

Lieta C-794/23**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu****Saņemšanas datums:**

2023. gada 21. decembris

Iesniedzējtiesa:*Verwaltungsgerichtshof* (Austrija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2023. gada 14. decembris

Revīzijas sūdzības iesniedzēja:*Finanzamt Österreich**Verwaltungsgerichtshof*
administratīvā tiesa]

[Augstākā EU 2023/0009-2

(Ro 2023/13/0014)

2023. gada 14. decembris

Verwaltungsgerichtshof [...] par *Finanzamt Österreich Dienststelle Niederösterreich Mitte* [Austrijas Finanšu pārvaldes Lejasaustrijas Vidus reģiona dienesta], kas atrodas [...] *Wiener Neustadt* [Vīnes Neištātē] [...] revīzijas sūdzību par *Bundesfinanzgericht* [Federālās finanšu tiesas] 2023. gada 27. janvāra spriedumu [...] tostarp par pievienotās vērtības nodokli par 2019. gadu (piedaloties: *P GmbH in W*, kuru pārstāv *LBG Burgenland Steuerberatung GmbH*, kas atrodas [...] *Mattersburg* [Matersburgā][..])

nolēma:

Saskaņā ar LESD 267. pantu uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

1. Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 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 konkrētajā rēķinā norādītais pakalpojums tika sniegts personai, kas nav nodokļa maksātāja, pat ja šis nodokļa maksātājs ir sniedzis vēl citus tāda paša veida pakalpojumus citiem nodokļa maksātājiem?

2. Vai ar “galapatērētāju, kuram nav tiesību uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu” Eiropas Savienības Tiesas 2022. gada 8. aprīļa sprieduma C-378/21 izpratnē ir jāsaprot tikai persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai ar to ir jāsaprot arī nodokļa maksātājs, kas konkrēto pakalpojumu izmanto tikai privātiem mērķiem (vai citiem mērķiem, kas nenodrošina tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu) un kam tādēļ nav tiesību uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu?

3. Pēc kādiem kritērijiem, veicot vienkāršotu grāmatvedības uzskaiti Direktīvas 2006/112/EK 238. panta izpratnē, ir jāizvērtē, par kādiem rēķiniem (vismaz veicot aplēsi) nodokļa maksātājam nav jāmaksā rēķinā kļūdaini iekļautā summa, jo nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks?

Pamatojums:

- 1 A. Fakti un līdzšinējā tiesvedība:
- 2 *P GmbH* ir saskaņā ar Austrijas tiesībām dibināta sabiedrība ar ierobežotu atbildību. Tā uztur un apsaimnieko iekštelpās izvietotu bērnu rotaļu laukumu. 2019. gadā tā iekštelpās izvietotā bērnu rotaļu laukuma ieejas maksai (atlīdzībai par saviem pakalpojumiem) piemēroja 20 % apgrozījuma nodokļa [PVN] likmi. Pēc samaksas tā saviem klientiem izsniedza rēķinus (kases aparāta čekus), kas saskaņā ar *Umsatzsteuergesetz 1994* [1994. gada Apgrozījuma nodokļa likuma; turpmāk tekstā – “*UStG*”] 11. panta 6. punktu ir rēķini par nelielām summām (vienkāršota grāmatvedības uzskaitē saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 238. pantu). *P GmbH* pēc tam koriģēja savu apgrozījuma nodokļa deklarāciju, jo ieejas maksai bija jāpiemēro samazinātā 13 % nodokļa likme. *P GmbH* nesniedza pakalpojumus vienīgi tādām personām, kas nav nodokļa maksātājas (nav uzņēmēji).
- 3 Ar 2021. gada 18. janvāra lēmumu finanšu pārvalde noteica apgrozījuma nodokli [PVN] par 2019. gadu. Pamatojumā tika norādīts, ka *P GmbH* ieņēmumiem, kas gūti no iekštelpās izvietoto bērnu rotaļu laukumu ieejas maksas, ir piemērojusi 20 % nodokļa likmi; apgrozījuma nodoklis [PVN] ir norādīts apliecinošajos dokumentos, kas izdoti, izmantojot kases aparātu. Vēlāk veikta apgrozījuma nodokļa [PVN] 20 % likmes korekcija par 2019. gadu neesot pieļaujama, jo nevarot nedz koriģēt rēķinus, nedz arī uzņēmuma klientiem nodot no apgrozījuma nodokļa [PVN] starpības izrietošo kredīta summu. Tādējādi grāmatvedības uzskaites un nepamatotas iedzīvošanās dēļ, apgrozījuma nodoklis [PVN] esot jānosaka 20 % apmērā.

