nav nodokļa maksātājas). Attiecībā uz iekšējās izvietotā bērnu spēļu laukuma izmantošanu par maksu arī ir grūti iedomāties, ka nodokļa maksātājs P GmbH pārdoto ieejas biļeti būtu izmantojis saviem darījumiem, par kuriem uzliek nodokli (skat PVN direktīvas 168. pantu).

23. Tomēr gadā, par kuru ir strīds, P GmbH izsniedza 22 557 rēķinus visticamāk 22 557 dažādiem bērnu rotaļu laukuma lietotājiem. Iespējams, ka viņu vidū tomēr bija kāds nodokļa maksātājs, kurš – pamatoti vai nepamatoti – izmantoja rēķinu, lai pieprasītu atbilstošu priekšnodokļa atskaitījumu. Lai gan iesniedzējtiesas uzdotajos jautājumos šāda situācija tiek izslēgta, praktiskā ziņā šī ir būtiskākā situācija.

24. Šī iemesla dēļ PVN direktīvas 203. pants vispirms tiek interpretēts, pamatojoties uz pieņēmumu, ka 22 557 rēķini, kuros norādīts pārāk liels nodoklis, nerada nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku (par to B iedaļā). Pēc tam tiek pieņemts, ka noteiktu nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku tomēr nevar izslēgt (par to C iedaļā). Nākamais ir jautājums par PVN direktīvas 203. pantā paredzēto nodokļu saistību korekciju, kura ietvaros ir jāizskata arī nepieciešamība koriģēt 22 557 rēķinus (par to D iedaļā). Visbeidzot tiks izvērtēts, vai iebildumu par nepamatotu iedzīvošanos var izmantot pret P GmbH, ja klienti ir samaksājuši cenu pilnā apmērā (par to E iedaļā).

B. Par PVN direktīvas 203. pantā paredzētajām nodokļa saistībām, ja nav nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks

1. Rēķinā kļūdaini norādīts PVN

25. Saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu PVN maksā ikviens persona, kura PVN norāda rēķinā. Tomēr jau saskaņā ar PVN direktīvas 193. pantu PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli. Tā kā saskaņā ar PVN direktīvas 220. panta 1. punkta 1. apakšpunktu šim nodokļa maksātājam ir pienākums izsniegt rēķinu, vismaz attiecībā uz citiem nodokļa maksātājiem, tas radītu otru nodokļa maksāšanas pienākumu par vienu un to pašu darījumu. Līdz ar to PVN direktīvas 203. pants ir jāinterpretē šauri.

26. Pretējā gadījumā nodokļa maksātājam, kurš pareizi veic aprēķinus par pakalpojumu, kas apliekams ar nodokli, PVN būtu jāmaksā divas reizes – vienreiz saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu un otrreiz saskaņā ar PVN direktīvas 193. pantu. Otrais minētais nevarēja būt tas, ko vēlējas likumdevējs. PVN direktīvas 203. pantam autonoma jēga ir tikai tad, ja tajā ir paredzētas nodokļa saistības, kas pārsniedz šīs direktīvas 193. pantā noteiktās. Tā kā direktīvas 203. panta mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku³ (par to sīkāk šo secinājumu 30. un nākamajos punktos), tas nevar attiekties uz “parasto situāciju”, kurā nodokļa maksātājs sagatavo pareizu rēķinu. Līdz ar to PVN direktīvas 203. pants attiecas “vienīgi” uz rēķinā nepamatoti norādītu PVN, t.i., PVN, kas nav likumīgi maksājams, bet kas tomēr ir norādīts rēķinā.

³ Šajā ziņā nepārprotami skat. tostarp spriedumus, 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes) (C-48/20, EU:C:2021:215, 27. punkts), un 2019. gada 8. maijs, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 32. punkts).

27. Šajā gadījumā rēķinos tika norādīta pārāk liela nodokļa summa (piemērojot standarta nodokļa likmi, nevis samazināto nodokļa likmi). Starpība, kas no tā izriet, šajā ziņā ir nepamatoti, proti, pārāk lielā apmērā norādīta rēķinā. Saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu šī starpība rēķina izsniedzējam būtu jāmaksā, ja būtu izpildīti pārējie nosacījumi. Pārējā summa ir maksājama jau saskaņā ar PVN direktīvas 193. pantu, un tā ir neapstrīdama.

2. Par jēdzienu “rēķins” PVN direktīvas 203. panta izpratnē

28. Saskaņā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu sagatavotie kases aparāta čeki ir tā dēvētie rēķini par nelielām summām, kuros saskaņā ar PVN direktīvas 238. pantu, skatot to kopsakarā ar 226.b pantu, ir nepieciešams norādīt mazāk ziņas. Tomēr norāde par maksājamo PVN summu ir vajadzīga arī tam.

