

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2022. gada 8. decembrī (*)

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

Lietā C-378/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija) iesniegusi ar 2021. gada 21. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 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*],

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

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā atbildes, ko snieguši:

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

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo 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 līgums ir iesniegts tiesvedībā starp P GmbH un Finanzamt Österreich (Austrijas Nodokļu administrācija, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par pārdotās minētās atteikumu koriģēt [P GmbH] pievienotās vērtības nodokļa (PVN) deklarāciju, pamatojoties uz to, ka tā savos rīcības jomas norādījusi pārcēdāinas likmes aprēķināto PVN summu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši PVN direktīvas 193. pantam:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic prešu 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. pants ir noteikts:

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

5 Minētās direktīvas 220. panta 1. punkts ir paredzēts:

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

1) prešu piegādei 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 pamatlīmei (turpmāk tekstā – “UStG 1994”), 11. panta 1. punkta 1. apakšpunkts ir paredzēts:

“Ja uzņēmējs veic darījumu 11. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē, tam ir tiesības izrakstīt rīcību. Ja tas veic darījumu, kas paredzēti citam uzņēmējam tā uzņēmuma vajadzībām vai juridiskai personai, kura nav uzņēmējs, tam ir jāizsniedz rīcība. 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 rīcība. Uzņēmējam ir jāizpilda savs pienākums izsniegt rīcību sešu mēnešu laikā pēc darījuma pabeigšanas.”

7 UStG 1994 11. panta 6. punkts ir noteikts:

“Par rīcībām, kuru kopējā summa nepārsniedz 400 EUR, pietiek ar šādu norādi, ko pievieno emisijas datumam:

1. uzņēmēja, kas ir veicis piegādi vai sniedzis pakalpojumu, nosaukums un adrese;
2. piegādāto prešu 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 kopumu, un
5. nodokļa likme.”

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

“Ja uzņēmums rīcībā, kas attiecas uz piegādi vai citu izpildījumu, ir atsevišķi norādījis nodokļa summu, kas saskaņā ar šo federālo likumu tam nav jāmaksā par darījumu, viņam šā summa ir jāmaksā, pamatojoties uz rīcību, 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. punkts ir noteikts:

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

1. uzņēmumam, kurš ir veicis šo darījumu, ir attiecīgi jākorģē šajā saistībā maksājamā nodokļa summa un

2. uzņēmumam adresētam ir attiecīgi jākorģē šajā saistībā veiktais atskaitījums. Korekcijas tiek veiktas attiecībā uz taksācijas periodu, kurā ir grozāta atlīdzība.”

10 *Bundesabgabenordnung* (Federālais nodokļu kodekss) redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, 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. iekaušanu kredīta nodokļu kontā,
2. aktvu atmaksāšanu, nodošanu vai atsavināšanu un
3. to izmantošanu, lai samaksātu nodokļu parādu,

ja tas izraisītu nepamatotu nodokļu maksātāja iedzīvošanos.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 2019. finanšu gadā prasītāja pamatlietā, kas pārvērta iekšējās esošu rotaļu laukumu, saviem pakalpojumiem piemēroja 20 % PVN likmi. Tā saviem klientiem izsniedza pavisam 22 557 kases čekus, kas ir rīcībā par nelielu summām *UStG 1994* 11. panta 6. punkta izpratnē, kuros minēta šā likme.

12 No līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma 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 koriģēja savu PVN deklarāciju, lai nodokļu administrācija pārmaksātu PVN attiecībā uz tās kredītu.

14 Pārdotā minētā iebilda pret šo korekciju, pamatojoties uz to, ka, pirmkārt, saskaņā ar valsts tiesību prasītājai pamatlietā ir jāmaksā lielākais PVN, jo tās rīcībā nav koriģēti, un, otrkārt, tā kā prasītājas pamatlietā klienti sedza augstākās PVN izmaksas, prasītā korekcija izraisītu tās

nepamatotu iedz?vošanas.

