Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 8. jūlijā [1]

Lieta C-156/20

Zipvit Ltd
pret
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(*Supreme Court of the United Kingdom* (Apvienotās Karalistes Augstākā tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 168. pants un 178. panta a) punkts – Tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanās attiecībā uz saņemtu pakalpojumu, par kuru kļūdaini ir uzskatīts, ka tas ir atbrīvots no nodokļa – PVN iekļaušana cenā, neraugoties uz kļūdu – Rašanās periods – PVN, kas maksājams vai samaksāts – Rēķina saglabāšana kā materiāltiesisks nosacījums – Nošķiršana no priekšnodokļa atskaitīšanas formālajiem nosacījumiem

I. Ievads

1. Divi uzņēmumi, tāpat kā nodokļu administrācija, abi uzskata, ka pakalpojums ir atbrīvots no nodokļa, tomēr atbilstoši Savienības tiesībām tas ir kļūdaini. Attiecīgi ir panākta vienošanās tikai par cenu bez PVN, par ko ir izrakstīts rēķins, un tikai šī cena arī ir samaksāta. Pēc tam, kad kļūda tika atklāta, nodokļu administrācija, tostarp, šķiet, arī administrēšanas vienkāršošanas apsvērumu dēļ "ir atteikusies" veikt piedziņu no pakalpojumu sniedzēja, jo daudziem pakalpojumu saņēmējiem būtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. No nodokļu viedokļa tā būtu tikai "nulles summas spēle" ar lielu administratīvo slogu visām iesaistītajām pusēm. Pēc tam, kad attiecībā uz pakalpojumu sniedzēju ir iestājies noilgums, pakalpojumu saņēmējs (šajā gadījumā *Zipvit*) pieprasa priekšnodokļa atskaitīšanu. Taču, ņemot vērā to, ka nav rēķina, kurā būtu atsevišķi norādīts PVN, nodokļu administrācija pret to iebilst.

2. Šajos apstākļos divi aspekti pamudināja valsts tiesu vērsties Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu. Pirmkārt, no PVN direktīvas 73., 78. un 90. panta izriet, ka summa, kurai uzliek PVN, ir visa summa, ko pakalpojumu sniedzējs faktiski ir saņēmis. Attiecīgi uz šī pamata varēja būt radušās *Zipvit* tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Otrkārt, pamatojoties uz Tiesas nolēmumu lietā *Vădan* [2], atkal ir radušās šaubas par rēķina nozīmi priekšnodokļa atskaitīšanai. Tādējādi it īpaši rodas jautājums, vai šāds rēķins ir nepieciešams, lai atskaitītu priekšnodokli.

[1] Oriģinālvaloda – vācu.

[2] Spriedums, 2018. gada 21. novembris (C-664/16, EU:C:2018:933).

3. Tādēļ Apvienotās Karalistes Augstākā tiesa šaubās par nodokļu administrācijas atteikuma atskaitīt priekšnodokli atbilstību Savienības tiesībām. Savukārt Komisija uzskata tieši otrādi, norādot: "*The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this one of those times*." [Vienkārša atbilde uz šajā lietā izvirzītajiem jautājumiem ir tāda, ka, ņemot vērā, ka *Zipvit* nav maksājis PVN, tam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli. Dažreiz vienkāršas atbildes ir pareizas. Komisija uzskata, ka, pamatojoties uz šādiem apsvērumiem, šī ir viena no tām reizēm.]

4. Tomēr dažreiz atbilde tikai arī šķiet vienkārša, bet patiesībā tā nemaz nav tik vienkārša, kad tiek meklēts risinājums, kurā ir ņemta vērā arī PVN direktīvas dogmatika, sistēma un formulējums. Katrā ziņā par to, ka pamatojums, kuru ierosina Komisija, nevar būt pareizs, liecina jau fakts, ka priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikums nav tas, ka nodokļa maksātājs ir kaut ko samaksājis. Šis tā sauktais atlīdzības obligātuma princips priekšnodokļa atskaitīšanas jomā ir atzīts Tiesas judikatūrā [3] un tagad izriet arī no direktīvas. Tādēļ tas, vai *Zipvit* līgumpartnerim nav samaksājusi atlīdzību (0), ir samaksājusi neto summu (100) vai bruto atlīdzību (120), attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanu pēc būtības nav svarīgi.

5. Tādēļ Tiesai šajā gadījumā ir jāizskata citi, ne īpaši vienkārši pamatjautājumi PVN tiesību aktu jomā. Līdz ar to rodas jautājums, vai PVN vienmēr ir iekļauts cenā, ja darījums (objektīvi) ir apliekams ar PVN, pat ja līgumpartneri un nodokļu administrācija (subjektīvi) uzskata, ka darījums ir atbrīvots no nodokļa. Ja atbilde uz to ir apstiprinoša, vai tad pakalpojumu saņēmējs var prasīt atbrīvojumu no šī cenā jau iekļautā PVN, kaut arī pakalpojumu sniedzējs to (kļūdaini) nav iekļāvis atlīdzībā un tādējādi arī nav pārnesis uz pakalpojumu saņēmēju? Vai PVN direktīvas 168. panta a) punktā paredzētais "maksājamais" PVN ietver PVN, kas pakalpojumu sniedzējam ir konkrēti jāmaksā (šajā gadījumā noilguma dēļ PVN vairs nav jāmaksā), vai arī PVN, kas principā ir jāmaksā abstrakti (t.i., saskaņā ar likumu, šajā gadījumā katrā ziņā saskaņā ar Savienības tiesībām)?

6. Tā kā pakalpojumu sniedzējs, kļūdaini pieņemot, ka tā sniegtā piegāde vai pakalpojums ir atbrīvots no nodokļa, protams, neizraksta rēķinu, kurā būtu norādīts PVN, rēķina funkcija PVN tiesību jomā šajā gadījumā no jauna [4] iegūst izšķirošu nozīmi attiecībā uz pakalpojumu saņēmēja spēju atskaitīt priekšnodokli. Proti, neatkarīgi no iepriekš uzdotajiem jautājumiem priekšnodokļa atskaitīšana būtu iespējama tikai tad, ja tāda rēķina saglabāšana, kurā PVN ir norādīts atsevišķi, nebūtu priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnosacījums.

[3] Skat., piemēram, spriedumu, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 63. punkts).

[4] Šis gadījums ir cieši saistīts ar tiesvedībā *Wilo Salmson France* (C-80/20) uzdoto jautājumu par rēķina, kurā PVN ir norādīts atsevišķi, funkciju attiecībā uz pakalpojumu saņēmēja/rēķina saņēmēja tiesībām atskaitīt priekšnodokli. Šajā nozīmē skat. arī manus secinājumus lietā *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

7. Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu[5] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 63. pantā ir noteikts, kad iestājas nodokļa iekasējamības gadījums un nodoklis kļūst iekasējams:

"Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana."

8. PVN direktīvas 73. pants attiecas uz nodokļa bāzi:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, [nodokļa bāze] 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."

9. PVN direktīvas 78. pantā ir precizētas nodokļa bāzes sastāvdaļas:

"Summā, kurai uzliek nodokli, [nodokļa bāzē] ietver šādas sastāvdaļas:

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

10. PVN direktīvas 90. pantā ir reglamentēta nodokļa bāzes vēlāka grozīšana un juridiskās sekas attiecībā uz pakalpojumu sniedzēju:

"1. Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli [nodokļa bāzi].

2. Pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta."

11. PVN direktīvas 93. panta pirmais teikums attiecas uz nodokļa likmes piemērošanu noteiktajai nodokļa bāzei un ir formulēts šādi:

"Darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, piemēro likmi, kas ir spēkā brīdī, kad iestājas nodokļa iekasējamības gadījums."

12. Attiecībā uz pamatlikmi PVN direktīvas 96. pantā ir paredzēts:

"Dalībvalstis piemēro PVN pamatlikmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli [nodokļa bāzes]; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vienāda."

[5] Padomes direktīva (2006. gada 28. novembris) (OV 2006, L 347, 1. lpp.) redakcijā, kas bija spēkā gados, par kuriem ir strīds (2007. gads – 2010. gada marts), kurā šajā ziņā jaunākie grozījumi ir izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/23/ES (2010. gada 16. marts) (OV 2010, L 72, 1. lpp.). Lai gan attiecībā uz 2006. gadu, par kuru ir strīds, vēl ir piemērojama priekštece (Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.)), taču tās tiesību normas, ciktāl tām šajā gadījumā ir nozīme, pēc būtības principā bija identiskas.

13. PVN direktīvas 167. pants attiecas uz tiesību atskaitīt priekšnodokli rašanos. Tajā ir paredzēts:

"Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams."

14. PVN direktīvas 168. panta a) punktā ir noteikti priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskie nosacījumi:

"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;".

15. Savukārt PVN direktīvas 178. pantā ir noteikta priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanas kārtība:

"Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu; [..]

f) ja nodokļa maksātājam ir jāmaksā PVN kā pakalpojumu saņēmējam vai pircējam, piemērojot 194. līdz 197. pantu un 199. pantu – jāievēro katras dalībvalsts noteiktās formalitātes."