29. Šis rēķins ir rēķins, kas izniegts saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3.–6. iedaļu, kas tādējādi saskaņā ar PVN direktīvas 178. panta a) punktu dod tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar 168. panta a) punktu. Pretēji tam, kā uzskata Komisija, šajā ziņā nav nozīmes tam, vai *P GmbH* vispār bija pienākums galapatērētājiem izniegt attiecīgus rēķinus – tam pretrunā ir PVN direktīvas 220. panta 1. punkta 1. punkts. PVN direktīvas 203. pants ir saistīts vienīgi ar rēķina esamību un saskaņā ar tā formulējumu attiecas arī uz tā dēvētajiem rēķiniem par nelielām summām.

30. Tas, ka saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu nodokļa saistības attiecas uz PVN, kas nepamatoti (pārāk lielā apmērā) atsevišķi norādīts arī rēķinos par nelielām summām, atbilst arī Tiesas līdzšinējai judikatūrai par PVN direktīvas 203. panta mērķi. Saskaņā ar to PVN direktīvas 203. panta mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku, ko var izraisīt rēķina saņēmēja nepamatoti izmantotas tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz šo rēķinu⁴.

31. Tiesības atskaitīt priekšnodokli gan var tikt izmantotas tikai attiecībā uz nodokļiem, kuri saistīti ar darījumu, par kuru uzliek PVN⁵. Tomēr nodokļu ieņēmumi ir apdraudēti, kamēr rēķina, kurā nepamatoti ir norādīts PVN, saņēmējs šo rēķinu vēl var izmantot, lai īstenotu atskaitīšanas tiesības saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu⁶. Tas tādēļ, ka nav izslēgts, ka finanšu pārvalde laikus nevar konstatēt, ka materiālo tiesību apsvērumi neļauj izmantot formāli pastāvošās tiesības atskaitīt priekšnodokli.

32. Tādējādi PVN direktīvas 203. panta mērķis gadījumā, ja PVN ir norādīts nepamatoti, ir nodrošināt tādu salīdzināmu paralēlismu starp rēķina saņēmēja atskaitīto priekšnodokli un rēķina izsniedzēja nodokļu parādu, kāds parasti rastos arī pareizi izrakstīta rēķina gadījumā pakalpojumu sniedzējam un pakalpojumu saņēmējam⁷. Saskaņā ar PVN direktīvas 203. panta formulējumu šajā gadījumā nav nepieciešams, lai rēķina saņēmējs būtu faktiski atskaitījis priekšnodokli. Ir pietiekami, ka pastāv risks, ka šāda darbība varētu tikt veikta. Attiecīgi, kā to

⁴ Šajā ziņā nepārprotami skat. spriedumus, 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes) (C-48/20, EU:C:2021:215, 27. punkts); 2019. gada 8. maijs, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 32. punkts); 2013. gada 11. aprīlis, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 24. punkts); 2013. gada 31. janvāris, Sroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 32. punkts); 2013. gada 31. janvāris, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 35. un 36. punkts), un 2009. gada 18. jūnijs, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. un nākamie punkti).

⁵ Spriedums, 1989. gada 13. decembris, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 13. punkts).

⁶ Šajā ziņā nepārprotami skat. spriedumu, 2009. gada 18. jūnijs, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. un nākamie punkti), ar atsauci uz spriedumu, 2000. gada 19. septembris, Schmeink & Cofreth un Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. punkts).

⁷ Šajā ziņā skat. arī manus secinājumus lietā EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, 31. un nākamie punkti).

pamatoti uzsver arī Austrija, saskaņā ar jēgu un mērķi tas attiecas uz visiem rēķiniem, un tas rēķina saņēmēju varētu pamudināt atskaitīt priekšnodokli. Kā norādīts iepriekš (28. un nākamie punkti), tā tas ir arī rēķinu par nelielām summām gadījumā.

3. Par nodokļu ieņēmumu zaudējumu riska nepieciešamību

33. Rezultātā attiecīgi rēķina izsniedzējs neatkarīgi no parāda (proti, abstrakti) ir atbildīgs par risku, ka rēķina saņēmējs, pamatojoties uz šo (nepareizo) rēķinu, var nepamatoti atskaitīt priekšnodokli. Runa ir par rēķina izsniedzēja abstraktu atbildību par risku. Šajā ziņā tā iestājas arī gadījumā, ja ir pieļauta kļūda attiecībā uz pareizu nodokļa likmi, ja, kā tas ir šajā gadījumā, rēķinā ir norādīta standarta nodokļa likme, nevis samazinātā nodokļa likme. Tomēr priekšnoteikums ir nepamatota (pārāk liela) priekšnodokļa atskaitīšanas risks, kā to pareizi uzsver Komisija.

34. Tāpēc ir jājautā, vai PVN direktīvas 203. pants šajā gadījumā ir piemērojams. Saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu priekšnodokli var atskaitīt tikai nodokļa maksātājs (ja pastāv papildu apstākļi). Galapatērētājam *per se* nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

35. Savukārt (abstraktais) risks, ka priekšnodokli nepamatoti atskaitīs persona, kas nav nodokļa maksātāja, ir gandrīz nulle, ja neskaita gadījumu, kad uzņēmums ir dibināšanas procesā. Tomēr tā priekšnodokļa atskaitījumu, nepastāvot ar nodokli apliekamiem darījumiem, finanšu pārvalde jebkurā gadījumā pārbaudīs rūpīgāk. Šķiet, arī šī iemesla dēļ iesniedzējtiesa uzskata, ka tādā situācijā, kā šeit aplūkotajā *nevar* pastāvēt nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks.

