



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]
SECINĀJUMI,
sniegti 2024. gada 19. decembrī¹

Lieta C-794/23

Finanzamt Österreich
pret
P GmbH

(*Verwaltungsgerichtshof* (Administratīvā tiesa, Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Pakalpojums – Norāde uz kļūdainu, pārāk lielu PVN rēķinā – Personām, kuras nav nodokļu maksātājas un kurām nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, izrakstīti rēķini – Atbildība par nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku – Rēķinu, kuru gadījumā pastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, noteikšana – Dalībvalstu procesuālā autonomija – Pierādīšanas pienākums – Nodokļu iestāžu pilnvaras veikt aplēsi – Saprātīgas aplēses kritēriji

I. Ievads

1. Šī tiesvedība parāda, ka, ņemot vērā procesuālo ekonomiju, dažkārt ir vēlams ne tikai atbildēt uz skaidri uzdoto jautājumu, bet arī mēģināt atrisināt problēmu, kas acīmredzami ir tā pamatā, pat ja iesniedzējtiesa to nav skaidri norādījusi.

2. Tiesa, atbildot uz pirmo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, nosprieda, ka galapatērētājam izsniegts rēķins par iekšējās esoša rotaļu laukuma apmeklēšanu nerada nodokļu saistības, ja rēķinā bija norādīta kļūdaina un pārāk liela PVN summa². Tas tāpēc, ka šādā gadījumā nepastāvēt nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, ko radītu nepamatota priekšnodokļa atskaitīšana attiecībā uz šiem klientiem. Taču, tā kā patiesībā nekad nav iespējams izslēgt, ka kāds no daudzajiem rotaļu laukumu apmeklētājiem, iespējams, bija arī nodokļu maksātājs (uzņēmējs), un tāpēc nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks tomēr varētu rasties, rodas jautājums par to, kā nošķirt šos divus gadījumus. Šis jautājums rodas vēl jo vairāk tāpēc, ka pakalpojumu sniedzotais uzņēmējs parasti neregistrē – šajā lietā vairāk nekā 20 000 – klientu identitāti ikdienas masveida tirdzniecībā.

¹ Oriģinālvaloda – vācu.

² Spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Tomēr, tā kā šī problēma tika aplūkota tikai secinājumos³, nevis spriedumā, Tiesai tajā pašā valsts tiesvedībā nākamajā instancē tiek uzdots jautājums par to, kā un pēc kādiem kritērijiem jānošķir abi gadījumi.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

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

5. PVN direktīvas 193. pantā noteikts, kam 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. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

6. PVN direktīvas 168. pants 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 kuru 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; [..].”

7. PVN direktīvas 203. pants reglamentē maksājamo nodokli, kas jānorāda rēķinā:

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

8. PVN direktīvas 220. panta 1. punktā 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; [..].”

³ Ģenerālvokātes J. Kokotes [J. Kokott] secinājumi lietā *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdains izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:657).

⁴ Padomes 2006. gada 28. novembra direktīva (OV 2006, L 347, 1. lpp.) redakcijā, kas bija spēkā gadā, par kuru ir strīds (2019. gads); šajā ziņā pēdējie grozījumi izdarīti ar Padomes 2018. gada 20. decembra Direktīvu 2018/2057/ES (OV 2018, L 329, 3. lpp.).

B. Austrijas tiesības

9. *Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze* (1994. gada Apgrozījuma nodokļa likums; turpmāk tekstā – “UStG”) 11. panta 1. punkta 1. apakšpunktā reglamentēts pienākums izsniegt rēķinu:

“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 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 jāizsniedz rēķins. Uzņēmējam jāizpilda savs pienākums izsniegt rēķinu sešu mēnešu laikā pēc darījuma pabeigšanas.”

10. UStG 11. panta 6. punktu piemēro rēķiniem par nelielām summām, un tajā noteikts:

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

- 1) uzņēmēja, kas ir veicis piegādi vai sniedzis pakalpojumu, nosaukumu un adresi;
- 2) piegādāto preču daudzumu un parasto tirdzniecības nosaukumu vai cita pakalpojuma veidu un apjomu;
- 3) piegādes vai cita pakalpojuma sniegšanas dienu vai laikposmu, uz kuru attiecas pakalpojums;
- 4) atlīdzību un nodokļa summu, kas attiecas uz piegādi vai citu pakalpojumu kopumā; un
- 5) nodokļa likmi.”