16. PVN direktīvas 203. pantā ir nodrošināta rēķinā norādītā un maksājamā PVN sinhronitāte. Tajā ir paredzēts:

"PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā."

17. PVN direktīvas 226. pantā ir noteikts, kādas ziņas ir nepieciešams norādīt rēķinā:

"Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašo[s] noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas: [..]

8) summa, kurai [u]zliek nodokli vai piemēro atbrīvojumu, vienības cena bez PVN un visas cenas atlaides, ja tās nav iekļautas vienības cenā;

9) piemērotā PVN likme;

10) maksājamā PVN summa, izņemot gadījumus, kad piemēro īpašu kārtību, saskaņā ar kuru šajā direktīvā nav prasīta minētā norāde; [..]."

B. Apvienotās Karalistes tiesības

18. Apvienotā Karaliste PVN direktīvu un tās priekšteci ir transponējusi ar *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Likums par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – "*VATA*").

III. Pamatlieta

19. Sabiedrība *Zipvit Ltd* (turpmāk tekstā – "prasītāja") nodarbojas ar vitamīnu un minerālvielu tirdzniecību pa pastu. Laikposmā no 2006. gada 1. janvāra līdz 2010. gada 31. martam *Royal Mail* prasītājai sniedza virkni pasta pakalpojumu, kas bija balstīti uz individuāli noslēgtiem līgumiem.

20. *Royal Mail* ir Apvienotās Karalistes valsts pasta dienests. Saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta l. punkta a) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa "pakalpojumus, ko sniedz valsts pasta dienesti, izņemot pasažieru pārvadājumus un telekomunikāciju pakalpojumus, kā arī ar tiem saistītu preču piegādi". Īstenojot šo tiesību normu, likumdevējs un nodokļu administrācija to interpretēja tādējādi, ka tā attiecas uz visiem *Royal Mail* sniegtajiem pasta pakalpojumiem. Valsts īstenošanas likumā *VATA* bija ietverta attiecīga tiesību norma (9. pielikuma 3. grupas 1. punkts), un nodokļu administrācija bija izdevusi attiecīgas *Guidance Notes* (vadlīnijas).

21. Līgumā, saskaņā ar kuru *Royal Mail* sniedza pakalpojumus, bija noteikts, ka neviena atlīdzība par pasta pakalpojumiem, ko maksā prasītāja, neietver PVN, ka prasītāja "maksā jebkādu PVN, kas ir jāmaksā par pasta pakalpojumiem, un citus maksājumus pēc atbilstošas likmes" un ka "PVN tiek aprēķināts un maksāts atbilstoši [pakalpojumu komerciālajai cenai]". Tādējādi, ciktāl par pakalpojumu sniegšanu bija jāmaksā PVN, kopējā cena, kas prasītājai saskaņā ar līgumu bija jāmaksā, bija komerciālā cena, kurai ir pieskaitīts PVN elements.

22. Tomēr, pamatojoties uz valsts likumu un vadlīnijām, kā arī uz kopīgo kļūdaino viedokli, saskaņā ar kuru pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN, *Royal Mail* prasītājai izdotajos rēķinos par pakalpojumiem bija ietverta norāde "E" (*exempt*), kas nozīmē – atbrīvoti no nodokļa; tajos nebija norādīta nekāda maksājamā PVN summa un bija norādīta tikai komerciālā cena par pakalpojumiem. Prasītāja pienācīgi samaksāja *Royal Mail* rēķinos norādītās summas. Pakalpojumu sniegšanas laikā prasītāja šajā sakarā neizvirzīja nevienu prasījumu par priekšnodokļa atskaitīšanu.

23. Tā kā *Royal Mail* uzskatīja, ka pakalpojumi ir atbrīvoti no nodokļa, un ievērojot, ka tā savos rēķinos nepieprasīja nekādus PVN maksājumus, nodokļu administrācijai (*Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners*; turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija") saistībā ar sniegtajiem pakalpojumiem nekāda PVN summa netika nedz deklarēta, nedz samaksāta. Nodokļu administrācija pieļāva tādu pašu kļūdu vai – attiecīgi – atbalstīja lietas dalībnieku kļūdu, pieņemot *Tax Guidance* (Nodokļu vadlīnijas), kurās bija ietverts atbilstošs tiesiskās situācijas izklāsts. Līdz ar to tā arī neprasīja, lai *Royal Mail* maksātu PVN.

24. Šāda procedūra pastāvēja vairākus gadus, līdz Tiesa 2009. gada 23. aprīļa spriedumā *TNT Post UK* (C-357/07, EU:C:2009:248) nosprieda, ka pasta pakalpojumu atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams tikai pakalpojumiem, ko sniedz valsts pasta dienesti, kas rīkojas kā tādi, un tas nav piemērojams tādu pakalpojumu sniegšanai, par kuru noteikumiem ir notikusi atsevišķa vienošanās.

25. Pamatojoties uz šo Tiesas sniegto PVN direktīvas interpretāciju, attiecīgajiem pakalpojumiem šajā tiesvedībā atbilstošajā laikposmā būtu bijis jāpiemēro PVN pamatlikme. *Royal Mail* būtu bijis jāiekasē no prasītājas kopējā cena par pakalpojumu sniegšanu, kas atbilst komerciālajai cenai, tai pieskaitot PVN saskaņā ar piemērojamo likmi, un būtu bijis jādeklarē un jāsamaksā PVN nodokļu administrācijai.

26. Ņemot vērā spriedumu *TNT Post UK*, prasītāja saistībā ar pakalpojumiem tagad ir izvirzījusi prasījumus par priekšnodokļa atskaitīšanu. Šie prasījumi tika aprēķināti, pamatojoties uz to, ka par pakalpojumiem faktiski samaksātās cenas ir ietvērušas PVN. Summas, ko prasītāja pieprasa kā priekšnodokli par attiecīgajiem pakalpojumiem, ir 415 746 sterliņu mārciņas (GBP) (tas atbilst aptuveni 480 000 EUR), pieskaitot procentus. Šī tiesvedība ir parauglieta attiecībā uz *Royal Mail* sniegtajiem pakalpojumiem, kuri arī kļūdaini tika uzskatīti par atbrīvotiem no nodokļa. Iesniedzējtiesa uzskata, ka pret nodokļu administrāciju izvirzīto prasījumu kopējā vērtība ir no 500 miljoniem līdz 1 miljardam GBP (tas atbilst aptuveni 575 miljoniem līdz 1,15 miljardiem EUR).

27. Nodokļu administrācija noraidīja prasītājas prasījumus. Pamats tam bija tas, ka prasītājai gan ir bijis līgumisks pienākums maksāt PVN saistībā ar pakalpojumu komerciālo cenu, bet rēķinos tai nav ticis aprēķināts PVN un tādējādi tā nav samaksājusi PVN.

28. Pa to laiku nodokļu administrācija veica izmeklēšanu *Royal Mail*, lai precīzi noteiktu, kurus tās pakalpojumus skar spriedums *TNT Post UK*. 2010. gada jūlijā valsts tiesību aktos noteiktais sešu gadu noilguma termiņš, kas izriet no *Limitation Act 1980* (1980. gada Likums par noilgumu) 5. panta, attiecībā uz *Royal Mail* līgumisko prasījumu pieprasīt kopējās cenas atlikumu, kas tai ir maksājams saistībā ar pakalpojumu sniegšanu (t.i., summu, kas atbilst PVN summai, kura ir maksājama par pakalpojumu sniegšanu, un kas ir aprēķināta, pamatojoties uz pakalpojumu komerciālo cenu), nebija beidzies. Tomēr prasījumu izteikšana pret visiem atbilstošajiem *Royal Mail* klientiem, uz kuriem attiecās spriedums *TNT Post UK* (tostarp prasītāju), *Royal Mail* būtu dārgs un administratīvi apgrūtinošs process; tādēļ prasījumi netika īstenoti, turklāt tam nebija nekādas komerciālas intereses to darīt.

29. Tajā brīdī *VATA* 73. panta 6. punktā un 77. panta 1. punktā nodokļu jomā paredzētie noilguma termiņi vēl nebija beigušies. Tomēr nodokļu administrācija nolēma neveikt nodokļa uzrēķinu, jo saskaņā ar spēkā esošajiem valsts tiesību aktiem pakalpojumu sniegšana bija atbrīvota no nodokļa un tāpēc, ka *Royal Mail* faktiski nebija saņēmis no prasītājas par pakalpojumiem maksājamo PVN. Turklāt nodokļu administrācija uzskatīja, ka tā *Royal Mail* bija radījusi tiesisku paļāvību tādējādi, ka tam nebija pienākuma iekasēt PVN par pakalpojumiem, līdz ar to *Royal Mail* prognozējami varētu sekmīgi aizstāvēties pret jebkuru mēģinājumu izdot tam paziņojumus par PVN piemērošanu par šiem pakalpojumiem.