36. Ja PVN direktīvas 203. pants attiecas uz riska situāciju, bet šāds risks *per se* ir izslēgts, jo pakalpojuma un pilnīgi visi rēķina saņēmēji nav nodokļa maksātāji, bet ir galapatērētāji, tad PVN direktīvas 203. pants nav piemērojams.

4. Starpsecinājumi

37. Tādēļ uz pirmo jautājumu var atbildēt šādi: ja pakalpojuma saņēmēji ir galapatērētāji, kuriem nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu, saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu rēķina izsniedzējam PVN nav jāmaksā.

C. Par PVN direktīvas 203. pantā paredzētajām nodokļa saistībām gadījumā, ja nav izslēdzams nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks

38. It īpaši Austrija apstrīd iesniedzējtiesas paziņotos faktus, saskaņā ar kuriem nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks. Pat ja šķiet ticami, ka iekšstelpās izvietota bērnu spēļu laukuma lietotāji ir nevis personas, kas ir PVN maksātājas, bet vienīgi galapatērētāji, tomēr *a priori* nevar izslēgt, ka, ņemot vērā ieejas biļešu (vai rēķinu) skaitu – 22 557, iespējams, starp tiem viens vai vairāki tomēr bija nodokļa maksātāji.

39. Piemēram, ir iespējams, ka šo iekšstelpās izvietoto bērnu spēļu laukumu apmeklē tēvs ar dēlu. Ja šis tēvs ir nodokļa maksātājs (piemēram, pašnodarbināts fotogrāfs), tad pastāvētu vismaz abstrakts risks, ka šis rēķins – pamatoti (viņš pārdod tajā uzņemtās fotogrāfijas) vai nepamatoti (tās ir privātas fotogrāfijas) – tiek iekļauts viņa PVN deklarācijā un šajā ziņā varētu tikt pieprasīts pārāk liels priekšnodokļa atskaitījums. Šajā ziņā PVN direktīvas 203. pants būtu piemērojams.

Galū galā iesniedzējtiesai tomēr ir jāizvērtē, vai un kādā mērā pastāv abstrakts apdraudējums pakalpojuma sniedzēja nodokļa saistību un pakalpojuma saņēmēja priekšnodokļa atskaitījuma paralēlismam.

40. Tomēr, pat ja atsevišķos gadījumos nevar izslēgt noteiktu abstraktu risku, tas nenozīmē, ka nodokļa saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu tad attiecas uz visiem 22 557 rēķiniem. Šāda ideja par “darvas pilienu” – tā kā nevar izslēgt, ka nodokļa maksātājs tomēr ir saņēmis atbilstošu rēķinu, Direktīvas 203. pants attiecas uz visiem rēķiniem, – PVN tiesību jomai ir sveša un arī Austrija to sīkāk nav pamatojusi.

41. Nodokļa saistības saskaņā ar direktīvas 203. pantu attiecas uz konkrēto kļūdaino rēķinu. Attiecīgā gadījumā, izmantojot aplēsi, kas procesuālajās nodokļu tiesību normās parasti vienmēr ir iespējama, ir jānosaka abstrakti “riskanto rēķinu” skaits un nodokļa saistības saskaņā ar direktīvas 203. pantu jāattiecinā tikai uz tiem. Tas atbilst arī neitralitātes principam, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājs kā nodokļa iekasētājs valsts labā pats principā nebūtu jāapliek ar PVN⁸.

42. Šajā gadījumā, pamatojoties uz pakalpojuma veidu (ieejas biļete iekšējās izvietotam bērnu spēļu laukumam), kas apliekams ar nodokli, kuru nodokļa maksātājs labākajā gadījumā izmanto izņēmuma kārtā, var pieņemt, ka pastāv ļoti neliela apdraudējuma iespēja.

43. Līdz ar to atbildi uz pirmo jautājumu var papildināt šādi: savukārt, ja starp rēķinu saņēmējiem ir arī nodokļa maksātāji, ir piemērojamas nodokļa saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu. Šo rēķinu, kas pamato abstraktu risku, daļa attiecīgā gadījumā ir jānosaka, veicot aplēsi.

D. Kļūda attiecībā uz nodokļa likmes apmēru un pienākums koriģēt rēķinus

44. Ciktāl ir piemērojams PVN direktīvas 203. pants, rodas jautājums par iespēju šos rēķinus koriģēt, lai pārāk lielas nodokļu saistības (saskaņā ar rēķinu) samazinātu līdz faktiski likumā noteiktajam maksājamam nodoklim (atbilstoši darījumam, par kuru uzliek nodokli) saskaņā ar PVN direktīvas 193. pantu. Jautājums rastos arī tad, ja, pretēji manam ierosinājumam, Tiesa nodokļu saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu attiecinātu arī uz rēķinu izsniegšanu galapatērētājiem, kas nav nodokļa maksātāji.

