



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2022. gada 8. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību aktu saskaņošana – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 203. pants – PVN deklarācijas koriģēšana – Pakalpojumu, uz kuriem neattiecas atskaitīšanas tiesības, saņēmēji – Nodokļu ieņēmumu zaudēšanas riska neesamība

Lietā C-378/21

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija) iesniegusi ar 2021. gada 21. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 21. jūnijā, tiesvedībā

P GmbH

pret

Finanzamt Österreich,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents), kas pilda palātas priekšsēdētāja pienākumus, N. Vāls [*N. Wahl*] un J. Pasers [*J. Passer*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- Austrijas valdības vārdā – *A. Posch*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *R. Pethke*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2022. gada 8. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

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.) redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2016. gada 27. jūnija Direktīvu (ES) 2016/1065 (OV 2016, L 177, 9. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 203. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp P *GmbH* un *Finanzamt Österreich* (Austrijas Nodokļu administrācija, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par pēdējās minētās atteikumu koriģēt [P *GmbH*] pievienotās vērtības nodokļa (PVN) deklarāciju, pamatojoties uz to, ka tā savos rēķinos bija norādījusi pēc kļūdainas likmes aprēķinātu PVN summu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Atbilstoši PVN direktīvas 193. pantam:

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

- 4 Šīs direktīvas 203. pantā ir noteikts:

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

- 5 Minētās direktīvas 220. panta 1. punktā ir paredzēts:

“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;

[..].”

Austrijas tiesības

- 6 *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994. gada Likums par apgrozījuma nodokli, *BGBL. 663/1994*) redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “*UStG 1994*”), 11. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir paredzēts:

“Ja uzņēmējs veic darījumus 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē, tam ir tiesības izrakstīt rēķinus. Ja tas veic darījumus, kas paredzēti citam uzņēmējam tā uzņēmuma vajadzībām vai juridiskai personai, kura nav uzņēmējs, tam ir jāizsniedz rēķini. Ja uzņēmējs veic ar nodokli apliekamu darījumu par būvdarbu piegādi vai izpildi saistībā ar nekustamo īpašumu, kas paredzēts personai, kas nav uzņēmējs, viņam ir jāizsniedz rēķins. Uzņēmējam ir jāizpilda savs pienākums izsniegt rēķinu sešu mēnešu laikā pēc darījuma pabeigšanas.”

7 *UStG 1994* 11. panta 6. punktā ir noteikts:

“Par rēķiniem, kuru kopējā summa nepārsniedz 400 EUR, pietiek ar šādām norādēm, ko pievieno emisijas datumam:

1. uzņēmēja, kas ir veicis piegādi vai sniedzis pakalpojumu, nosaukums un adrese;
2. piegādāto preču daudzums un parastais tirdzniecības nosaukums vai cita pakalpojuma veids un apjoms;
3. piegādes vai cita pakalpojuma sniegšanas diena vai laikposms, uz kuru attiecas pakalpojums;
4. atlīdzība un nodokļa summa, kas attiecas uz piegādi vai citu pakalpojumu kopumā, un
5. nodokļa likme.”

8 *UStG 1994* 11. panta 12. punkts ir formulēts šādi:

“Ja uzņēmējs rēķinā, kas attiecas uz piegādi vai citu izpildījumu, ir atsevišķi norādījis nodokļa summu, kas saskaņā ar šo federālo likumu tam nav jāmaksā par darījumu, viņam šī summa ir jāmaksā, pamatojoties uz rēķinu, ja vien viņš to attiecīgi nekoriģē attiecībā pret piegādes vai cita izpildījuma saņēmēju. Korekcijas gadījumā 16. panta 1. punktu piemēro *mutatis mutandis*.”

9 *UStG 1994* 16. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ja ir grozīta ar nodokli apliekama darījuma nodokļa bāze 1. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunkta izpratnē,

1. uzņēmējam, kurš ir veicis šo darījumu, ir attiecīgi jākoriģē šajā saistībā maksājamā nodokļa summa un
2. uzņēmējam adresātam ir attiecīgi jākoriģē šajā saistībā veiktais atskaitījums. Korekcijas tiek veiktas attiecībā uz taksācijas periodu, kurā ir grozīta atlīdzība.”