11. UStG 11. panta 12. punkts piemērojams nodokļu saistībām gadījumos, kad nodoklis norādīts nepamatoti, un formulēts šādi:

“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 jāsamaksā, pamatojoties uz rēķinu, ja viņš neveic atbilstošu rēķina korekciju preču piegādes vai pakalpojuma saņēmējam. Korekcijas gadījumā 16. panta 1. punktu piemēro *mutatis mutandis*.”

III. Fakti un prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

12. *P GmbH* ir saskaņā ar Austrijas tiesībām dibināta sabiedrība ar ierobežotu atbildību. Tā apsaimnieko iekšējās esošu rotaļu laukumu. 2019. gadā, par kuru ir strīds, *P GmbH* atlīdzībai par tās pakalpojumiem (iekšējās esoša rotaļu laukuma ieejas maksai) piemēroja standarta 20 % nodokļa likmi. Tomēr faktiski šiem *P GmbH* pakalpojumiem 2019. gadā, par kuru ir strīds, bija jāpiemēro samazināta 13 % nodokļa likme (viena no samazinātajām nodokļa likmēm Austrijā gadā, par kuru ir strīds, saskaņā ar PVN direktīvas 98. panta 1. punktu).

13. Atlīdzības samaksas brīdī *P GmbH* izsniedza klientiem kases aparāta čekus, kas saskaņā ar *UStG* 1994 11. panta 6. punktu ir rēķini par nelielām summām (vienkāršoti rēķini saskaņā ar PVN direktīvas 238. pantu, kas skatīts kopā ar tās 226.b pantu). 2019. gadā, par kuru ir strīds, *P GmbH* kopumā izsniedza 22 557 rēķinus. *P GmbH* koriģēja tās apgrozījuma nodokļa deklarāciju par 2019. gadu, lai no nodokļu administrācijas saņemtu pārmaksātā apgrozījuma nodokļa atmaksu. Nodokļu administrācija atteicās veikt atmaksu, jo *P GmbH* neesot koriģējusi rēķinus un turklāt esot nepamatoti iedzīvojušies, saņemot tāda nodokļa atmaksu, kas saskaņā ar likumu tai nebija jāmaksā.

14. Par šo lēmumu *P GmbH* cēla prasību. Šajā lietā kompetentā *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija) saskaņā ar LESD 267. pantu uzdeva Tiesai divus prejudiciālus jautājumus. Tiesa šajā ziņā atbildēja tikai uz pirmo jautājumu, nospriežot, ka PVN direktīvas 203. pants jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu maksātājam, kurš sniedzis pakalpojumu un kurš savā rēķinā 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 atskaitīšanu⁵.

15. Ar nolēmumu, kas tika apstrīdēts *Verwaltungsgerichtshof* (Administratīvā tiesa), *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) koriģēja paziņojumu par apgrozījuma nodokli attiecībā uz 2019. gadu. *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) pieņēma, ka *P GmbH* pakalpojumus izmantoja “(gandrīz) vienīgi” klienti, kuri kā galapatērētāji nevarētu pieprasīt priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu. Taču, tā kā neesot pilnībā izslēgts, ka *P GmbH* klienti (pamatoti vai nepamatoti) uz rēķinu pamata ir veikuši priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu, esot jāveic aplēse. Tā kā pārliecinoši lielāka esot varbūtība, ka *P GmbH* pakalpojumi tika sniegti klientu privātam vajadzībām, *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) summu, par kuru pastāv nodokļa parāds, pamatojoties uz grāmatvedības uzskaiti, aplēsa 0,5 % no kopējā apgrozījuma apmērā. Attiecībā uz izdotajiem apliecinošajiem dokumentiem (kopā 22 557 rēķini) tas skarot aptuveni 112 rēķinus, par kuriem (pamatoti vai nepamatoti) tika veikta priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšana.