1. Tiesas judikatūra par koriģēšanas iespēju

45. Šajā saistībā Tiesa jau ir nospriedusi, ka PVN direktīvā nav ietverta neviena norma par rēķina izrakstītāja veiktu PVN, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, korekciju⁹. Līdz ar to, iekams Savienības likumdevējs nenovērsīs šo nepilnību, attiecīgs risinājums ir jāatrod dalībvalstīm¹⁰. Tomēr šim risinājumam Tiesa ir izstrādājusi divas pieejas, kas dalībvalstīm ir jāņem vērā.

⁸ Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. punkts), un 2004. gada 1. aprīlis, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. punkts).

⁹ Šajā ziņā nepārprotami skat. spriedumus, 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes) (C-48/20, EU:C:2021:215, 30. punkts); 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 38. punkts), un 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 48. punkts).

¹⁰ Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. punkts); 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou* u.c. (no C-78/02 līdz C-80/02, EU:C:2003:604, 49. punkts); 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 49. punkts), un 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. punkts).

46. Tādējādi, pirmkārt, dalībvalstīm, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, savā valsts tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt *ikvienu* rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu *labticību*¹¹.

47. Tiesas ieskatā tas, piemēram, nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, ar ko nav ļauta nodokļa koriģēšana pēc nodokļu kontroles procedūras uzsākšanas¹². Tā tas ir arī tad, ja labticīga rēķina izsniedzēja nodokļa saistību korekcija tiek padarīta atkarīga no rēķinu koriģēšanas, kas faktiski nav iespējama, jo nav pat zināms rēķinu saņēmēju vārds. Šāds nosacījums būtu nesamērīgs¹³.

48. Otrkārt, PVN neitralitātes princips prasa, lai būtu iespējams koriģēt rēķinā nepamatoti norādītu PVN, ja rēķina izsniedzējs laikus un pilnībā ir novērsis nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku, un dalībvalstis *nedrīkst* padarīt šādu korekciju atkarīgu no rēķina izsniedzēja labticības¹⁴. Turklāt šī korekcija nedrīkst būt atkarīga no finanšu pārvaldes rīcības brīvības¹⁵.

a) Nodokļa saistību korekcija labticīga rēķina izsniedzēja gadījumā

49. No šīs judikatūras izriet, ka nodokļa maksātājs, kurš pierāda savu labticību, neraugoties uz atlikušo nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku, var koriģēt rēķinā nepamatoti norādīto PVN (ar to ir domātas tā nodokļu saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu)¹⁶.

50. Šajā judikatūrā¹⁷ ir ņemts vērā fakts, ka pakalpojumu sniedzējam uzņēmējam (kurš arī izsniedz rēķinu vai kuram tas dažkārt ir jāizsniedz, skat. PVN direktīvas 220. pantu) ir tikai nodokļu iekasētāja valsts labā funkcija¹⁸. Savā procesuālajā dokumentā Komisija to apzīmē pat kā “finanšu pārvaldes funkciju izpildītāju”. Ja tas šo funkciju veic labticīgi, tad valstij, kas to ir iesaistījusi kā nodokļu iekasētāju, ir jāatbild par iespējamo kļūdu sekām.

51. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu skaidri neizriet, kāpēc P *GmbH* ir izmantojusi nepareizu nodokļa likmi. Šajā ziņā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šajā gadījumā runa var būt par labticīgu rēķinu izsniedzēju šajā izpratnē. Tomēr šajā ziņā ir jāņem vērā, ka pareizā nodokļa likme dažkārt ir atkarīga no sarežģītiem juridiskiem nošķiršanas jautājumiem un dažkārt nav

¹¹ Spriedumi, 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes) (C-48/20, EU:C:2021:215, 31. punkts); 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 27. punkts); 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. punkts); 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 33. punkts); 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. punkts), un 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. punkts).

¹² Spriedums, 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes) (C-48/20, EU:C:2021:215, 33. punkts).

¹³ Šajā nozīmē par nosacījumu, kas kļuvis neizpildāms, skat. spriedumu, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 34. punkts).

¹⁴ Spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 28. punkts); 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. punkts); 2013. gada 31. janvāris, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 37. punkts); 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 37. punkts); 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou* u.c. (no C-78/02 līdz C-80/02, EU:C:2003:604, 50. punkts), un 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 58. punkts).

¹⁵ Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 38. punkts), un 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 68. punkts).

¹⁶ Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. punkts), un 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. punkts).

¹⁷ Pamatā bija spriedums, 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. punkts). Kopš tā laika šī frāze tiek pastāvīgi atkārtota, tomēr ne reizi patiešām neizskaidrojot, kādēļ un kādos apstākļos šajā kontekstā var būt runa par labticīgu nodokļa maksātāju, skat. tikai spriedumus, 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes) (C-48/20, EU:C:2021:215, 31. un nākamie punkti); 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 27. punkts); 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33. punkts); 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 33. punkts), un 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. punkts).