- 4 *P GmbH* par šo lēmumu iesniedza sūdzību. Tā norādīja, ka pakalpojumi [ir sniegti] “praktiski vienīgi” privātpersonām, kurām nav tiesību uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu. Tādējādi nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks esot izslēdzams. Tāpēc neesot nepieciešams nedz veikt formālu rēķina korekciju, nedz nosūtīt tā korekciju rēķina saņēmējam.
- 5 Ar 2021. gada 21. jūnija lēmumu *Bundesfinanzgericht* vērsās Eiropas Savienības Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.
- 6 2022. gada 8. decembra spriedumā *Finanzamt Österreich*, C-378/21, Eiropas Savienības Tiesa nolēma:

“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 priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu.”
- 7 Ar nolēmumu, kas tika apstrīdēts *Verwaltungsgerichtshof*, *Bundesfinanzgericht* koriģēja paziņojumu par apgrozījuma nodokli attiecībā uz 2019. gadu.
- 8 *Bundesfinanzgericht* pieņēma, ka *P GmbH* pakalpojumus izmantoja “[gandrīz] vienīgi” klienti, kuri kā galapatērētāji nevarētu pieprasīt priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu. Izņemot aplēsi 0,5 % apmērā no kopējā apgrozījuma, kas gūts no iekšējās izvietota bērnu rotaļu laukuma, apgrozījuma nodokļa [PVN] ieņēmumu zaudēšanas risks nepastāvo. Tas izrietot no *P GmbH* uzņēmuma vadītāja paziņojuma, saskaņā ar kuru 2019. gadā *P GmbH* pakalpojumu saņēmēji bija tikai galapatērētāji, kuriem nav tiesību uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu. Neesot bijis nedz tūrisma pakalpojumu, nedz citu uzņēmumu uzdevumā sniegtu pakalpojumu. Taču, tā kā neesot pilnībā izslēgts, ka *P GmbH* klienti (pamatoti vai nepamatoti) uz rēķinu pamata ir veikuši priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu, esot jāveic aplēse. Tā kā pārlicinoši lielāka esot varbūtība, ka *P GmbH* pakalpojumi tika sniegti klientu privātam vajadzībām, *Bundesfinanzgericht* summu, par kuru pastāv nodokļa parāds, pamatojoties uz grāmatvedības uzskaiti, aplēsa 0,5 % no kopējā apgrozījuma apmērā. Attiecībā uz izdotajiem apliecinājumiem (kopā 22 557 rēķini) tas skarot aptuveni 112 rēķinus, par kuriem (pamatoti vai nepamatoti) tika veikta priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšana.
- 9 Finanšu pārvalde vērsās pret šo spriedumu ar revīzijas sūdzību. Finanšu pārvalde argumentē, ka apstrīdētajā spriedumā ir atkāpes no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras. Eiropas Savienības Tiesa esot paskaidrojusi, ka nodokļa maksātājam 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 priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu. No Eiropas Savienības Tiesas sprieduma neizrietot sadalījums starp galapatērētājiem un nodokļa maksātājiem, kas būtu veikts aplēses veidā. Eiropas Savienības Tiesa [šo] jautājumu esot izskatījusi, tikai ievērojot pieņēmumu, ka pakalpojums tiek sniegts vienīgi galapatērētājiem, kuriem nav tiesību uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu.

10 B. Attiecīgie noteikumi

11 1. Valsts tiesību akti

12 *UStG* 11. pants izskatāmajā lietā piemērojamajā redakcijā (*BGBI. I* Nr. 13/2014) ir formulēts šādi:

“(1) 1. 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 piegādi vai pakalpojumu uz uzņēmuma līguma pamata saistībā ar nekustamo īpašumu, kas paredzēts personai, kas nav uzņēmējs, tam ir jāizsniedz rēķins. Uzņēmējam ir jāizpilda savs pienākums izsniegt rēķinu sešu mēnešu laikā pēc darījuma pabeigšanas.