30. Prasītāja par nodokļu administrācijas pārskatīšanas lēmumu cēla prasību *First-tier Tribunal* (*Tax Chamber*) (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste). Šajā brīdī noilguma termiņš *Royal Mail* līgumiskajiem prasījumiem pret prasītāju par kopējās saistībā ar pakalpojumu sniegšanu maksājamās cenas atlikušās summas samaksu bija beidzies attiecībā uz lielāko daļu sniegto pakalpojumu. Attiecībā uz nodokļu administrāciju arī lielākoties, ja ne pilnībā, bija beidzies termiņš paziņojumu par nodokli pret *Royal Mail* izsniegšanai.

31. *First-tier Tribunal* (Administratīvā pirmās instances tiesa) prasību noraidīja. Tā nosprieda, ka nodokļu administrācijai nav no *Royal Mail* piedzenams nodokļu parāds. *Royal Mail* nav izdevis nevienu rēķinu, kurā būtu norādīts maksājamais PVN. Turklāt nodokļu administrācija *Royal Mail* nav veikusi PVN uzrēķinu. Šādos apstākļos nepastāv PVN, kas *Royal Mail* būtu "maksājams [jāmaksā] vai samaksāts [ko tas būtu samaksājis]" par sniegtajiem pakalpojumiem PVN direktīvas 168. panta a) punkta izpratnē.

32. Turklāt, tā kā prasītājai par sniegtajiem pakalpojumiem nebija derīgu PVN rēķinu ar atsevišķi norādītu PVN, tai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Attiecībā uz prasītāju tā būtu nepamatota papildu peļņa, ja tai tiktu atmaksāts fiktīvs priekšnodoklis saistībā ar pakalpojumiem. No ekonomiskā viedokļa tas nozīmētu, ka prasītāja būtu saņēmusi pakalpojumus par daudz mazāku summu nekā to patiesā komerciālā vērtība. To prasītāja pārsūdzēja. *Upper Tribunal* (*Tax Chamber*) (Administratīvā virstiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste) pārsūdzību noraidīja.

33. Prasītājas iesniegtā apelācijas sūdzība *Court of Appeal* (Apelācijas tiesa, Apvienotā Karaliste) arī tika noraidīta. Izanalizējusi Tiesas judikatūru, *Court of Appeal* (Apelācijas tiesa) uzskatīja, ka obligāts nosacījums, lai varētu pieprasīt priekšnodokļa atskaitīšanu attiecībā uz pakalpojumiem, ir tas, ka prasītājai ir jābūt spējīgai iesniegt PVN rēķinus, no kuriem atbilstoši PVN direktīvas 226. panta 9) un 10) punktam izriet, ka saistībā ar sniegtajiem pakalpojumiem ir iekasēts PVN. *Court of Appeal* (Apelācijas tiesa) uzskatīja, ka situācija saistībā ar rēķina jautājumu ir *acte clair*. Tagad prasītāja ir vērsusies iesniedzējtiesā, iesniedzot kasācijas sūdzību.

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

34. *Supreme Court of the United Kingdom* (Apvienotās Karalistes Augstākā tiesa), kas izskata kasācijas sūdzību, ar 2020. gada 1. aprīļa lēmumu nolēma Tiesai uzdot šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Ja i) nodokļu iestāde, pakalpojumu sniedzējs un komersants, kas ir nodokļa maksātājs, nepareizi interpretē Eiropas Savienības tiesību normas PVN jomā un tādu pakalpojumu sniegšanu, kura ir apliekama ar nodokli pēc parastās likmes, uzskata par tādu, kura ir atbrīvota no PVN, ii) starp pakalpojumu sniedzēju un komersantu noslēgtajā līgumā bija paredzēts, ka cenā par pakalpojumiem nav ietverts PVN, un tajā bija noteikts, ka tad, ja PVN ir jāmaksā, tā izmaksas ir jāsedz komersantam, iii) pakalpojumu sniedzējs nekad nav prasījis un vairs nevar prasīt papildu PVN, kas ir jāmaksā komersantam, un iv) nodokļu iestāde nevar vai (noilguma iedarbības dēļ) vairs nevar prasīt no pakalpojumu sniedzēja PVN, kas būtu bijis jāsamaksā, vai Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu rada tādas sekas, ka faktiski samaksātā cena ir gan neto maksājamā summa, gan arī tai uzrēķinātais PVN, kā rezultātā komersants var prasīt atskaitīt priekšnodokli atbilstoši [Direktīvas 2006/112] 168. panta a) punktam kā PVN, kas faktiski ir "samaksāts" saistībā ar šo pakalpojumu sniegšanu?

2) Pakārtoti – vai komersants šajos apstākļos var prasīt atskaitīt priekšnodokli atbilstoši [Direktīvas 2006/112] 168. panta a) punktam kā PVN, kas bija "maksājams" saistībā ar šo pakalpojumu sniegšanu?

3) Ja nodokļu iestāde, pakalpojumu sniedzējs un komersants, kas ir nodokļu maksātājs, nepareizi interpretē Savienības tiesību normas PVN jomā un tādu pakalpojumu sniegšanu, kura ir apliekama ar nodokli pēc parastās likmes, uzskata par tādu, kura ir atbrīvota no PVN, kā rezultātā komersants saistībā ar tam sniegtajiem pakalpojumiem nevar sniegt nodokļu iestādei PVN rēķinu, kas būtu atbilstošs [Direktīvas 2006/112] 226. panta 9) un 10) punktam, vai komersantam ir tiesības prasīt veikt priekšnodokļa atskaitīšanu atbilstoši [Direktīvas 2006/112] 168. panta a) punktam?

4) Vai, atbildot uz pirmo līdz trešo jautājumu:

a) ir nozīmīgi pārbaudīt, vai pakalpojumu sniedzējam būtu pieejama aizstāvība, kas ir balstīta uz tiesisko paļāvību vai jebkuru citu līdzekli un kas izriet no valsts tiesībām vai ES tiesībām, pret jebkuru nodokļu iestādes mēģinājumu sniegt paziņojumu par nodokli, ar kuru tam tiktu uzlikts pienākums samaksāt PVN summu par sniegtajiem pakalpojumiem;

b) ir nozīme tam, ka komersants vienlaikus ar nodokļu iestādi un pakalpojumu sniedzēju zināja, ka pakalpojumu sniegšana faktiski nav atbrīvota no PVN, vai tam ir bijušas tādas pašas iespējas to uzzināt kā nodokļu iestādei un pakalpojumu sniedzējam un tas ir varējis ierosināt samaksāt saistībā ar pakalpojumu sniegšanu maksājamo PVN (kas ir aprēķināts, atsaucoties uz pakalpojumu sniegšanas komerciālo cenu), lai PVN tiktu nodots nodokļu iestādei, bet to nav izdarījis?"

35. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza prasītāja, Apvienotā Karaliste, Spānijas Karaliste, Čehijas Republika, Grieķijas Republika un Eiropas Komisija.

V. Tiesiskais vērtējums

A. Par prejudiciālo jautājumu izpratni

36. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz nemaz ne tik reto situāciju, kad, tikai pamatojoties uz finanšu tiesu vai, kā tas ir šajā gadījumā, Tiesas judikatūru, tiek konstatēts, ka nodokļu režīms, kas gadiem tiek piemērots noteiktiem darījumiem (šajā gadījumā – atsevišķiem pasta pakalpojumiem), ir bijis kļūdains. Šajā gadījumā Apvienotajā Karalistē tiesību normas par atbrīvojumu no nodokļa tvērums tika saprasts plašāk, nekā tas ir atļauts Savienības tiesībās saskaņā ar Tiesas sniegto interpretāciju.

37. Ja šī (jaunā) judikatūra valstij rada lielāku nodokļa iekasējamību, nodokļu administrācija, pamatojoties uz objektīvo juridisko situāciju, parasti cenšas arī par agrāk jau veiktiem darījumiem pakalpojumu sniedzējam uzņēmumam *a posteriori* noteikt atbilstošo PVN uzrēķinu. Tas jau rada jautājumu par to, vai netieša patēriņa nodokļa gadījumā, kurā pakalpojumus sniedzošais uzņēmums rīkojas tikai kā nodokļu iekasētājs valsts labā[6], patiešām var tikt prasīts, lai uzņēmums šo judikatūru pārņemtu. It īpaši būtu jāņem vērā tas, ka nodokļu iekasētājam valsts labā nav jābūt labākām zināšanām nodokļu tiesību jomā nekā valstij un tādēļ tas varēja arī paļauties uz attiecīgajiem administratīvajiem noteikumiem. Ir īpaši sarežģīti, ja, kā tas ir šajā gadījumā, nodokļu administrācija pati ir pieļāvusi tādu pašu kļūdu kā nodokļu maksātājs (šajā gadījumā *Royal Mail*) un ja valsts likumdevējs arī acīmredzami ir uzskatījis, ka pakalpojums ir atbrīvots no nodokļa.