¹⁸ Spriedumi, 2021. gada 11. novembris, *ELVOSPOL* (C-398/20, EU:C:2021:911, 31. punkts); 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – nodokļa aprēķināšanas bāzes samazināšana) (C-335/19, EU:C:2020:829, 31. punkts); 2019. gada 8. maijs, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 22. punkts); 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts); 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. punkts), un 2004. gada 1. aprīlis, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. punkts).

nepārprotami nosakāma. Šādos gadījumos pastāv augsts tiesību kļūdas risks. Jo sarežģītāka ir PVN direktīva vai valsts likums par apgrozījuma nodokli, jo lielāks risks šajā ziņā ir nodokļa maksātājam.

52. Līdz ar to, ja nepareiza nodokļa likme ir piemērota tikai nepareiza juridiskā vērtējuma (kļūda tiesību piemērošanā) dēļ, tad, manuprāt, var pieņemt, ka rēķina izsniedzējs ir labticīgs. Tāds piemērs var būt gadījums, ja attiecībā uz pareizo nodokļa likmi pastāv domstarpības un nodokļa maksātājs, kā tas vēlāk atklājas, ir izvēlējis kļūdainu pozīciju. Citādi var būt gadījumā, ja nodokļa maksātājs vispār nav interesējies par nodokļa likmi vai ja bija skaidrs, kāda nodokļu likme ir piemērojama. Šāda kļūda tiesību piemērošanā nebūtu nedz saprotama, nedz izskaidrojama, līdz ar to es tad arī nerunātu par labticīgu rēķinu izsniedzēju šajā izpratnē. Tādējādi izšķiroša nozīme ir tam, vai nodokļa maksātājam, kas rīkojas kā nodokļa iekasētājs valsts labā, var pārmest kļūdaina rēķina izsniegšanu.

53. Tāpēc, ja iesniedzējtiesa konstatē, ka P *GmbH*, piemērojot nepareizo standarta nodokļa likmi, ir rīkojusies labticīgi šajā izpratnē, nav nozīmes tam, vai nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks ir novērsts. Tā kā nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks izriet tikai no kļūdaino rēķinu esamības, rēķinu koriģēšana, lai koriģētu nodokļa saistības, tad arī nebūtu nepieciešama.

b) Nodokļa saistību koriģēšana neatkarīgi no rēķina izsniedzēja labticības

54. Tomēr jautājums par rēķinu koriģēšanu, lai novērstu nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku, rodas tad, ja iesniedzējtiesa secina, ka nodokļa maksātājs, izsniedzot rēķinus, nav rīkojies labā ticībā. Tad nodokļa saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu var koriģēt tikai tad, ja laikus un pilnībā ir novērsts nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks.

55. Tomēr – kā norāda Tiesa – dalībvalstu veiktie pasākumi, lai nodrošinātu nodokļu pareizu iekasēšanu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tāpēc tos nedrīkst piemērot tā, ka tiek apdraudēta PVN neitralitāte, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips¹⁹. Tas it īpaši attiecas uz abstraktu riska situāciju (par to jau iepriekš 30. un nākamajos punktos).

56. Tādējādi, ja PVN atmaksa, t.i., PVN saistību saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu samazināšana, ņemot vērā nodokļu atmaksas lūgumu iesniegšanas prasības, kļūst neiespējama vai pārāk sarežģīta, dalībvalstīm, lai ievērotu minētos principus, tas var likt paredzēt instrumentus un procesuālās normas, kas vajadzīgas, lai nodokļa maksātājam ļautu atgūt rēķinā nepamatoti norādīto nodokli²⁰.

57. Tomēr saskaņā ar iesniedzējtiesas norādīto šajā gadījumā nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks. Tad arī nav jākoriģē rēķini.

¹⁹ Spriedums, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 39. punkts); pēc analogijas skat. spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

²⁰ Spriedums, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 40. punkts); šajā nozīmē un pēc analogijas skat. spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 41. punkts).

2. Par rīcību saistībā ar faktisko neiespējamību veikt koriģēšanu

58. Ja tomēr pastāv noteikts risks (šajā ziņā skat. šo secinājumu 38. un nākamos punktus), bet tas ir jāizvērtē iesniedzējtiesai un to vajadzības gadījumā varētu noteikt, izmantojot aplēsi, tad, lai novērstu šo nodokļu ieņēmumu zaudējuma risku, kas izriet no šo kļūdaino rēķinu esamības, koriģēšana principā tomēr būtu nepieciešama.

59. Šajā ziņā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šo principu var ievērot gadījumā, ja attiecīgo rēķinu koriģēšana faktiski nav iespējama, jo nav pat zināms rēķinu saņēmēju vārds. Prasība rēķina izsniedzējam izdarīt neiespējamo varētu būt nesamērīga prasība. No otras puses – kā uzsver Austrija – rēķina izsniedzējs ar savu rīcību ir radījis nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku.