16. *Finanzamt* (Nodokļu pārvalde) pret to vēršas ar revīzijas [*Revision*] sūdzību. Tā norāda, ka pārsūdzētajā spriedumā ir atkāpes no Tiesas judikatūras. No Tiesas sprieduma neizrietot aplēses veidā veikts sadalījums starp galapatērētājiem, no vienas puses, un nodokļu maksātājiem, no otras puses, kuriem būtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

17. Tā kā Tiesas atbilde iepriekšējā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā bija skaidri balstīta uz to, ka visi *P GmbH* klienti bija galapatērētāji, kuriem nebija tiesības atskaitīt priekšnodokli, iesniedzējtiesai ir šaubas par to, kas jāpiemēro, pat ja tikai neliela daļa no *P GmbH* klientiem bija nodokļu maksātāji. Tāpēc nav izslēgts nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks (katrā ziņā ne pilnībā).

⁵ Spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968, 25. punkts).

18. Tāpēc *Verwaltungsgerichtshof* (Administratīvā tiesa) apturēja tiesvedību un saskaņā ar LESD 267. pantu uzdeva Tiesai šādus jautājumus:

- “1) Vai PVN direktīvas 203. pants jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kurš sniedzis pakalpojumu un kurš savā rēķinā 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 sniedzis vēl citus tāda paša veida pakalpojumus citiem nodokļa maksātājiem?
- 2) Vai ar “galapatērētāju, kuram nav tiesību uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu” Tiesas 2022. gada 8. decembra sprieduma lietā C-378/21 izpratnē jāsaprot tikai persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai ar to jāsaprot arī nodokļa maksātājs, kas konkrēto pakalpojumu izmanto tikai privātiem mērķiem (vai citiem mērķiem, kas nesniedz 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, jāizvērtē, par kādiem rēķiniem (vismaz veicot aplēsi) nodokļa maksātājam nav jāmaksā rēķinā kļūdaini iekļautā summa, jo nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks?”

19. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza Austrijas Republika, Vācijas Federatīvā Republika, Portugāle un Eiropas Komisija. Saskaņā ar Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi.

IV. Juridiskā analīze

A. Par prejudiciālajiem jautājumiem un pārbaudes gaitu

20. Abi pirmie jautājumi būtībā ir par PVN direktīvas 203. panta interpretāciju un nodokļu saistībām kļūdaini izrakstīta rēķina dēļ (ar norādi par pārāk lielu PVN), un uz tiem var atbildēt diezgan vienkārši (šajā ziņā B sadaļā).

21. Trešais jautājums ir par problēmu, kurai ir nozīme praksē: kā jāvērtē liels skaits kļūdainu rēķinu (šajā lietā tās kopā bija 22 557), saistībā ar kuriem, ņemot vērā pakalpojuma priekšmetu, var uzskatīt, ka to lielākā daļa izsniegta galapatērētājiem, kuri nav nodokļu maksātāji? Tā kā nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks var rasties tikai saistībā ar nodokļu maksātājiem adresētajiem rēķiniem, jāprecizē kritēriji, kas ļauj identificēt šos rēķinus. Tas tāpēc, ka tikai šādā gadījumā var rasties nodokļu saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu.

22. Pirmais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, šķiet, bija balstīts uz pieņēmumu, ka klienti bija vienīgi galapatērētāji, bet otrais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir balstīts uz to, ka daļa no rēķiniem patiešām tika izsniegti arī nodokļu maksātājiem, kuri, iespējams, ar šiem rēķiniem būtu varējuši pieprasīt pārāk lielu priekšnodokļa atskaitījumu. Pēc lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pirmās instances tiesa – iespējams, interpretējot manus secinājumus⁶ –

⁶ Ģenerālvokātes J. Kokotes secinājumi lietā *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:657, 41. punkts), kuros es jau toreiz norādīju uz iespēju izdarīt aplēsi.

aplēsa šo daļu (0,5 %) un saistībā ar aptuveni 112 no 22 557 rēķiniem konstatēja nodokļu saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu. Iesniedzējtiesa uzdod jautājumu par Savienības tiesībās šādi aplēsei izvirzītajiem kritērijiem (šajā ziņā C sadaļā).

B. Par pirmo un otro jautājumu (nodokļu saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu)

23. Šķiet, ka nav strīda par to, ka nodokļu saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu attiecas arī uz PVN, kas kļūdaini (pārāk lielā apmērā) atsevišķi norādīts rēķinos par nelielām summām. Proti, tas atbilst Tiesas līdzšinējai judikatūrai par PVN direktīvas 203. panta mērķi. Mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku, ko var radīt rēķina saņēmēja atsaukšanās uz priekšnodokļa nepamatotu atskaitīšanu, pamatojoties uz šo rēķinu⁷.