38. Tomēr uzdotie jautājumi attiecas uz medaļas otru pusi, t.i., uz pakalpojumu saņēmēja priekšnodokļa atskaitīšanu. Ja saņemtie pakalpojumi ir uzskatāmi par atbrīvotiem no nodokļa, tam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli. Tomēr, ja, pamatojoties uz judikatūru, tiek konstatēts, ka darījums (objektīvi vērtējot) principā ir apliekams nodokli, tad priekšnodokļa atskaitīšana principā varētu tikt pieļauta.

[6] Šajā nozīmē skat. tikai spriedumus, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts); 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts), un 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts).

39. Parasti gadījumā, ja attiecībā uz nodokļa likmi ir pieļauta kļūda, pakalpojumu sniedzējs uzņēmums, ja tas tam civiltiesiski ir iespējams, cenu paaugstinātu par attiecīgo PVN un pakalpojumu saņēmējam izdotu atbilstošu (lielāku) rēķinu. Šo rēķinu pakalpojumu saņēmējs samaksātu, un tad, to izmantojot, tas varētu neitralizēt papildu uzlikto PVN ar priekšnodokļa atskaitīšanu.

40. Tomēr šajā gadījumā tika izvēlēts cits ceļš, kas pamudināja iesniedzējtiesu uzdot prejudiciālos jautājumus. Proti, pakalpojumu saņēmējam nebija jāmaksā papildu PVN, jo pakalpojumu sniedzējs savu cenu nebija paaugstinājis par PVN. Pakalpojumu sniedzējs varēja no tā atteikties, jo nodokļu administrācija pati bija atteikusies veikt *a posteriori* nodokļa uzrēķinu iepriekš minēto iemeslu dēļ, t.i., tāpēc, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem pakalpojums bija atbrīvots no nodokļa.

41. Taču, ņemot vērā, ka pakalpojums saskaņā ar Savienības tiesībām objektīvi bija apliekams ar nodokli un prasītāja bija samaksājusi noteiktu cenu, tā uzskata, ka šajā cenā objektīvi bija iekļauts PVN, kas maksājams saskaņā ar Savienības tiesībām. Šo "PVN, kas maksājams", tā arī saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu varot neitralizēt, pat ja *Royal Mail* šo "maksājamo nodokli" nekad nav samaksājusi nodokļu kreditoram, jo tas netika aprēķināts. Savukārt principā saskaņā ar PVN direktīvas 178. panta a) punktu nepieciešamais rēķins, kurā ir norādīts *Royal Mail* maksājamais PVN, esot lieks, jo Tiesa pati ir uzskatījusi rēķinu tikai par formālu kritēriju.

42. Ja tas tā būtu, tad visiem *Royal Mail* pakalpojumu saņēmējiem, kam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, rastos tā sauktā *Windfall-Profit* [negaidīta papildu peļņa]. Proti, līdz tāda Tiesas sprieduma pieņemšanai, kas attiecas uz tiesību normas par atbrīvojumu no nodokļa tvērumu, tie neuzskatīja, ka pastāv tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šī negaidītā priekšnodokļa atskaitīšana saņemtos pakalpojumus tagad padarītu lētākus uz samazinātu PVN ieņēmumu rēķina un attiecīgi palielinātu pakalpojumu saņēmēju (tostarp arī prasītājas) peļņas daļu. Saskaņā ar iesniedzējtiesas norādīto kopumā runa ir par apjomu no aptuveni 575 miljoniem līdz aptuveni 1,15 miljardiem EUR (šajā gadījumā – 480 000 EUR).

43. Šī iemesla dēļ iesniedzējtiesa ar pirmo un otro jautājumu, kurus var izskatīt kopā, jautā, vai šādas kopīgas kļūdas gadījumā, nepastāvot faktiski maksājamā PVN vēlākam uzrēķinam, vispār var būt runa par PVN, kas "maksājams un samaksāts" saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu, kuru pakalpojumu saņēmējs var neitralizēt ar priekšnodokļa atskaitīšanu. Tas attiecas uz priekšnodokļa atskaitīšanu pēc būtības (par to C iedaļā).

44. Trešais jautājums attiecas uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību īstenošanu un tātad uz priekšnodokļa atskaitīšanu apmēra ziņā, ja iepriekš minētās kopīgās kļūdas dēļ pakalpojumu saņēmēja rīcībā nav rēķina, kurā atsevišķi būtu norādīts faktiski maksājamais PVN (par to B iedaļā). Iesniedzējtiesas ceturtais jautājums attiecas uz noteiktiem kopīgās kļūdas aspektiem un citām atmaksāšanas alternatīvām, kuras nebūtu radījušas *Windfall-Profit*. Tā tiks aplūkota arī saistībā ar citiem jautājumiem.

45. Ņemot vērā, ka atbilde uz pirmo un otro jautājumu patiesībā ir nepieciešama tikai tad, ja no atbildes uz trešo jautājumu izriet, ka priekšnodokļa atskaitīšana ir iespējama pat tad, ja nav rēķina, kurā PVN ir norādīts atsevišķi, vispirms atbildēšu uz trešo jautājumu. Tas attiecas uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību īstenošanu un jautājumu, vai PVN direktīvas 178. panta a) punktā paredzētā prasība, ka ir *jāsaglabā rēķins*, ir nosacījums priekšnodokļa atskaitīšanai – kā

Tiesa to ir nospriedusi spriedumos *Volkswagen*[7] un *Biosafe*[8] (par to B iedaļas 2. punktā) – vai arī, ņemot vērā Tiesas spriedumu *Vădan*[9], šis kritērijs ir novecojis (par to B iedaļas 3. punktā).

B. Par rēķina nozīmi priekšnodokļa atskaitīšanai (trešais prejudiciālais jautājums)

1. Ievada apsvērumi

46. Sākumpunkts, lai izvērtētu jautājumu par to, vai priekšnodokļa atskaitīšanai ir nepieciešams rēķins, kurā PVN ir norādīts atsevišķi, ir PVN direktīvas 167. pants. Tajā ir paredzēts, ka (pakalpojumu saņēmēja) tiesības atskaitīt priekšnodokli rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams (un līdz ar to rodas pakalpojumu sniedzēja nodokļa parāds – PVN direktīvas 63. pants). Tas nenozīmē, ka rēķins ir izrakstīts.

47. Lai gan PVN direktīvas 167. panta mērķis principā ir sinhronizēt laiku, kad pakalpojumu sniedzējam rodas nodokļa parāds un kad pakalpojumu saņēmējs atskaita priekšnodokli, ar PVN direktīvas 178. pantu šis princips tiek modificēts. Proti, saskaņā ar to tiesību atskaitīt priekšnodokli veiksmīgas īstenošanas nosacījums ir ne tikai tas, ka pakalpojumu sniedzējam ir radies nodokļa parāds, bet arī tas, ka pakalpojumu saņēmējam *ir rēķins*. Turklāt šim rēķinam vēl ir jāietver noteiktas ziņas (skat. PVN direktīvas 226. pantu).

48. Pirmais variants ir tāds, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saskaņā ar PVN direktīvas 167. un 63. pantu var tikt īstenotas jau pakalpojumu sniegšanas laikā. Šajā gadījumā noteicošais ir tikai tas, vai, neraugoties uz kopīgo kļūdu, samaksātajā cenā bija iekļauts PVN (par to C iedaļas 3. punktā); vai arī saskaņā ar PVN direktīvas 178. pantu nozīme ir tam, vai ir saglabāts attiecīgs rēķins, kurā ir norādīta pārnestā PVN summa.

49. Es uzskatu, ka pareiza ir otrā pieeja. Tikai šis viedoklis, vērtējot rūpīgāk, ir saderīgs arī ar līdzšinējo Tiesas judikatūru. Šajā ziņā vispirms ir jānošķir tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanās *pēc būtības* un tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanās *apmēra ziņā*.

50. Aplūkojot Tiesas judikatūru sīkāk, ir jāsecina, ka tā līdz šim galvenokārt ir izteikusies par tiesību atskaitīt priekšnodokli rašanos *pēc būtības*. Saskaņā ar to tiesības atskaitīt priekšnodokli un tādējādi arī tiesības uz atmaksu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kuri ir veikti iepriekšējā posmā[10]. Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai tiesības atskaitīt priekšnodokli vai saņemt PVN atmaksu tiktu piešķirtas tad, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātājs

7 Spriedums, 2018. gada 21. marts (C-533/16, EU:C:2018:204).

8 Spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).

9 Spriedums, 2018. gada 21. novembris (C-664/16, EU:C:2018:933).

10 Spriedumi, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 46. punkts); 2020. gada 18. novembris, Komisija/Vācija (PVN atmaksa – Rēķini) (C-371/19, nav publicēts, EU:C:2020:936, 79. punkts); 2019. gada 2. maijs, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, 36. punkts), un 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 39. punkts).

nav ievērojis konkrētas formālās prasības [11]. Izņēmums varētu būt tad, ja šādu formālu prasību neievērošana neļautu sniegt neapstrīdamus pierādījumus, ka ir izpildītas materiāltiesiskās prasības [12].