60. Manuprāt, šādos gadījumos, kad pastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks un faktiski nav iespējams koriģēt kļūdaini izsniegtos rēķinus, arī risinājums ir atkarīgs no kļūdas novērtējuma. Tas atbilst Tiesas judikatūrai, ar kuru tiek aizsargāts rēķina izsniedzējs, kas rīkojies labā ticībā (par to skat. šo secinājumu 52. un nākamos punktus), savukārt rēķina izsniedzējam, kurš nav rīkojies labticīgi, ir jānovērš nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks. Ja tas ir iespējams, tikai koriģējot rēķinus, tad neiespējamība to veikt ir uz viņa rēķina.

61. Tā kā nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks izriet no nepareizu rēķinu esamības, tie principā ir jākoriģē. Ja tas neizdodas, tad arī nevar samazināt nodokļa saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu. Pretēji Komisijas ieskatam šajā ziņā nav nozīmes tam, vai vispār bija pienākums izsniegt rēķinu, jo runa ir par PVN saistību dzēšanu, kuras radušās nepareiza rēķina izsniegšanas rezultātā (skat. šo secinājumu 25. un nākamos punktus).

3. Starpsecinājumi

62. Savienības tiesības, it īpaši samērīguma un PVN neitralitātes principi, prasa iespēju koriģēt PVN saistības, kas saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu ir paredzētas kā abstrakta atbildība par risku. Pienākums atļaut veikt korekciju pastāv neatkarīgi no tā, vai tiek novērsts tādējādi radušais nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks, ja rēķina izsniedzējs ir rīkojies labticīgi, jo, piemēram, ir vienīgi pieļāvis kļūdu tiesību piemērošanā. Ja viņš nav rīkojies labā ticībā, nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks ir jānovērš. Lai to izdarītu, rēķins principā ir jākoriģē. Ja rēķina izsniedzējam tas nav iespējams, šī neiespējamība ietilpst viņa riska jomā. Šādā gadījumā saglabājas nodokļu saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu.

E. Par iebildumu par nepamatotu iedzīvošanos

63. Ar otrā jautājuma b) daļu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai tas, ka galapatērētāji ir seguši pārāk lielo PVN kā daļu no cenas, liedz PVN saistību koriģēšanu saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu, un tādējādi galu galā iedzīvotos tikai pakalpojumu sniedzējs nodokļa maksātājs (šajā gadījumā – P GmbH).

64. Savienības tiesībās tiek pieļauts valsts tiesību sistēmā (kā šajā gadījumā BAO 239.a pants) paredzēt atteikumu atlīdzināt nepamatoti ieturētos nodokļus, ja šīs atlīdzināšanas rezultātā tās saņēmēji iespējami nepamatoti iedzīvotos²¹. Tomēr “nepamatotas iedzīvošanās aizlieguma princips ir jāisteno, [...] ievērojot tādu principu kā vienlīdzīgas attieksmes princips”²².

65. Kā Tiesa jau ir nospriedusi, iedzīvošanās tomēr nepastāv jau tad, ja nodoklis, kas ir pretrunā Savienības tiesībām, ir pārnests uz galapatērētāju, izmantojot cenu. Tas tādēļ, ka pat tad, ja nodoklis ir pilnībā iekļauts cenā, nodokļa maksātājam var rasties ar tā noieta apjoma samazināšanos saistīti ekonomiski zaudējumi²³.

66. Šajā gadījumā uzņēmums, kas konkurē ar P *GmbH* un kas prasa tādu pašu cenu, tiktu aplikts ar PVN, kas atbilst tikai 13/113 daļām no cenas, nevis ar PVN, kas atbilst 20/120 daļām no cenas. Vienādas cenas gadījumā P *GmbH*, ņemot vērā tās kļūdu attiecībā uz nodokļa likmi, būtu mazāka peļņas daļa nekā salīdzināmam konkurentam. Turpretim vienādas peļņas daļas gadījumā P *GmbH* tās kļūdas dēļ būtu jāaprēķina augstāka cena, bet tas savukārt būtu radījis neizdevīgākus konkurences apstākļus. Tas šajā gadījumā liecina pret P *GmbH* nepamatotu iedzīvošanos.

67. Turklāt, kā Tiesa ir norādījusi, sekmīgs dalībvalsts iebildums par iedzīvošanos nozīmē, ka ekonomiskais slogs, ko nepamatoti iekasētais nodoklis ir radījis nodokļu maksātājam, ir *pilnībā neitralizēts*²⁴.

68. Kā norāda Tiesa, nepamatotas iedzīvošanās esamību un apjomu, ko nodokļu maksātājam rada pretēji Kopienu tiesībām ieturētā nodokļa atmaksa, var pierādīt, tikai veicot ekonomisku analīzi, kurā tiek ņemti vērā visi atbilstošie apstākļi²⁵. Šajā ziņā nepamatotas iedzīvošanās pierādīšanas pienākums ir dalībvalstij²⁶. Netiešo nodokļu gadījumā (tas pats attiecas uz šajā gadījumā netieši uzlikto PVN) nevar pieņemt, ka pārņemšana ir notikusi²⁷.