10 *Bundesabgabenordnung* (Federālais nodokļu kodekss) redakcijā, kas piemērojama pamatlīdētā, 239.a pantā ir paredzēts:

“Ja iemaksu, kas saskaņā ar nodokļu tiesību normas mērķi no ekonomiskā viedokļa ir jāveic citai personai, kas nav nodokļu maksātājs, ekonomiski sedz persona, kas nav nodokļu maksātājs, neveic:

1. iekļaušanu kredītā nodokļu kontā,
2. aktīvu atmaksāšanu, nodošanu vai atsavināšanu un
3. to izmantošanu, lai samaksātu nodokļu parādus,

ja tas izraisītu nepamatotu nodokļu maksātāja iedzīvošanos.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 11 2019. finanšu gadā prasītāja pamatlietā, kas pārvalda iekšējās esošu rotaļu laukumu, saviem pakalpojumiem piemēroja 20 % PVN likmi. Tā saviem klientiem izsniedza pavisam 22 557 kases čekus, kas ir rēķini par nelielām summām *UStG 1994* 11. panta 6. punkta izpratnē, kuros minēta šī likme.
- 12 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka prasītājas pamatlietā klienti bija vienīgi galapatērētāji, kam nebija tiesību atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN.
- 13 Kad prasītāja pamatlietā atskārta, kā tās pakalpojumiem piemērojamā likumiskā PVN likme bija nevis 20 %, bet 13 %, tā korigēja savu PVN deklarāciju, lai nodokļu administrācija pārmaksāto PVN attiecinātu uz tās kredītu.
- 14 Pēdējā minētā iebilda pret šo korekciju, pamatojoties uz to, ka, pirmkārt, saskaņā ar valsts tiesībām prasītājai pamatlietā ir jāmaksā lielākais PVN, jo tās rēķini nav korigēti, un, otrkārt, tā kā prasītājas pamatlietā klienti sedza augstākas PVN izmaksas, prasītā korekcija izraisītu tās nepamatotu iedzīvošanos.
- 15 Prasītāja pamatlietā cēla prasību par šo lēmumu, un strīds tika iesniegts iesniedzējtiesā *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija), kura, ņemot vērā Tiesas judikatūru, šaubās par to, vai PVN direktīvas 203. pantu var vai nevar piemērot lietā, kuru tā izskata, lai gan nepastāv nekāds nodokļu ieņēmumu zuduma risks. Apstiprinošas atbildes gadījumā šī tiesa vēlas noskaidrot, vai, tā kā prasītājai pamatlietā faktiski nav iespējams izlabot gala patērētājiem izrakstītos rēķinus, ir jāņem vērā tas, ka nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, lai tai ļautu korigēt PVN deklarāciju, kā tā ir prasījusi. Iesniedzējtiesai vēl ir šaubas par to, vai PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka galalietotāji pilnībā ir samaksājuši PVN un ka tāpat šī nodokļa korigēšanas gadījumā prasītāja pamatlietā iedzīvosies, liedz veikt šādu korekciju.
- 16 Šādos apstākļos *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
 - “1) Vai saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu [PVN] ir jāmaksā rēķina izrakstītājam, ja – tādā situācijā kā izskatāmajā lietā – nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas 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 [PVN]:
 - a) vai pakalpojumu saņēmējiem izrakstītus rēķinus var nekorigēt, ja, no vienas puses, nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, un, no otras puses, rēķinu korigēšana faktiski nav iespējama?
 - b) vai [PVN] korigēšanu nepieļauj apstākļi, ka galapatērētāji nodokli ir samaksājuši, veicot maksu par pakalpojumu, un tādējādi uzņēmējs [PVN] korigēšanas rezultātā iedzīvotos?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 17 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kurš ir sniedzis pakalpojumu un kurš savā rēķinā ir norādījis PVN summu, kas aprēķināta, pamatojoties uz kļūdainu likmi, ir jāmaksā šis PVN pat tad, ja nepastāv nekāds nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, jo šī pakalpojuma saņēmēji ir vienīgi galapatērētāji, kuriem nav tiesību uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu.
- 18 Vispirms jānorāda – no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesas uzdots jautājumu pamatā ir pieņēmums, saskaņā ar kuru šajā gadījumā nepastāv nekāds nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, jo prasītājas pamatlietā klienti attiecīgajā finanšu gadā bija vienīgi galapatērētāji, kuriem nav tiesību atskaitīt PVN, ko tiem rēķinā ir iekļāvusi prasītāja pamatlietā. Tikai ievērojot šo pieņēmumu, Tiesa izskatīs pirmo jautājumu.
- 19 Lai atbildētu uz šo jautājumu, jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu PVN maksā ikviens persona, kura šo nodokli norāda rēķinā, un ka saskaņā ar Tiesas judikatūru rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā rēķina izsniedzējam, tostarp tad, ja nav faktiskā ar nodokli apliekama darījuma (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 26. punkts).
- 20 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka PVN direktīvas 203. panta mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku, ko var izraisīt šajā direktīvā paredzētās atskaitīšanas tiesības (spriedumi, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 32. punkts, un 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes), C-48/20, EU:C:2021:215, 27. punkts).
- 21 Kā ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumu 26. punktā, PVN direktīvas 203. pants tādējādi ir piemērojams, ja ir kļūdaini izrakstīts rēķins par PVN un pastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, jo attiecīgā rēķina saņēmējs var izmantot savas tiesības uz šāda PVN atskaitīšanu.
- 22 Tātad PVN direktīvas 203. pants atšķiras no šīs direktīvas 193. panta, jo šajā pēdējā minētajā pantā kopsakarā ar minētās direktīvas 220. panta 1. punktu, ir paredzēts gadījums, kad nodokļa maksātājs ir izdevis rēķinu, kurā norādīta pareiza PVN summa saskaņā ar šo pēdējo minēto tiesību normu, un atbilstoši kurai nodokļa maksātājam, kas veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumus citam nodokļa maksātājam, par ko uzliek nodokli, ir jāizsniedz rēķins šim citam nodokļa maksātājam. Šādā gadījumā saskaņā ar šo 193. pantu PVN maksā nodokļa maksātājs, kas veic šādu piegādi vai sniedz šādu pakalpojumu citam nodokļa maksātājam.
- 23 No tā izriet, kā ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumu 26. punktā, ka PVN direktīvas 203. pants ir piemērojams tikai tādām nodokļu parādām, kas pārsniedz to, kurš ir jāmaksā situācijās, kurās ir piemērojams šīs direktīvas 193. pants, un tātad tas neattiecas uz situācijām, kurās rēķinā norādītais PVN ir pareizs. Situācijā, kad daļa no rēķinā iekļautā PVN ir norādīta kļūdaini, minētās direktīvas 203. pants ir piemērojams tikai PVN summai, kas pārsniedz to, par kuru ir pienācīgi izrakstīts rēķins. Šajā pēdējā gadījumā pastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, jo nodokļa maksātājam, kas ir šāda rēķina saņēmējs, var prasīt izmantot savas atskaitīšanas tiesības saistībā ar šo PVN, lai gan kompetentajai nodokļu iestādei nebūtu iespējas noteikt, vai šo tiesību izmantošanas nosacījumi ir izpildīti.