51. PVN direktīvas 168. panta a) punkts, kas attiecas uz pakalpojumu saņēmēja priekšnodokļa atskaitīšanu par "PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par [..] pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs", šajā ziņā ilustrē priekšnodokļa atskaitīšanas jēgu un mērķi. Ņemot vērā PVN kā patēriņa nodokļa raksturu [13] un nodokļa netiešo uzlikšanu, ar priekšnodokļa atskaitīšanu pakalpojumu saņēmējs, kurš ir tiesīgs atskaitīt priekšnodokli, ir jāatbrīvo no PVN, kas uz to novirzīts ar cenu un kas ir jāmaksā kādam citam (pakalpojumu sniedzējam – šajā gadījumā *Royal Mail*).

52. Piekrītot šai idejai, patiesībā būtu jābalstās uz prasītājas faktiski veikto cenas samaksu. Tas tādēļ, ka tikai tad tai arī faktiski (netieši) ir jāmaksā PVN. Tomēr PVN direktīvas 167.a pantā paredzētais regulējums liecina, ka Savienības likumdevējs ļauj atskaitīt priekšnodokli pat pirms samaksas. Šajā pantā tiek ļauts ierobežot priekšnodokļa atskaitīšanu līdz samaksas brīdim, pat ja nodokļa parāds rodas tikai no cenas saņemšanas brīža. Tam ir nozīme tikai tad, ja pārējos gadījumos priekšnodokli ir iespējams atskaitīt jau pirms cenas samaksas.

53. Tātad ir skaidrs, ka Savienības likumdevējs ņem vērā PVN uzlikšanu pakalpojumu saņēmējam parasti jau pirms cenas samaksas, taču pēc pakalpojuma sniegšanas. Šajā brīdī tiesības atskaitīt priekšnodokli *pēc būtības* jau ir radušās.

2. Tiesību atskaitīt priekšnodokli rašanās apmēra ziņā

54. Tomēr šajā secinājumā nav ietverta neviena norāde par priekšnodokļa atskaitīšanu *apmēra ziņā*. Šajā ziņā noteicošā nozīme ir PVN direktīvas 178. panta a) punktā paredzētajam regulējumam.

55. Tas tādēļ, ka pakalpojumu sniegšana pati par sevi vēl neparāda, kādas izmaksas pakalpojumu saņēmējam radīs cenā ierēķinātais PVN. Taču tas ir nepieciešams, lai īstenotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Pavisam skaidri to ilustrē tādi gadījumi kā šis, kurā puses kopīgi ir kļūdījušās attiecībā uz darījuma atbrīvojumu no nodokļa. Saskaņā ar līguma nosacījumiem *Royal Mail* un prasītāja taču uzskatīja, ka nolīgtajā cenā nebija ietverts PVN. Ja tāds būtu jāmaksā, tad saskaņā ar līguma nosacījumiem prasītājai tas būtu papildus jāmaksā. Tā tas nekad nav noticis, lai gan pakalpojums neapšaubāmi ir ticis izpildīts. Tādējādi pakalpojuma sniegšana vien neļauj noteikt, vai prasītājai ir uzlikts PVN.

[11] Spriedumi, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47. punkts); 2020. gada 18. novembris, Komisija/Vācija (PVN atmaksa – Rēķini) (C-371/19, nav publicēts, EU:C:2020:936, 80. punkts); 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 41. punkts); 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 45. punkts); 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. punkts); 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58. punkts); 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 39. punkts); 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. punkts), un 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 63. punkts).

[12] Spriedumi, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 48. punkts); 2020. gada 18. novembris, Komisija/Vācija (PVN atmaksa – Rēķini) (C-371/19, nav publicēts, EU:C:2020:936, 81. punkts); 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

[13] Spriedumi, 2019. gada 10. aprīlis, *PSM "K"* (C-214/18, EU:C:2019:301, 40. punkts); 2017. gada 18. maijs, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, 69. punkts); 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), un 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts).

56. Tādēļ tas ir tikai loģiski, ka Savienības likumdevējs tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu īstenošanu ne tikai saista ar pakalpojuma sniegšanu, bet arī PVN direktīvas 178. panta a) punktā papildus prasa, ka pakalpojuma saņēmējam ir "jāsaglabā rēķins" [14].

57. Prasības saglabāt rēķinu mērķis ir arī īstenot PVN tiesību aktos nostiprināto neitralitātes principu. Neitralitātes princips ir PVN pamatprincips, kas izriet no patēriņa nodokļa rakstura [15]. Tajā tostarp ir ietverta doma, ka uzņēmums kā nodokļa iekasētājs valsts labā principā ir jāatbrīvo no PVN maksāšanas [16], ja pašas uzņēmējdarbības mērķis (principā) ir veikt darījumus, par kuriem uzliek nodokli [17].

58. No šīs atbrīvojuma idejas [18] izriet, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai tad, ja pakalpojumu saņēmējam tiešām ir jāmaksā PVN [19]. Tomēr tam tas ir jāmaksā nevis jau pakalpojumu sniegšanas brīdī, bet tikai visbeidzot atlīdzības samaksas brīdī (par to skat. šo secinājumu 52. un 55. punktu). Ir acīmredzams, ka PVN direktīvas 178. panta a) punkta pamatā ir doma, ka tad, ja pastāv atbilstošs rēķins, samaksa parasti tiek veikta drīz. Tādējādi jau šajā brīdī var uzskatīt, ka pakalpojumu saņēmējam drīz būs jāmaksā nodoklis.

59. Pavisam skaidri šī ideja izpaužas Tiesas agrākajā judikatūrā, kurā tā vēl tiešāk ir norādījusi, [20] ka tūlītējām priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām pamatā ir pieņēmums, ka nodokļa maksātāji principā neveic nekādus maksājumus un tāpēc nesamaksā priekšnodokli, pirms tie nav saņēmuši rēķinu vai citu par rēķinu uzskatāmu dokumentu, un ka tādēļ pirms tam nevar pieņemt PVN uzlikšanu darījumam.

60. Proti, tas, cik liels PVN pakalpojumu saņēmējam tiek uzlikts (vai tiks uzlikts), izriet, kā to pamatoti norāda Spānija, Čehijas Republika un Apvienotā Karaliste, tikai no tā, ka attiecīgs PVN ir iekļauts saņēmējam maksājamā atlīdzībā. Taču tas, kādā apmērā atlīdzībā ir iekļauts PVN, izriet tikai no tam pamatā esošā tiesiskā darījuma un *norēķina par tā izpildi*. Norēķins par tiesiskā darījuma izpildi notiek, nosūtot atbilstošu rēķinu, kurā pakalpojumu sniedzējs norāda savus aprēķinus.

61. Tādā masveida procedūrā, kāda ir PVN uzlikšana, tikai izpaužot maksājamā PVN novirzīšanu uz pakalpojumu saņēmēju ar cenu, tiek nodrošināts, ka pēdējais zina – un nodokļu administrācija to var pārbaudīt –, kādā apmērā tam saskaņā ar pakalpojumu sniedzēja viedokli tiek uzlikts PVN. Tādējādi tas arī zina, kad un kādā apmērā tas šo PVN, izmantojot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, atkal var neitralizēt.

62. Ja, kā tas ir šajā gadījumā, abas puses, kā arī nodokļu administrācija ir kļūdaini uzskatījušas, ka darījums ir atbrīvots no nodokļa, tad, kā to pamatoti uzsver visi lietas dalībnieki, izņemot prasītāju, ar nolīgto atlīdzību netiek *pārnests* PVN no pakalpojumu sniedzēja uz pakalpojumu saņēmēju.

[14] Skat. arī ģenerāladvokāta M. Kamposa Sančesa-Bordonas [*M. Campos Sánchez-Bordona*] secinājumus lietā *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 60. punkts).

[15] Par interpretācijas principu Tiesa runā spriedumā, 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 43. punkts).

[16] Spriedumi, 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).

[17] Spriedumi, 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 mani secinājumi lietā *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, 25. punkts).

[18] Tas ir norādīts jau manos secinājumos lietā *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 59. un nākamie punkti) un lietā *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, 44. un nākamie punkti).

[19] Tāpat arī ģenerāladvokāta M. Kamposa Sančesa-Bordonas secinājumi lietā *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 64. punkts).

[20] Spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 35. punkts).

Tādēļ pakalpojumu sniedzējs to arī nav norādījis rēķinā. Ja abas puses pēc kļūdas atklāšanas nolemtu grozīt līgumu un trūkstošo PVN iekļaut cenā, tad tas būtu norādīts arī atbilstošā rēķinā, uz kuru pamatojoties pakalpojumu saņēmējs tad arī varētu pieprasīt priekšnodokļa atskaitīšanu. Atbilstoši tam *Royal Mail a posteriori* norādītais PVN būtu jāmaksā vēlākais saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu ar rēķina izsniegšanas brīdi[21]. Tādējādi PVN direktīvas 178. panta a) punkta mērķis tuvināt nodokļa parāda rašanās un priekšnodokļa atskaitīšanas laiku tiktu atjaunots.