15 Pras?t?ja pamatliet? c?la pras?bu par šo l?mumu, un str?ds tika iesniegts iesniedz?jties? *Bundesfinanzgericht* (Feder?l? finanšu tiesa, Austrija), kura, ?emot v?r? Tiesas judikat?ru, šaub?s par to, vai PVN direkt?vas 203. pantu var vai nevar piem?rot liet?, kuru t? izskata, lai gan nepast?v nek?ds nodok?u ie??mumu zuduma risks. Apstiprinošas atbildes gad?jum? š? tiesa v?las noskaidrot, vai, t? k? pras?t?jai pamatliet? faktiski nav iesp?jams izlabot gala pat?r?t?jiem izrakst?tos r??inus, ir j??em v?r? tas, ka nepast?v nodok?u ie??mumu zaud?šanas risks, lai tai ?autu kori??t PVN deklar?ciju, k? t? ir pras?jusi. Iesniedz?jtiesai v?l ir šaubas par to, vai PVN direkt?va ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas, ka galalietot?ji piln?b? ir samaks?juši PVN un ka t?tad š? nodok?a kori??šanas gad?jum? pras?t?ja pamatliet? iedz?vosies, liedz veikt š?du korekciju.

16 Š?dos apst?k?os *Bundesfinanzgericht* (Feder?l? finanšu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai saska?? ar PVN direkt?vas 203. pantu [PVN] ir j?maks? r??ina izrakst?t?jam, ja – t?d? situ?cij? k? izskat?maj? liet? – nepast?v nodok?u ie??mumu zaud?šanas risks, jo pakalpojumu sa??m?ji ir galapat?r?t?ji, kuriem nav ties?bu atskait?t PVN?

2) Gad?jum?, ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša un t?d?j?di r??ina izrakst?t?jam saska?? ar PVN direkt?vas 203. pantu ir j?maks? [PVN]:

a) vai pakalpojumu sa??m?jiem izrakst?tus r??inus var nekori??t, ja, no vienas puses, nepast?v nodok?u ie??mumu zaud?šanas risks, un, no otras puses, r??inu kori??šana faktiski nav iesp?jama?

b) vai [PVN] kori??šanu nepie?auj apst?klis, ka galapat?r?t?ji nodokli ir samaks?juši, veicot maksu par pakalpojumu, un t?d?j?di uz??m?js [PVN] kori??šanas rezult?t? iedz?votos?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

17 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 203. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?jam, kurš ir sniedzis pakalpojumu un kurš sav? r??in? ir nor?d?jis PVN summu, kas apr??in?ta, pamatojoties uz k??dainu likmi, ir j?maks? šis PVN pat tad, ja nepast?v nek?ds nodok?u ie??mumu zaud?šanas risks, jo š? pakalpojuma sa??m?ji ir vien?gi galapat?r?t?ji, kuriem nav ties?bu uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu.

18 Vispirms j?nor?da – no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka iesniedz?jtiesas uzdoto jaut?jumu pamat? ir pie??mums, saska?? ar kuru šaj? gad?jum? nepast?v nek?ds nodok?u ie??mumu zaud?šanas risks, jo pras?t?jas pamatliet? klienti attiec?gaj? finanšu gad? bija vien?gi galapat?r?t?ji, kuriem nav ties?bu atskait?t PVN, ko tiem r??in? ir iek??vusi pras?t?ja pamatliet?. Tikai iev?rojot šo pie??mumu, Tiesa izskat?s pirmo jaut?jumu.

19 Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, j?atg?dina, ka saska?? ar PVN direkt?vas 203. pantu PVN maks? ikviena persona, kura šo nodokli nor?da r??in?, un ka saska?? ar Tiesas judikat?ru r??in? nor?d?tais PVN ir j?maks? r??ina izsniedz?jam, tostarp tad, ja nav faktiska ar nodokli apliekama dar?juma (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C?712/17, EU:C:2019:374, 26. punkts).

20 Turkl?t no Tiesas judikat?ras izriet, ka PVN direkt?vas 203. panta m?r?is ir nov?rst nodok?u ie??mumu zaud?šanas risku, ko var izrais?t šaj? direkt?v? paredz?t?s atskait?šanas ties?bas (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 K? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 26. punkt?, PVN direkt?vas 203. pants t?d?j?di ir piem?rojams, ja ir k??daini izrakst?ts r??ins par PVN un past?v nodok?u ie??mumu zaud?šanas risks, jo attiec?g? r??ina sa??m?js var izmantot savas ties?bas uz š?da PVN atskait?šanu.