24. Tiesības atskaitīt priekšnodokli gan var tikt izmantotas tikai attiecībā uz nodokļiem, kuri saistīti ar darījumu, par kuru uzliek PVN⁸. Tomēr nodokļu ieņēmumi ir apdraudēti, kamēr rēķina, kurā nepamatoti norādīts PVN, saņēmējs šo rēķinu vēl var izmantot, lai īstenotu atskaitīšanas tiesības saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu⁹. Proti, nevar izslēgt, ka nodokļu administrācija nevar savlaicīgi konstatēt, vai materiāltiesiski apsvērumi pēc būtības nepieļauj formāli piešķirto tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošanu.

25. Tādējādi PVN direktīvas 203. panta mērķis gadījumā, ja ir nepamatoti norādīts (pārāk liels) PVN, 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 saņēmējam¹⁰. Saskaņā ar PVN direktīvas 203. panta formulējumu šajā gadījumā nav nepieciešams, lai rēķina saņēmējs būtu faktiski atskaitījis priekšnodokli. Pietiek ar to, ka pastāv risks, ka šāds atskaitījums varētu tikt īstenots. Principā nav nozīmes tam, vai atskaitīšana veikta pareizi vai kļūdaini.

26. Šajā ziņā 203. pantā reglamentēta riska situācija. Saskaņā ar to rēķini (tostarp arī ar rēķini par nelielām summām) tiek sagatavoti tikai tad, ja tie tiek izsniegti nodokļu maksātājam. Tas tāpēc, ka, kā izriet no PVN direktīvas 168. panta, formāli tikai nodokļu maksātājam (iespējams) ir tiesības atskaitīt priekšnodokli.

27. Savukārt konkrētais apmērs, kādā nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, ir jautājums pēc būtības un atkarīgs, piemēram, no saņemtā pakalpojuma izmantošanas. Izmantošanas raksturs neskar (abstrakto) iespēju atskaitīt priekšnodokli un tādējādi arī atbildību par risku saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu.

⁷ Šādi *expressis verbis* spriedumos, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968, 20. punkts), 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, *Stroy 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).

⁸ Spriedums, 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 13. punkts).

⁹ Šādi *expressis verbis* spriedums, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. un nākamie punkti), ar norādi uz spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. punkts). Skat. arī spriedumu, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968, 21. punkts).

¹⁰ Šajā ziņā skat. arī manus secinājumus lietā *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:35, 31. un nākamie punkti) un lietā *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:657, 32. punkts).

28. Tāpēc, tāpat kā norāda Komisija un pretēji tam, ko savos rakstveida apsvērumos apgalvo Vācija un Austrija, PVN direktīvas 203. pants attiecas arī uz rēķiniem, kas tiek izsniegti nodokļu maksātājiem, kuriem faktiski nav tiesību uz atskaitījumu tādēļ, ka pakalpojums tiek izmantots privātām vajadzībām. Tas pats attiecas uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti nodokļu maksātājiem, kuriem to vēlāk veikto darījumu, kas ir atbrīvoti no nodokļa, dēļ arī faktiski nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

29. Šo interpretāciju, pirmkārt, var īstenot, jo tā balstās tikai uz rēķina saņēmēja (neatkarīgi no tā, vai viņš ir vai nav nodokļu maksātājs) statusu un, otrkārt, tajā ir ņemts vērā PVN direktīvas 203. panta kā riska situācijas raksturs. Tas tāpēc, ka abos gadījumos nevar izslēgt, ka – kā Tiesa to jau norādījusi¹¹ – nodokļu administrācija nevar savlaicīgi konstatēt, vai materiālie apsvērumi nepieļauj nodokļu maksātājam formāli piešķirto tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošanu.

30. Es jau esmu plaši pamatojusi to¹² – kā to pretēji Austrijai apgalvo arī Vācija –, ka no PVN direktīvas 203. panta nevar izsecināt viena rēķina “darvas pilienu” iedarbību uz citu rēķinu. Pat ja nevar izslēgt zināmu risku konkrētos gadījumos – jo rēķins varētu būt izsniegts arī nodokļu maksātājam¹³ –, tas nenozīmē, ka pienākums maksāt nodokli saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu attiecas uz visiem rēķiniem (šajā lietā – 22 557).