63. Rezultātā PVN direktīvas 178. panta a) punktā prasītā rēķina saglabāšana ir tieši tas PVN direktīvā paredzētais veids, kā visām iesaistītajām personām (arī nodokļu administrācijai) pārskatāmi pārnest PVN no pakalpojumu sniedzēja (kuram ir jāmaksā nodoklis) uz pakalpojumu saņēmēju (kurš to samaksā ar cenu). Tikai šādi pakalpojumu saņēmējs var zināt, kādā apmērā pakalpojumu sniedzēja ieskatā tam tiek uzlikts PVN. Ar šī rēķina palīdzību, no kura izriet tam uzliktais nodoklis, tad tas var prasīt atbrīvojumu šādā apmērā.

64. Spriedumos *Volkswagen*[22] un *Biosafe*[23] Tiesa jau ir pietiekami precizējusi šīs rēķina saglabāšanas kā PVN pārnešanai vajadzīga līdzekļa un nosacījuma atslogošanai, izmantojot priekšnodokļa atskaitīšanu, nozīmi. To uzsver arī Apvienotā Karaliste un Čehijas Republika.

65. Spriedums *Volkswagen* bija par gadījumu, kurā puses bija pieņēmušas, ka darījumi nav apliekami ar nodokli. Pēc kļūdas atklāšanas pēc vairākiem gadiem pirmoreiz tika izrakstīti rēķini ar atsevišķi norādītu PVN un iesniegts atmaksas pieteikums saskaņā ar PVN atmaksas direktīvu. Tiesa norādīja[24], ka šādos apstākļos pakalpojumu saņēmējs objektīvi nevarēja izmantot savas tiesības uz atmaksu pirms šīs korekcijas, jo iepriekš tam "nebija rēķinu, ne arī [tas] zināja, ka ir jāmaksā PVN. Tikai pēc šīs korekcijas tika izpildīti materiāltiesiskie un formālie nosacījumi, kas dod tiesības uz PVN atskaitīšanu".

66. Spriedums *Biosafe* attiecas uz šeit aplūkotajam līdzīgu gadījumu, vienīgi priekšnodokļa atskaitīšana kopīgas kļūdas gadījumā tika lūgta par pareizu nodokļa likmi. Nodokļa likme tika piemērota pārāk zema, un pakalpojumu sniedzējs pēc vairākiem gadiem laboja savu rēķinu, palielinot atsevišķi norādīto PVN. Arī šajā gadījumā Tiesa secināja[25], ka acīmredzami pakalpojumu saņēmējs objektīvi nevarēja izmantot savas tiesības uz atskaitīšanu pirms rēķina korekcijas, jo agrāk tam "nebija dokumentu, kas labotu sākotnējos rēķinus, un [tas] nezināja, ka ir jāmaksā papildu PVN. Tikai šīs korekcijas rezultātā [tika] izpildīti materiālie un formālie nosacījumi, kas rada tiesības uz PVN atskaitīšanu".

67. Abos gadījumos Tiesa pamatoti ir uzskatījusi, ka pakalpojumu saņēmējam nodoklis ir uzlikts tikai brīdī, kad tā rīcībā ir atbilstošs rēķins, kurā norādīts, ka tam ir jāmaksā PVN. Taču šajā gadījumā prasītājas rīcībā nav šāda labota rēķina.

68. Turklāt, kā Tiesa jau ir norādījusi, tikai rēķina saglabāšana ļauj nodokļu administrācijai pārbaudīt radušos nodokļu parādu un pieprasīto priekšnodokļa atskaitīšanu[26]. Šajā gadījumā kontrole kļūst jo efektīvāka, jo vairāk ziņu ir šādā rēķinā, kas izskaidro PVN direktīvas 226. pantā

[21] Pretēji tam, ko uzskata prasītāja, PVN direktīvas 203. pants nav vienkārša "krāpšanas tiesību norma", bet ar to tiek nodrošināts arī paralēlisms starp priekšnodokļa atskaitīšanu, *izmantojot* rēķinu, un nodokļa parādu, *pamatojoties uz* rēķinu.

[22] Spriedums, 2018. gada 21. marts (C-533/16, EU:C:2018:204).

[23] Spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).

[24] Spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 49. un 50. punkts).

[25] Spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 42. un 43. punkts).

[26] Spriedumi, 2017. gada 15. novembris, *Geissel* un *Butin* (C-374/16 un C-375/16, EU:C:2017:867, 41. punkts), un 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 27. punkts); skat. arī manus secinājumus lietā *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, 30., 32. un 46. punkts).

ietvertās prasības, kuras pašlaik ir ļoti apjomīgas. Arī tas liecina par to, ka rēķina saglabāšana ar norādītu PVN ir noteicoša, tātad tas ir materiāltiesisks nosacījums priekšnodokļa atskaitīšanai. Priekšnodokļa atskaitīšana bez šāda rēķina prasītājai tātad nav iespējama.

3. Priekšnodokļa atskaitīšana, nepastāvot rēķinam, tomēr iespējama?

a) Tiesas judikatūra par to, ka eksperts pierāda tiesības atskaitīt priekšnodokli

69. Tas pats izriet no Tiesas nolēmuma lietā *Vădan*[27], kā esmu jau norādījusi citur[28]. Minētā nolēmuma 42. punktā Tiesa gan ir norādījusi, ka formālās prasības *uzrādīt* rēķinus stingra piemērošana būtu pretrunā neitralitātes un samērīguma principiem, jo ar to nesamērīgi tiktu kavēta nodokļa maksātāja iespēja izmantot nodokļu neitralitāti saistībā ar tā veiktajiem darījumiem.

70. Virspusēji aplūkojot, varētu domāt, ka tāpēc ir iespējams atskaitīt priekšnodokli pavisam bez rēķina un pretēji 178. panta formulējumam. Tomēr šāda iepriekš minētā sprieduma interpretācija ir kļūdaina.

71. Pirmkārt, minētajā lietā Tiesai tika lūgts atbildēt "tikai" uz jautājumu, vai, pamatojoties uz eksperta aplēsi, ir iespējams atskaitīt priekšnodokli tāda priekšnodokļa apmērā, ko parasti atskaita šāda veida būvprojektos. Tiesa uz šo jautājumu pareizi ir atbildējusi noliedzoši. Priekšnodokļa atskaitīšana ir saistīta ar *faktiski* maksājamo PVN, nevis ar *parasti* maksājamo PVN. Taču aplēsē eksperts varētu pierādīt tikai pēdējo minēto PVN.

72. Otrkārt, visā tiesvedībā netika noskaidrots, vai jebkad ir izsniegti rēķini, kuros bija norādīts PVN. Bija zināms tikai tas, ka sākotnējie rēķini vairs nebija salasāmi un ka nodokļu administrācija bija uzstājusi, ka ir jāuzrāda oriģināli. Šī pēdējā minētā pieeja tomēr nav saderīga ar direktīvu. Tajā tiek prasīts nevis tas, lai nodokļu audita laikā nodokļa maksātāja rīcībā vēl būtu rēķins un tas varētu to uzrādīt, bet tikai tas, lai tam būtu bijis rēķins brīdī, kad viņš izmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli. Ja pēc tam rēķins tiek zaudēts, nodokļa maksātājs, protams, ar visiem iespējamiem pierādīšanas līdzekļiem (parasti ar kopiju) var pierādīt, ka tam reiz ir bijis rēķins, no kura izriet maksājamais PVN konkrētā apmērā.

73. Tāpēc Tiesas apsvērumi spriedumā *Vădan* pareizi attiecas tikai uz priekšnodokļa atskaitīšanas *pierādījumu*[29]. Priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskos nosacījumus (t.i., nosacījumus, kas izriet no PVN direktīvas 167. un 178. panta) var pierādīt ar visiem iespējamiem pierādīšanas līdzekļiem, taču eksperta aplēse par parasti maksājamo PVN šim nolūkam *per se* nav piemērota[30]. Manuprāt, šis secinājums skaidri izriet no minētā sprieduma rezolutīvās daļas, skatot to saistībā ar jautājumiem un paziņotajiem faktiem.

[27] Spriedums, 2018. gada 21. novembris (C-664/16, EU:C:2018:933).

[28] Skat. manus secinājumus lietā *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 70. un nākamie punkti).

[29] Spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:933, 44. punkts – "sniegt objektīvus pierādījumus", 45. punkts – "pierādījumi", 47. punkts – "pierādījums" un 48. punkts – "sniegt pierādījumus").