[..]

(6) Rēķinos, kuru kopējā summa nepārsniedz 400 EUR, pietiek norādīt izdošanas datumu un šādas ziņas:

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.

[..]

(12) Ja uzņēmējs rēķinā par preču piegādi vai cita pakalpojuma 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 neveic atbilstošu rēķina korekciju preču piegādes vai

pakalpojuma saņēmējam. Korekcijas gadījumā 16. panta 1. punktu piemēro *mutatis mutandis*.”

13 2. Savienības tiesības

14 Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļu sistēmu 193. pants ir formulēts šādi:

“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.”

15 Šīs direktīvas 203. pants ir formulēts šādi:

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

16 Direktīvas 220. panta 1. punkts izvilkuma veidā ir formulēts šādi:

“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;

[..]”

17 C. Paskaidrojumi par prejudiciālajiem jautājumiem

18 *Bundesfinanzgericht* 2021. gada 21. jūnija lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojumā bija nepārprotami izklāstījusi, ka 2019. gadā *P GmbH* klienti bija “vienīgi galapatērētāji, kuriem nav tiesību uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu”.

19 Šis *Bundesfinanzgericht* faktu pieņēmums jau tika apšaubīts prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā (skat. it īpaši ģenerāladvokātes secinājumus, 2022. gada 8. septembris, C-378/21, 38. un turpmākie punkti). 2022. gada 8. decembra spriedumā C-378/21 Tiesa nav aplūkojusi šos ģenerāladvokātes apsvērumus. Tiesa spriedumā izklāstīja, ka iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu pamatā ir pieņēmums, saskaņā ar kuru nepastāv nekāds nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, jo *P GmbH* klienti bija vienīgi galapatērētāji, kuriem nav tiesību atskaitīt PVN, ko tiem rēķinā ir iekļāvusi *P GmbH*. “Tikai ievērojot šo pieņēmumu”, Tiesa izskatīšot pirmo jautājumu (18. punkts).

20 Turpinātajā tiesvedībā *Bundesfinanzgericht* atkāpās no šā faktu pieņēmuma. Tagad tā pieņem, ka nav izslēgts, ka *P GmbH* klienti (pamatoti vai nepamatoti) ir atskaitījuši priekšnodokli samaksāto PVN. Tā aplēsa, ka šo klientu īpatsvars ir 0,5 % no kopējā apgrozījuma (jeb aptuveni 112 rēķini no pavisam 22 557 rēķiniem).