31. Šāda ideja par “darvas pilienu” PVN tiesību jomai ir sveša. Nodokļu saistības saskaņā ar direktīvas 203. pantu – kā to pamatoti uzsver arī Komisija – attiecas uz konkrēto kļūdaino rēķinu. Turklāt šāda “darvas pilienu” iedarbība būtu apšaubāma arī no samērīguma principa aspekta.

32. Tādējādi uz pirmo un otro jautājumu var atbildēt šādi: personai (šajā lietā – *P GmbH*) nav jāmaksā PVN saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu par kļūdainiem rēķiniem, kurus tā izrakstījusi personai, kas nav nodokļu maksātāja, pat ja tā citiem nodokļu maksātājiem izrakstījusi citus kļūdainus rēķinus (neatkarīgi no tā, vai tiem faktiski vai daļēji atļauts atskaitīt PVN vai arī tiem nav atļauts to darīt), par kuriem tai tādējādi jāmaksā nodoklis saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu.

C. Par nodokļu saistībām saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu gadījumā, ja pastāv neizslēdzams nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks (trešais jautājums)

1. Vispārīgi

33. Kā tikko paskaidrots, nodokļu saistības saskaņā ar direktīvas 203. pantu attiecas uz konkrētu kļūdainu rēķinu, kas izsniegts nodokļu maksātājam. Jautājums ir “tikai” par to, kā šis rēķins jānosaka liela rēķinu skaita gadījumā, it īpaši tad, ja – kā tas ir masveida tirdzniecībā – rēķinu adresātu identitāte nav zināma. Galu galā tas ir jautājums par argumentācijas un pierādīšanas pienākumu nodokļu procedūrā. PVN direktīvā par šo jautājumu nav ietvertas konkrētas norādes.

¹¹ Šādi *expressis verbis* spriedums, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 29. punkts), ar norādi uz spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. punkts).

¹² Mani secinājumi lietā *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:657, 38. un nākamie punkti).

¹³ Es norādu uz manu piemēru secinājumos lietā *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:657, 39. punkts): pašnodarbināts fotogrāfs ar savu dēlu apmeklēja šo iekšējās esošo rotaļu laukumu, lai izgatavotu fotogrāfijas, kuras viņš vēlāk izmanto kā reklāmu savā studijā.

Arī no PVN direktīvas 273. panta (dalībvalstu pilnvaras ieviest citus pienākumus, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu) nevar secināt prasības šajā ziņā – pretēji tam, ko, šķiet, apgalvo Portugāle savos rakstveida apsvērumos.

34. Tomēr detalizētāka PVN direktīvas interpretācija dažos gadījumos pilnībā ļauj neņemt vērā dažas maznozīmīgas situācijas. Tādējādi, piemēram, nosakot saprātīgu priekšnodokļa atskaitījuma sadalījumu (priekšnodokļa atskaitījuma *pro-rata* likme), saskaņā ar PVN direktīvas 173. panta 2. punkta e) apakšpunktu var paredzēt, ka nenoīmīgas summas netiek ņemtas vērā. Lai gan šai tiesību normai šajā lietā nav nozīmes, tā parāda, ka PVN direktīva balstīta uz principu, ka nelielām summām, iespējams, nav ietekmes uz jautājumiem par daudzu darījumu sadalījumu dažādās apakškategorijās. Tas, šķiet, saistīts arī ar samērīguma principu.

2. Dalībvalstu procesuālā autonomija

35. Visbeidzot, rēķinu, kas rada nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku, un rēķinu, attiecībā uz kuriem šis risks ir izslēgts, precīza noteikšana tomēr joprojām ir jautājums par argumentācijas un pierādīšanas pienākumu katras dalībvalsts nodokļu procedūrā.

36. Tā kā PVN direktīvā nav atbilstošas tiesību normas, šī argumentācijas un pierādīšanas pienākuma satura noteikšana – kā uzsver gan Vācija, gan Komisija – ietilpst dalībvalstu kompetencē (procesuālās autonomijas princips)¹⁴. Tomēr kārtība, kādā tiek pielāgots argumentācijas un pierādīšanas pienākums, nedrīkst būt nelabvēlīgāka par to, kas ir piemērojama līdzīgās iekšējās situācijās (līdzvērtības princips). Par to nekas neliecina, lai gan Austrija diemžēl savos apsvērumos nav izdarījusi nekādus apsvērumus par šo jautājumu.