[30] Pilnīgi pareizi šajā nozīmē ir norādīts spriedumā, 2018. gada 21. novembris, *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:933, 45. punkts – aplēse nevar aizstāt šādus pierādījumus).

b) Tiesas judikatūra par periodu, kurā tiek atskaitīts priekšnodoklis

74. Šādi izprotot spriedumu *Vădan* [31], nepastāv arī pretruna ar judikatūru, kurā Tiesa ir aplūkojusi konkrēto periodu [32], kad ir jāizmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli. Proti, minētajos spriedumos tā vienmēr ir ņēmusi vērā, vai tā pakalpojumu saņēmēja rīcībā, kuram ir jāmaksā nodoklis, ir rēķins [33].

75. Spriedumā *Terra Baubedarf-Handel* Tiesa skaidri ir norādījusi: "Samērīguma principam nekādi nav pretrunā tas, ka nodokļa maksātājs atskaita priekšnodokli par taksācijas periodu, kurā ir izpildīts gan nosacījums par rēķina vai dokumenta, kas uzskatāms par rēķinu, esamību, gan par tiesību atskaitīt priekšnodokli rašanos. Pirmkārt, šī prasība atbilst vienam no Sestās direktīvas mērķiem, proti, nodrošināt PVN iekasēšanu un pārbaudi (pierādījumi), otrkārt, [..] samaksa par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un tādējādi priekšnodokļa iemaksa budžetā parasti nenotiek pirms rēķina saņemšanas." [34] Spriedumā *Senatex* [35] Tiesa ir nospriedusi, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli principā ir jāizmanto periodā, kurā, pirmkārt, šīs tiesības ir radušās un kurā, otrkārt, nodokļa maksātāja "rīcībā ir rēķins".

76. Ja rēķina saglabāšanai ir noteicošā nozīme, nosakot periodu, kad ir jāizmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli, tad šāda saglabāšana ir nevis vienkārši formāls, bet gan materiāltiesisks kritērijs. Tādējādi, lai varētu atskaitīt priekšnodokli, ir jābūt atbilstīgam rēķinam.

c) Tiesas judikatūra par nepilnīga vai kļūdaina rēķina labošanu ar atpakaļejošu spēku

77. Galu galā tas izriet arī no Tiesas jaunākās judikatūras par rēķinu labošanu ar atpakaļejošu spēku [36]. Tajā Tiesa gan nošķir materiāltiesiskās un formālās prasības, kas attiecas uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli. Formālās prasības ietver tiesību izmantošanas kārtību un kontroli, PVN sistēmas pareizu darbību, kā arī pienākumus saistībā ar iegrāmatošanu, rēķinu izrakstīšanu un deklarēšanu [37]. Turklāt PVN neitralitātes pamatprincips ir saistīts ar prasību, lai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tiktu piešķirtas, ja ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis konkrētus formālos nosacījumus [38]. Tādējādi, ja nodokļu

31 Spriedums, 2018. gada 21. novembris (C-664/16, EU:C:2018:933).

32 Tas attiecas, piemēram, uz spriedumiem, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691), un 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268).

33 Tāpat arī ģenerāladvokāta M. Kamposa Sančesa-Bordonas secinājumi lietā *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 58. punkts); skat. arī manus secinājumus lietā *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, 65. un nākamie punkti).

34 Spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 37. punkts).

35 Spriedums, 2016. gada 15. septembris (C-518/14, EU:C:2016:691, 35. punkts).

36 Te ietilpst, piemēram, spriedumi, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691); 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690), un 2013. gada 8. maijs, *Petroma Transports* u.c. (C-271/12, EU:C:2013:297).

37 Spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 47. punkts); šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41. un 42. punkts un tajos minētā judikatūra).

38 Spriedumi, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47. punkts); 2020. gada 18. novembris, Komisija/Vācija (PVN atmaksa – Rēķini) (C-371/19, nav publicēts, EU:C:2020:936, 80. punkts); 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 41. punkts); 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 45. punkts); 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. punkts); 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58. punkts); 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 39. punkts); 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. punkts), un 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 63. punkts).

administrācijas rīcībā ir nepieciešamā informācija, lai konstatētu, ka materiāltiesiskie nosacījumi ir izpildīti, tā attiecībā uz nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli nevar noteikt papildu nosacījumus, kuri padarītu neiespējamu šo tiesību izmantošanu [39].

78. Tomēr, lasot rūpīgi, Tiesas judikatūra par formālajiem trūkumiem, kuri neliedz atskaitīt priekšnodokli, attiecas nevis uz rēķina saglabāšanu kā tādu (vai attiecīgi rēķina esamību), bet gan vienmēr uz sīkāku informāciju par rēķina noformēšanu [40].

79. Šajā judikatūrā runa ir tikai par *konkrētu* formālo nosacījumu neizpildi, nevis par *visu* formālo nosacījumu neizpildi. Tāpēc no šīs judikatūras nevar secināt, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli var rasties tad, ja nav rēķina. Arī pati Tiesa runā tikai par to, ka "rēķina, kurā ir Direktīvas 2006/112 226. pantā paredzētās norādes, esamība ir formāls, nevis materiāltiesisks nosacījums tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanai" [41]. Tas ir pareizs apgalvojums. *Visu* PVN direktīvas 226. pantā ietvertajā uzskaitījumā minēto ziņu norādīšana ir formāls nosacījums. Ja vien tās nav būtiskas (šajā ziņā sīkāk skat. 81. un nākamos punktus), tās var papildināt vai grozīt arī vēlāk (piemēram, saskaņā ar PVN direktīvas 219. pantu). Taču rēķina *saglabāšana* saskaņā ar PVN direktīvas 178. pantu pati par sevi kā faktiskais stāvoklis nav šāds formāls nosacījums [42].

80. Turklāt no šā izteikuma Tiesa secina arī "tikai" to, ka nodokļu administrācija nevar liegt izmantot tiesības atskaitīt priekšnodokli tikai tāpēc, ka rēķins, piemēram, neatbilst PVN direktīvas 226. panta 6) un 7) punkta prasībām (precīzi norādīts sniegto pakalpojumu apjoms un veids, kā arī pakalpojumu sniegšanas datums), ja tās rīcībā ir visa informācija, lai pārbaudītu, vai ir izpildīti šīm tiesībām izvirzītie materiāltiesiskie nosacījumi [43]. Tas pats attiecas uz ziņām, kas minētas 226. panta 3) punktā (norādīts pakalpojumu sniedzēja PVN identifikācijas numurs) [44] vai 226. panta 2) punktā (norādīts rēķina numurs) [45]. Rezultātā tāda (formāli neprecīza) rēķina labojumiem, kurš jau ir pakalpojumu saņēmēja rīcībā, Tiesa ir atzinusi atpakaļejošu spēku [46].

81. Tas pārliecina. Dokuments, ar kuru tiek veikts norēķins par piegādi vai pakalpojumu, ir rēķins PVN direktīvas 178. panta a) punkta izpratnē jau tad, ja pakalpojumu saņēmējam un nodokļu administrācijai tas ļauj identificēt konkrētu darījumu, ar kuru konkrēts pakalpojumu sniedzējs

[39] Spriedumi, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. punkts); 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58. un 59. punkts); šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 2012. gada 1. marts, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, 43. punkts), tomēr atsaucoties uz apgriezto nodokļa iekasēšanu, un 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. punkts), arī apgrieztās nodokļa iekasēšanas gadījumā.

[40] Tik nepārprotami ir precizēts spriedumā, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 39. un nākamie punkti). Arī spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 35. un 49. punkts), attiecas uz rēķinu, kura saglabāšana bija neapstrīdama, bet kurā norādītā informācija tomēr daļēji bija neprecīza. Arī spriedumā, 2010. gada 15. jūlijs, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45. punkts), ir minēta sākotnējā rēķina saglabāšana.

[41] Spriedumi, 2017. gada 15. novembris, *Geissel* un *Butin* (C-374/16 un C-375/16, EU:C:2017:867, 40. punkts), un 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 38. punkts un līdzīgi 29. punkts ("rīcībā ir jābūt rēķinam, kas izrakstīts atbilstoši šīs direktīvas 226. pantam"). Līdzīgi arī spriedumi, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 42. punkts), un 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 47. punkts).

[42] Šķiet, ka tā uzskata arī Tiesa (spriedums, 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, 45. punkts), kad tā norāda, ka PVN direktīvas 178. pants liedz noteikt papildu formalitātes. Tad PVN direktīvas 178. pants pats par sevi nevar būt vienkārši formalitāte. Arī spriedumos, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 43. punkts), un 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 50. punkts), ir precizēts, ka tikai pēc tam, kad ir saņemts rēķins ar norādītu maksājamo PVN, ir izpildīti materiāltiesiskie un formālie nosacījumi, lai varētu atskaitīt priekšnodokli.

[43] Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 43. punkts).

[44] Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 40. un nākamie punkti).

[45] Spriedums, 2010. gada 15. jūlijs, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45. punkts), līdzīgi arī spriedums, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53. un 57. punkts).