22 T?tad PVN direkt?vas 203. pants atš?iras no š?s direkt?vas 193. panta, jo šaj? p?d?j? min?taj? pant? kopsakar? ar min?t?s direkt?vas 220. panta 1. punktu, ir paredz?ts gad?jums, kad nodok?a maks?t?js ir izdevis r??inu, kur? nor?d?ta pareiza PVN summa saska?? ar šo p?d?jo min?to ties?bu normu, un atbilstoši kurai nodok?a maks?t?jam, kas veic pre?u pieg?di vai sniedz pakalpojumu citam nodok?a maks?t?jam, par ko uzliek nodokli, ir j?izsniedz r??ins šim citam nodok?a maks?t?jam. Š?d? gad?jum? saska?? ar šo 193. pantu PVN maks? nodok?a maks?t?js, kas veic š?du pieg?di vai sniedz š?du pakalpojumu citam nodok?a maks?t?jam.

23 No t? izriet, k? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 26. punkt?, ka PVN direkt?vas 203. pants ir piem?rojams tikai t?dam nodok?u par?dam, kas p?rsniedz to, kurš ir j?maks? situ?cij?s, kur?s ir piem?rojams š?s direkt?vas 193. pants, un t?tad tas neattiecas uz situ?cij?m, kur?s r??in? nor?d?tais PVN ir pareizs. Situ?cij?, kad da?a no r??in? iek?aut? PVN ir nor?d?ta k??daini, min?t?s direkt?vas 203. pants ir piem?rojams tikai PVN summai, kas p?rsniedz to, par kuru ir pien?c?gi izrakst?ts r??ins. Šaj? p?d?j? gad?jum? past?v nodok?u ie??mumu zaud?šanas risks, jo nodok?a maks?t?jam, kas ir š?da r??ina sa??m?js, var pras?t izmantot savas atskait?šanas ties?bas saist?b? ar šo PVN, lai gan kompetentajai nodok?u iest?dei neb?tu iesp?jas noteikt, vai šo ties?bu izmantošanas nosac?jumi ir izpild?ti.

24 Šaj? gad?jum?, k? tas ir atg?din?ts š? sprieduma 18. punkt?, iesniedz?jtiesa ir izsl?gusi š?da nodok?u ie??mumu zaud?šanas riska esam?bu, jo pras?t?jas pamatliet? klient?ra attiec?gaj? taks?cijas gad? bija tikai galapat?r?t?ji, kuriem nav ties?bu uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu. T?tad j?konstat?, ka PVN direkt?vas 203. pants š?d? situ?cij? nav piem?rojams.

25 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild – PVN direkt?vas 203. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?jam, kurš ir sniedzis pakalpojumu un kurš sav? r??in? ir nor?d?jis PVN summu, kas apr??in?ta, pamatojoties uz k??daiņu nodok?a likmi, saska?? ar šo ties?bu normu nav j?maks? r??in? k??daini iek?aut? PVN da?a, ja nepast?v nek?ds nodok?u ie??mumu zaud?šanas risks, jo š? pakalpojuma sa??m?ji ir vien?gi galapat?r?t?ji, kuriem nav ties?bu uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu.

Par otro jaut?jumu

26 ?emot v?r? uz pirmo jaut?jumu sniegto atbildi, uz otro jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

27 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sept?t? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2016. gada 27. j?nija Direkt?vu (ES) 2016/1065, 203. pants

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

nodokļa maksātājam, kurš ir sniedzis pakalpojumu un kurš savs rēķinus ir norādījis pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summu, kas aprēķināta, pamatojoties uz kārtojamu nodokļa likmi, saskaņā ar šo tiesību normu nav jāmaksā rēķinā kārtojamie iekārtu PVN daļa, ja nepastāv nekāds nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, jo šis pakalpojuma saņēmēji ir vienīgi galapatērētāji, kuriem nav tiesību uz priekšnodokļa samaksātu PVN atskaitēšanu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.