37. Turklāt kārtība nedrīkst būt tāda, kas padara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtina Savienības tiesību sistēmā paredzēto tiesību īstenošanu (efektivitātes princips)¹⁵. PVN direktīvas piemērošanas jomā tas nozīmē arī to, ka dalībvalstīm šis satura noteikšanas pilnvaras ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, it īpaši samērīguma un nodokļu neitralitātes principus¹⁶.

38. Parasti administratīvo procesu publiskajās tiesībās (tādas ir arī nodokļu tiesības) raksturo izmeklēšanas princips. Tas nozīmē, ka nodokļu iestādes principā noskaidro faktus pēc savas iniciatīvas. Nodokļu tiesībās tas parasti tiek papildināts ar vairākiem nodokļu maksātāja sadarbības pienākumiem. Jo mazāk viņš izpilda tā sadarbības pienākumus, jo ierobežotāks ir nodokļu administrācijas izmeklēšanas pienākums. Taču (no abiem) lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu neizriet, ka *P GmbH* šajā lietā būtu pieļāvusi jebkādu nolaidību, un līdz ar to fakti principā ir jānoskaidro nodokļu administrācijai.

¹⁴ 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), par līdzīgām situācijām rēķinu korekcijas gadījumā.

¹⁵ Spriedumi, 2021. gada 9. septembris, *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, EU:C:2021:723, 59. punkts), 2020. gada 16. jūlijs, *UR* (Advokātu PVN maksāšanas pienākums) (C-424/19, EU:C:2020:581, 25. punkts), 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 58. punkts), 2014. gada 10. jūlijs, *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54. punkts), 2013. gada 24. oktobris, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. punkts), 2010. gada 21. janvāris, *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 17. punkts), un 2009. gada 3. septembris, *Fallimento Olimpiclub* (C-2/08, EU:C:2009:506, 24. punkts).

¹⁶ Šādā nozīmē jau arī: spriedumi, 2024. gada 16. maijs, *Slovenské Energetické Strojárne* (C-746/22, EU:C:2024:403, 51. un nākamie punkti), 2024. gada 29. februāris, *Consortium Remi Group* (C-314/22, EU:C:2024:183, 84. un nākamie punkti), un 2022. gada 13. februāris, *HUIMDA* (C-397/21, EU:C:2022:790, 39. un nākamie punkti).

39. Ja situācija nevar tikt izklāstīta pietiekami skaidri, piemēro noteikumus par objektīvo pierādīšanas pienākumu. Saskaņā ar to nodokļu administrācijai parasti ir objektīvs pienākums pierādīt faktus, kas pamato nodokļa un lielāka nodokļa piemērošanu, ja nodokļu maksātājs ir izpildījis savus sadarbības pienākumus, savukārt nodokļu maksātājam ir pienākums pierādīt faktus par nodokļa samazinājumu.

40. Taču, ja personām, kuras nav nodokļu maksātājas, izsniegti kļūdaini rēķini nerada nodokļu saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu, jo nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks¹⁷, tikai personām, kuras ir nodokļu maksātājas, izsniegti rēķini var radīt nodokļu saistības saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu.

41. Tādējādi, lai varētu secināt, ka pastāv nodokļu saistības PVN direktīvas 203. panta izpratnē, nodokļu administrācijai principā jānosaka to rēķinu skaits, kas izsniegti nodokļu maksātājiem par iekštelpu rotaļu laukuma apmeklējumu. Tomēr, ņemot vērā, ka nodokļu tiesībām raksturīga ļoti liela skaita darījumu, nodokļu maksātāju un administratīvo aktu pārvaldība (t.s. masveida procedūra), dalībvalstīs ir diezgan izplatīts¹⁸, ka nodokļu administrācija var aplēst nodokļa bāzes, ja tās nav jānosaka.

3. Nodokļu administrācijas aplēses izdarīšanas pilnvaras un Savienības tiesības

42. Savienības tiesības – kā pamatoti uzsver arī Komisija – to neaizliedz. Tomēr minētā priekšnoteikums ir tāds, ka šīs tiesības veikt aplēses tiek īstenotas saskaņā ar nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem¹⁹.