69. Šāda analīze ir jāveic iesniedzējtiesai²⁸. Taču Tiesa šajā ziņā var sniegt lietderīgas norādes, kas var būt būtiskas visu apstākļu visaptverošai izvērtēšanai.

70. Pirmkārt, ir jāņem vērā fakts, ka tādā gadījumā kā šis, kurā galapatērētāji kā faktiskie PVN maksātāji nav zināmi, ar kļūdaini pārāk augstā apmērā iekasēto PVN “iedzīvojas” vai nu valsts, vai pakalpojumu sniedzējs uzņēmējs. Šķiet, ka tāpēc Komisija uzskata, ka finanšu pārvalde principā

²¹ Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 48. punkts); 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 41. punkts); 2000. gada 21. septembris, *Michailidis* (C-441/98 un C-442/98, EU:C:2000:479, 31. punkts), un 1988. gada 24. marts, Komisija/Itālija (104/86, EU:C:1988:171, 6. punkts).

²² Spriedums, 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 41. punkts).

²³ Spriedumi, 2011. gada 6. septembris, *Lady & Kid* u.c. (C-398/09, EU:C:2011:540, 21. punkts); 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 42. un 56. punkts), un 1997. gada 14. janvāris, *Comateb* u.c. (no C-192/95 līdz C-218/95, EU:C:1997:12, 29. un nākamie punkti).

²⁴ Spriedums, 2013. gada 16. maijs, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft.* (C-191/12, EU:C:2013:315, 28. punkts). Tas ir iespējams, piemēram, ja dalībvalsts vienlaikus ir subsidējusi kļūdaini pārāk augsto cenu. Tomēr šis nav tāds gadījums.

²⁵ Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 49. punkts); 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 43. punkts), un 2003. gada 2. oktobris, *Weber's Wine World* u.c. (C-147/01, EU:C:2003:53, 100. punkts).

²⁶ Šķiet, ka tā ir jāsaprot apsvērumi 1988. gada 24. marta spriedumā lietā Komisija/Itālija (104/86, EU:C:1988:171, 11. punkts). Šajā pašā nozīmē skat. 2011. gada 6. septembra spriedumu lietā *Lady & Kid* u.c. (C-398/09, EU:C:2011:540, 20. punkts), kurā attiecībā uz atteikumu atmaksāt nodokli, kas nebija jāmaksā, runa ir par šauri interpretējamu izņēmumu. Skat. arī spriedumu, 2000. gada 21. septembris, *Michailidis* (C-441/98 un C-442/98, EU:C:2000:479, 33. punkts).

²⁷ Šajā ziņā nepārprotami skat. spriedumu, 1997. gada 14. janvāris, *Comateb* u.c. (no C-192/95 līdz C-218/95, EU:C:1997:12, 25. punkta beigās).

²⁸ Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 50. punkts); 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 44. punkts); 2000. gada 21. septembris, *Michailidis* (C-441/98 un C-442/98, EU:C:2000:479, 32. punkts), un 1997. gada 14. janvāris, *Comateb* u.c. (no C-192/95 līdz C-218/95, EU:C:1997:12, 23. un 25. punkts).

nevar atsaukties uz P *GmbH* nepamatotu iedzīvošanos. Šajā gadījumā attiecībā uz P *GmbH* sniegtajiem pakalpojumiem ar Austrijas nodokļu likumu valstij tiek piešķirtas tiesības uz nodokli tikai samazinātā apmērā (t.i., 13/113 daļu no cenas apmērā). Summa, kas to pārsniedz, pēc būtības rada valsts “nepamatotu iedzīvošanos”. Savukārt no civiltiesību viedokļa personai, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu, būtu tiesības uz visu cenu, par kuru ir panākta vienošanās ar galapatērētājiem.

71. Otrkārt, galapatērētājiem sniegtu pakalpojumu gadījumā parasti nav svarīgi, kā veidojas galīgā cena, jo tie nevar pretendēt uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Pretēji tam, ko apgalvo Komisija, kļūda attiecībā uz paša veidotās cenas aprēķina bāzi principā neietekmē civiltiesību prasījumu par cenas, par kuru ir panākta vienošanās ar galapatērētājiem, samaksu, ja un ciktāl konkrētā PVN summa nav kļuvusi par īpašu līgumisko pamatu.

72. Šo secinājumu apstiprina PVN direktīvas 73. un nākamie panti. Saskaņā ar to nodokļa aprēķina bāze ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru pakalpojumu sniedzējs saņems no pakalpojumu saņēmēja. Tā ir nolīgta cena. Saskaņā ar PVN direktīvas 78. panta a) punktu aprēķina bāze neietver pašu PVN. Tādējādi saskaņā ar PVN direktīvas koncepciju PVN atbilstoši likumam vienmēr ir pareizajā apmērā iekļauts nolīgtajā cenā. To Tiesa ir apstiprinājusi tikai nesen, pat gadījumā, kas saistīts ar krāpšanu apgrozījuma nodokļa jomā²⁹.