- 21 Tieši tāpēc, ka Tiesas atbilde iepriekšējā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā bija nepārprotami balstīta uz to, ka visi *P GmbH* klienti ir galapatērētāji, kuriem nav tiesību atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, pastāv šaubas par to, kāds [tiesiskais regulējums] ir spēkā, pat ja neliela daļa *P GmbH* klientu bija personas, kas ir nodokļa maksātāji (uzņēmēji). Tādējādi (katrā ziņā un pilnībā) nav izslēgts nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks.
- 22 No tā varētu secināt – ņemot vērā to, ka rēķinu korekcija (pakalpojuma saņēmēji “rēķinos par nelielām summām” netika norādīti un tādējādi nav zināmi) faktiski netika veikta, nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks kopumā netika novērsts savlaicīgi un pilnībā un ka tādējādi *P GmbH* ir jāsamaksā pilna visos rēķinos norādītā apgrozījuma nodokļa [PVN] summa.
- 23 Savukārt saskaņā ar ģenerālvokātes secinājumiem direktīvas 203. pants attiecas uz konkrēto kļūdaino rēķinu. No tā varētu secināt, ka nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks pastāv tikai attiecībā uz rēķiniem, kas tika izdoti nodokļa maksātājiem (uzņēmējiem) (pat ja pakalpojuma saņēmējs rēķinā nav norādīts).
- 24 Ja noteicošais ir konkrētais kļūdainais rēķins, tad ir šaubas arī par to, pēc kādiem kritērijiem (jebkurā gadījumā arī aplēšot) ir jānosaka tie rēķini, kuru gadījumā pastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks. Šajā kontekstā nav skaidrs, kā ir jāsaprot “galapatērētāju, kuram nav tiesību uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu” jēdziens. Jautājums rodas par to, vai ar galapatērētāju šādā izpratnē ir jāsaprot tikai persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai ar to ir jāsaprot arī nodokļa maksātājs, kas konkrēto pakalpojumu izmanto tikai privātiem mērķiem (vai citiem mērķiem, kuri nesniedz tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu) un kam tādēļ nav tiesību uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu.
- 25 Nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, norādot pārāk augstu nodokļa likmi – kā tas neapstrīdami ir šajā gadījumā –, izriet no tā, ka pakalpojuma saņēmējs pieprasa priekšnodokļa [atskaitīšanu] pārāk lielā apmērā. Tas it īpaši attieksies uz gadījumiem, kad nodokļa maksātāji (uzņēmēji) izmanto *P GmbH* pakalpojumus kā starpposma pakalpojumus pašu ar nodokli apliekamo pakalpojumu ietvaros (piemēram, – kā ģenerālvokāte minējusi 39. punktā – pašnodarbināts fotogrāfs, kas pārdod rotaļu laukumā uzņemtas fotogrāfijas). Šajā gadījumā pastāv risks, ka, lai gan priekšnodokļa [atskaitīšana] pēc būtības tiek pieprasīta pamatoti, apmēra ziņā (jo pārāk liela) tā tiek pieprasīta nepamatoti.
- 26 Tomēr tas var attiekties arī uz tādiem gadījumiem, kad nodokļa maksātāji (uzņēmēji) izmanto pakalpojumus privātiem mērķiem (vai citiem mērķiem, kas nedod tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu; piemēram, privātu fotogrāfiju uzņemšana; uzņēmēji, kas rotaļu laukumu apmeklē ar saviem bērniem) un šajā saistībā, arī pēc būtības – nepamatoti, pieprasa priekšnodokļa [atskaitīšanu]. *Verwaltungsgerichtshof* pieņem, ka šajā ziņā nozīme var būt arī sniegtā pakalpojuma veidam. Šķiet loģiski, ka uz tāda veida pakalpojumu pamata, kādi ir, piemēram, iekštelpās izvietota bērnu rotaļu laukuma pakalpojumi – tieši

tāpēc, ka tikai izņēmuma gadījumā tos var izmantot kā starpposma pakalpojumus savas uzņēmējdarbības pakalpojumu ietvaros –, tie nodokļu maksātāji, kas šos pakalpojumus saņem, [uz to pamata] arī tikai izņēmuma gadījumā pēc būtības (un šeit arī apmēra ziņā) nepamatoti pieprasīs priekšnodokļa [atskaitīšanu].

- 27 Turpretī, ja pakalpojuma saņēmējs nav nodokļa maksātājs, vispār nepastāv risks, ka tiks pieprasīta rēķinā norādītā summa (pēc būtības un apmēra ziņā).
- 28 Šajā ziņā jebkurā gadījumā varētu būt jāņem vērā arī tas, ka izdotie rēķini ir “rēķini par nelielām summām” un tādējādi tajos it īpaši nav norādīts pakalpojuma saņēmējs. Tāpēc nevarētu arī izslēgt, ka nodokļa maksātājs, kas nav saņēmis šos pakalpojumus, ļaunprātīgi izmanto šo rēķinu (attiecībā uz iespējamu ļaunprātīgu rīcību skat., piemēram, ģenerālvokātes secinājumus, 2023. gada 21. septembris, C-442/22, 2. punkts).
- 29 Kopumā Savienības tiesību interpretācija attiecībā uz šiem jautājumiem nešķiet tik acīmredzama, lai nevarētu rasties pamatotas šaubas (skat. Tiesa, 2018. gada 4. oktobris, spriedums Komisija/Francijas Republika, C-416/17, 110. punkts).
- 30 Tāpēc Tiesai tiek uzdoti jautājumi, lūdzot sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu.

[..]