43. Tiesa saistībā ar nodokļu maksātāja apgrozījuma aplēsi ir nospriedusi²⁰, ka “PVN direktīva, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz tādu valsts tiesisko regulējumu [...], ar kuru nodokļu iestādei ir atļauts gadījumā, ja pastāv būtiskas atšķirības starp deklarētajiem ieņēmumiem un ieņēmumiem, kas novērtēti, pamatojoties uz nozares pētījumiem, izmantot [...] induktīvu metodi, lai noteiktu nodokļu maksātāja sasniegto apgrozījumu”.

44. Tas nav nekas cits kā apgrozījuma aplēse, jo no nodokļu administrācijas viedokļa nodokļu maksātāja apgrozījuma deklarācija nebija ticama. Tomēr priekšnoteikums – kā Tiesa norāda turpinājumā – ir tāds, ka “ar šo tiesisko regulējumu un tā piemērošanu nodokļa maksātājam, ievērojot nodokļu neitralitātes un samērīguma principus, kā arī tiesības uz aizstāvību, tiek ļauts apstrīdēt ar šādu metodi iegūtos rezultātus, balstoties uz viņa rīcībā esošajiem pierādījumiem par pretējo”.

45. Samērīguma princips nepieļauj, ka mērķis (nodokļa iekasēšana, pamatojoties uz atbildību par risku) attaisno līdzekļus (aplēse, saskaņā ar kuru visi rēķini izsniegti nodokļu maksātājiem).

¹⁷ Spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968).

¹⁸ Vācijā *Abgabenordnung* [Nodokļu noteikumu] 162. panta 1. punktā skaidri paredzētas dalībvalstu aplēses izdarīšanas pilnvaras. Itālijā 62.e panta 3. punkts un 62.a pants *Decreto legge* (Dekrētlukums) Nr. 331/93, kas pārveidots ar 1993. gada 29. oktobra likumu Nr. 427, atļāva induktīvi konstatēt (t.i. aplēst) uzņēmuma kopējo apgrozījumu. Austrijā *Bundesabgabenordnung* [Federālā nodokļu kodeksa] 184. pantā paredzētas attiecīgas aplēses izdarīšanas pilnvaras.

¹⁹ Spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 37. punkts), norādot uz spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740, 44. punkts).

²⁰ Spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 46. punkts).

46. Šajā ziņā noteicoša nozīme ir konkrētā gadījuma apstākļu kopumam, šajā lietā faktam, ka iekšējās esoša rotaļu laukuma klienti, šķiet, drīzāk reti ir nodokļu maksātāji tiesību aktu PVN jomā izpratnē. Kā Tiesa jau izklāstījusi, apgrozījuma vērtējumam jābūt precīzam, uzticamam un aktuālam²¹. Tas pats attiecas uz to rēķinu novērtēšanu, kuriem ir riska potenciāls. Aplēsei jāatspoguļo dzīves realitāte un vispārējā pieredze, tādējādi, piemēram, 50 % aplēse šajā gadījumā šķiet nesamērīga.

47. Kopējā PVN sistēma nodrošina “saimniecisko darbību aplikšanas ar nodokļiem pilnīgu neitralitāti neatkarīgi no to mērķiem vai rezultātiem, ja minētās darbības ir arī apliktas ar PVN”²². Tāpēc PVN jomā neitralitātes princips prasa, lai uzņēmums kā nodokļu iekasētājs valsts labā principā tiktu atbrīvots no galīgā PVN sloga²³, ja pati uzņēmējdarbība tiek veikta, lai (principā) īstenotu ar nodokli aplikamus darījumus²⁴. Tā tas ir šajā lietā.

48. Gadījumā, ja izsniegti kļūdaini rēķini, kuros norādīts pārāk liels PVN, neitralitātes principa ievērošanu nodrošina iespēja, kas dalībvalstīm jāparedz, proti, koriģēt jebkuru rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību vai ja tas savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku²⁵. Tomēr pārmērīga aplēse to apdraudētu. Tāpēc no neitralitātes un samērīguma principiem izriet, ka tādā gadījumā kā šis, kad saskaņā ar vispārējo dzīves pieredzi starp *P GmbH* klientiem drīzāk ir maz nodokļu maksātāju, nodokļu administrācija katrā ziņā var izdarīt tikai piesardzīgas aplēses.