73. Taču, ja, neatkarīgi no pareizas norādes rēķinā, PVN uz galapatērētāju vienmēr tiek pārņemts pareizajā apmērā (PVN direktīvas 73. pants un 78. panta a) punkts), tad nevar teikt, ka galapatērētājs ir samaksājis pārāk lielu PVN, un ka tādēļ šajā gadījumā P *GmbH* būs nepamatoti iedzīvojušies, ja valsts atmaksās nodokli, kas nebija likumīgi jāmaksā. Galapatērētājs jau ir samaksājis PVN pareizajā apmērā (skat. PVN direktīvas 73. un 78. pantu), tas tikai bija nepareizā apmērā aprēķināts un nepareizā apmērā norādīts rēķinā.

74. Šajā ziņā Tiesa jau ir konstatējusi, ka attiecībā uz prasīto visaptverošo vērtējumu izšķiroši var būt tas, vai starp pusēm noslēgtajos līgumos kā atlīdzība par pakalpojumiem ir paredzēta fiksēta summa vai pamatsumma, kas palielināta ar attiecīgā gadījumā piemērojamiem nodokļiem. Pirmajā gadījumā, t.i., vienojoties par fiksētu summu, iespējams, nepastāvētu pakalpojumu sniedzēja nepamatota iedzīvošanās³⁰. Es pat spertu vienu soli tālāk un gadījumā, ja ir nolīgta fiksēta summa attiecībā pret galapatērētāju un PVN ir pārņemts, *per se* izslēgtu pakalpojuma sniedzēja nodokļa maksātāja nepamatotu iedzīvošanos. Pēdējam minētajam bija vai nu jāsamierinās ar mazāku peļņas daļu, vai arī ar mazāku konkurētspēju nekā tā konkurentiem.

75. Tādējādi tas, ka galapatērētāji ir samaksājuši galīgo cenu, kas aprēķināta kļūdaini (jo tajā bija iekļauta pārāk liela PVN daļa un pārāk maza peļņas daļa), neliedz koriģēt nodokļa saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu. Katrā ziņā no tā neizriet nodokļa maksātāja nepamatota iedzīvošanās tad, ja ir nolīgta tā dēvētā fiksētā summa (fiksēta cena). Citādi var būt, ja ir panākta vienošanās par cenu, kurai pieskaitīts saskaņā ar likumu maksājamais PVN. Tomēr šajā gadījumā šādu situāciju var izslēgt.

²⁹ Spriedums, 2021. gada 1. jūlijs, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:527, 34. punkts). Tiesa pamatoti noraidīja finanšu pārvaldes ierosinājumu PVN uzrēķināt kā sava veida sankciju virs nolīgtais (no nodokļa atbrīvotās) cenas.

³⁰ Līdzīgi skat. jau spriedumu, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 50. punkts).

V. Secinājumi

76. Tādējādi ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzgericht* [Federālā finanšu tiesa] (Austrija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

- 1) Ja pakalpojuma saņēmēji ir galapatērētāji, kuriem nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tad rēķina izsniedzējam nav jāmaksā PVN saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu. Savukārt, ja starp rēķinu saņēmējiem ir arī nodokļa maksātāji, ir piemērojamas nodokļa saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu. Šo rēķinu daļa vajadzības gadījumā ir jānosaka, veicot aplēsi.
- 2) Samērīguma un PVN neitralitātes principi prasa, lai pastāvētu iespēja koriģēt PVN saistības, kas saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu ir paredzēta kā abstrakta atbildība par risku. Pienākums atļaut veikt korekciju pastāv neatkarīgi no tā, vai tiek novērsts tādējādi radušais nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks, ja rēķina izsniedzējs ir rīkojies labticīgi. Labticīga rīcība ir tad, ja nodokļa maksātājs ir pieļāvis tiesību kļūdu, kurā tas nav vainojams. Savukārt, ja viņš nav rīkojies labticīgi šajā izpratnē, nodokļu ieņēmumu zaudējumu riska novēršana ir obligāta prasība. Lai to izdarītu, rēķins principā ir jākoriģē. Ja rēķina izsniedzējs to nevar izdarīt, šī neiespējamība ietilpst viņa riska jomā. Šādā gadījumā saglabājas nodokļa saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu.
- 3) Tas, ka galapatērētāji ir samaksājuši cenu, kas ir aprēķināta kļūdaini (jo tajā bija iekļauta pārāk liela PVN daļa un tādējādi pārāk maza peļņas daļa), neliedz koriģēt nodokļa saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu. Katrā ziņā nodokļa maksātāja nepamatota iedzīvošanās no tā neizriet tad, ja ir nolīgta tā dēvētā fiksētā summa (fiksēta cena).