- 24 Šajā gadījumā, kā tas ir atgādināts šī sprieduma 18. punktā, iesniedzējtiesa ir izslēgusi šāda nodokļu ieņēmumu zaudēšanas riska esamību, jo prasītājas pamatlietā klientūra attiecīgajā taksācijas gadā bija tikai galapatērētāji, kuriem nav tiesību uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu. Tātad jākonstatē, ka PVN direktīvas 203. pants šādā situācijā nav piemērojams.
- 25 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild – PVN direktīvas 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kurš ir sniedzis pakalpojumu un kurš savā rēķinā ir norādījis PVN summu, kas aprēķināta, pamatojoties uz kļūdainu nodokļa likmi, saskaņā ar šo tiesību normu nav jāmaksā rēķinā kļūdaini iekļautā PVN daļa, ja nepastāv nekāds nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, jo šī pakalpojuma saņēmēji ir vienīgi galapatērētāji, kuriem nav tiesību uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu.

Par otro jautājumu

- 26 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 27 Attiecībā uz pamatlietas 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 (septītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2016. gada 27. jūnija Direktīvu (ES) 2016/1065, 203. pants

ir jāinterpretē tādējādi, ka

nodokļa maksātājam, kurš ir sniedzis pakalpojumu un kurš savā rēķinā ir norādījis pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summu, kas aprēķināta, pamatojoties uz kļūdainu nodokļa likmi, saskaņā ar šo tiesību normu nav jāmaksā rēķinā kļūdaini iekļautā PVN daļa, ja nepastāv nekāds nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, jo šī pakalpojuma saņēmēji ir vienīgi galapatērētāji, kuriem nav tiesību uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu.

[Paraksti]