49. Tāpēc – kā to pārsūdzētajā tās nolēmumā pamatoti atzinusi *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) – konkrēti kritēriji rēķinu daļai, kas apdraud nodokļu ieņēmumus, izriet no pakalpojuma veida un tipiskajiem klientiem. Saistībā ar pakalpojumiem, ko parasti izmanto nodokļu maksātāji, var izdarīt dāsnāku aplēsi, ja rēķina izsniedzējam neizdodas sniegt norādes par to, kāpēc noteikta procentuāla rēķinu daļa izsniegta personām, kas nav nodokļu maksātājas. Tādu pakalpojumu gadījumā, kas, kā tas ir šajā lietā, galvenokārt tiek sniegti personām, kas nav nodokļu maksātājas, jāveic piesardzīgāks vērtējums, ja nodokļu administrācija nespēj sniegt norādes par iemesliem, kādēļ daļa no rēķiniem tomēr izsniegta nodokļu maksātājiem.

50. Iespējams, arī izlase *a posteriori* – vienā dienā visi apmeklētāji tiek iztaujāti par to, vai viņi ir reģistrēti kā PVN maksātāji – var sniegt norādes, izdarot šo aplēsi. Tomēr galu galā runa ir par faktu un pierādījumu novērtēšanu konkrētajā gadījumā, kas jāveic valsts tiesai. Katrā ziņā pārsūdzētajā *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) spriedumā izdarītais pieņēmums, saskaņā ar kuru tikai 0,5 % no pakalpojumiem sniegti nodokļu maksātājiem, manā ieskatā nav nesaprātīgs un arī nešķiet nesamērīgs.

²¹ Spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 42. punkts – tā to gan apzīmē kā “ši apgrozījuma noteikšanu indukcijas ceļā”, kas, manuprāt, nav nekas cits kā aplēses apraksts).

²² Spriedumi, 2018. gada 28. februāris, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 38. punkts), 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts), 2005. gada 3. marts, *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 25. punkts un tajā minētā judikatūra), un 1985. gada 14. februāris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts).

²³ Pastāvīgā judikatūra, skat., piemēram, 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).

²⁴ Skat. spriedumus, 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts), 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 51. punkts), 2005. gada 21. aprīlis, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. punkts), un manus secinājumus lietā *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 42. punkts).

²⁵ Spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult* (C-648/18, EU:C:2018:520, 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).

51. Iespējama varētu būt arī t.s. drošības piemaksa (piemēram, 5 % apmērā), lai izslēgtu jebkādu nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku. Tomēr ar šo piemaksu būtu jāņem vērā arī “nodrošināmā” riska izdarītāja identitāte. Proti, ja kļūda, kas pieļauta, sagatavojot rēķinu, balstīta uz pašas nodokļu administrācijas nepareizi sniegtām deklarācijām vai ja tā izriet no vēlāk grozītas judikatūras, šī kļūda un tāad iespējama nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks neietilpst rēķina izsniedzēja atbildības jomā. Ņemot vērā – kā to pamatoti norāda Tiesa –, ka tas rīkojas tikai kā cita nodokļa iekasētājs valsts labā, drošības piemaksai nebūtu vietas. Savukārt, ja uzņēmējs pieļāvis kļūdu, nosakot pareizu nodokļa likmi, vērtējumā var pilnībā ņemt vērā nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku, izmantojot drošības piemaksu.

V. Secinājumi

52. Tādējādi es ierosinu Tiesai uz *Verwaltungsgerichtshof* (Administratīvā tiesa, Austrija) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Personai nav jāmaksā PVN saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu par kļūdainiem rēķiniem, ko tā izsniegusi personai, kura nav nodokļu maksātāja, pat ja tā izsniegusi citus kļūdainus rēķinus citiem nodokļu maksātājiem, par kuriem tai saskaņā ar šo pantu jāmaksā nodoklis. Šo rēķinu daļa vajadzības gadījumā jānosaka, izdarot aplēsi.
- 2) Šajā ziņā kritēriji, pēc kuriem aprēķina to rēķinu daļu, kas apdraud nodokļu ieņēmumus, izriet no pakalpojuma veida un tipiskajiem klientiem. Tāpat fakts, kurš pieļāvis kļūdu, un veids, kādā rēķina izsniedzējs piedalījies faktu noskaidrošanā, var būt aplēses izdarīšanai nozīmīgi kritēriji.