[46] Skat. spriedumus, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 43. punkts); 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 44. punkts), un 2013. gada 8. maijs, *Petroma Transports* u.c. (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. punkts).

noteiktā datumā ir novirzījis konkrēta apmēra PVN uz konkrētu pakalpojumu saņēmēju. Tas nozīmē, ka ir norādītas ziņas par pakalpojumu sniedzēju, pakalpojumu saņēmēju, sniegtajiem pakalpojumiem, cenu un atsevišķi norādīts PVN [47]. Ja ir sniegtas šīs piecas būtiskās ziņas, tad, kā jau esmu norādījusi citviet [48], ir ievērota rēķina jēga un mērķis un ir galīgi radušās tiesības atskaitīt priekšnodokli [49].

82. Savukārt pārkāpumi, kas attiecas uz dažām pārējām PVN direktīvas 226. pantā paredzētajām ziņām, nav šķērslis priekšnodokļa atskaitīšanai, ja tie tiek novērsti ne vēlāk kā administratīvajā procesā vai tiesvedībā. Šādas tiesiskās sekas galu galā izriet no Tiesas judikatūras par rēķinu labošanu ar atpakaļejošu spēku [50].

83. Tomēr, ja, kā tas ir šajā gadījumā, rēķina trūkums attiecas uz atsevišķu norādi par PVN, kura ir viena no būtiskajām rēķina īpašībām, kas dod tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tad priekšnodokļa atskaitīšana jau tādēļ vien ir izslēgta. Ar rēķina palīdzību, kurā ir norādīts no nodokļa atbrīvots pakalpojums, pakalpojumu saņēmējs nevar pieprasīt atbrīvojumu no PVN samaksas. Šajā ziņā Apvienotā Karaliste pamatoti runā par priekšnosacījumu priekšnodokļa atskaitīšanai. Proti, no šāda rēķina neizriet nekāds PVN maksājums. Bez šāda rēķina kā nodokļa "pārnešanas līdzekļa" PVN direktīvas 178. panta a) punktā paredzētie nosacījumi nav izpildīti.

84. Arī PVN direktīvas 178. panta a) punkta un f) punkta salīdzinājums skaidri parāda, ka Savienības likumdevējs parastas netiešas iekasēšanas gadījumā (minētā panta a) punkts) ir paredzējis papildu nosacījumu – rēķina saglabāšanu. Šis nosacījums speciālajā tiešas iekasēšanas gadījumā (minētā panta f) punkts – apgrieztā iekasēšana) tieši nav nepieciešams [51] un tāpēc nav paredzēts. Tomēr šāda likumdevēja izvēle tiktu apieta, ja rēķina saglabāšana tiktu uzskatīta par vienkāršu formalitāti, kam nav nozīmes.

d) Starpsecinājumi

85. Tādējādi gan no PVN direktīvas formulējuma, gan no Tiesas judikatūras izriet, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli noteiktā apmērā arī paredz, ka pakalpojumu saņēmēja rīcībā reiz ir bijis rēķins, kurā atsevišķi ir bijis norādīts pārnestais PVN šajā apmērā. Tā kā tas šajā gadījumā nekad tā nav bijis, PVN priekšnodokļa atskaitīšana attiecībā uz prasītāju jau ir izslēgta šī iemesla dēļ vien.

[47] Šajā nozīmē arī Vācijas *Bundesfinanzhof* [Federālā finanšu tiesa]. Skat. spriedumus, 2020. gada 12. marts, V R 48/17, *BStBl.* II 2020, 604. lpp., 23. punkts; 2020. gada 22. janvāris, XI R 10/17, *BStBl.* II 2020, 601. lpp., 17. punkts, un 2016. gada 20. oktobris, V R 26/15, *BStBl.* 2020, 593. lpp., 19. punkts.

[48] Skat. manus secinājumus lietā *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 93. un 94. punkts).

[49] Attiecībā uz "atsevišķi norādīta PVN" kritēriju tas izriet jau no Tiesas nolēmumiem spriedumos *Volkswagen* un *Biosafe*, kur bija rēķini, kuros nebija norādīts PVN, lai varētu atskaitīt attiecīgā apmēra priekšnodokli. Skat. spriedumus, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 42. un 43. punkts), un 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 49. un 50. punkts).

[50] Te ietilpst, piemēram, spriedumi, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 43. punkts); 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 44. punkts), un 2013. gada 8. maijs, *Petroma Transports* u.c. (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. punkts).

[51] Tas ir skaidri apstiprināts spriedumā, 2004. gada 1. aprīlis, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 47. un 51. punkts). Proti, šajā lietā rēķinam nav PVN uzlikšanas līdzekļa funkcijas (par to detalizēti šo secinājumu 60. un nākamajos punktos), jo pakalpojumu sniedzējam tas nav jāmaksā un tādējādi nav arī jānovirza.

4. Secinājumi

86. Atbilde uz trešo jautājumu ir tāda, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu paredz pakalpojuma sniegšanu un rēķina saglabāšanu (PVN direktīvas 178. panta a) punkts), kurā, atsevišķi norādot PVN, ir dokumentēta PVN novirzīšana. Attiecīgi, nepastāvot šādam rēķinam, šajā gadījumā prasītājai nav tiesību pieprasīt priekšnodokļa atskaitīšanu.

C. Pakārtoti: par "PVN, kas [..] maksājams vai samaksāts" PVN direktīvas 168. panta a) punkta izpratnē (pirmais un otrais prejudiciālais jautājums)

87. Tikai gadījumā, ja Tiesa jautājumu par nepieciešamību saglabāt rēķinu ar norādīto PVN atstātu atklātu vai vērtētu atšķirīgi, būtu praktiska vajadzība atbildēt uz iesniedzējtiesas uzdoto pirmo un otro jautājumu.

88. Ar abiem šiem jautājumiem iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai faktiski samaksāto cenu vienmēr veido neto maksājamā summa un tai uzrēķinātais PVN. Tas attiecas uz PVN direktīvas 73. un 78. panta, kas attiecas uz nodokļa bāzi (par to 2. punktā), interpretāciju. Turklāt tā jautā, vai tad, ja cenā ir iekļauta arī PVN daļa, pakalpojumu saņēmējs saskaņā ar direktīvas 168. panta a) punktu var pieprasīt priekšnodokļa atskaitīšanu par PVN, kas faktiski "maksājams vai samaksāts" saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, pat ja kopīgas kļūdas dēļ abas puses ir pieņēmušas, ka pakalpojums ir atbrīvots no nodokļa. Pēdējais minētais attiecas uz PVN direktīvas 168. panta a) punkta interpretāciju. Šajā ziņā ir jānoskaidro, kuras personas PVN, kas "maksājams vai samaksāts" (par to 1. punktā), ir domāts un vai ir domāts PVN, kas konkrēti maksājams, vai arī, pareizi piemērojot tiesību aktus, PVN, kas principā (abstrakti) ir maksājams (par to 3. punktā).

1. Par jēdzienu "PVN, kas [..] maksājams vai samaksāts" PVN direktīvas 168. panta a) punktā

89. PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir noteicošs prasītājas (kā pakalpojumu saņēmējas) attiecībām ar nodokļu administrāciju. Tajā runa ir par "PVN, kas [..] maksājams vai samaksāts", atskaitīšanu. Ir jānoskaidro, kāds PVN ar to ir domāts. Tas var būt *Royal Mail* (t.i., pakalpojumu sniedzēja) vai prasītājas (t.i., pakalpojumu saņēmējas) "PVN, kas [..] maksājams vai samaksāts".

90. Taču, ņemot vērā, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts attiecas uz priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar saņemtu pakalpojumu, atbilde ir viennozīmīga. Šajā stadijā, t.i., kad pakalpojumu saņēmējs saņem pakalpojumu, tikai vienai personai ir jāmaksā PVN vai arī tikai viena persona var samaksāt PVN. Šī persona ir pakalpojumu sniedzēja, tātad šajā gadījumā – *Royal Mail*.

91. Tas, vai pakalpojumu saņēmējam ir PVN, kas ir maksājams vai samaksāts, ir atkarīgs tikai no tā veiktajiem darījumiem – PVN direktīvas 168. pantā runa ir par tā "darījumiem, par kuriem uzliek nodokli". Pēdējais minētais *a contrario* apstiprina PVN direktīvas 169. pantu, kurā turklāt ir atļauts atskaitīt priekšnodokli par noteiktiem ar nodokli neapliekamiem veiktiem darījumiem. Attiecīgi šajā stadijā nekādi nav konstatējams, vai pakalpojumu saņēmējam jebkad būs jāmaksā PVN valstij. Tāpat Tiesa jau vairākkārt ir nospriedusi[52], ka arī nesekmīgam uzņēmējam bez

[52] Spriedumi, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 18. punkts); 1996. gada 29. februāris, *Inzo* (C-110/94, EU:C:1996:67, 17. punkts), un 1985. gada 14. februāris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 23. un 24. punkts), kā arī mani secinājumi lietā *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:301, 16. un 26. punkts).

veiktiem darījumiem (t.i., tādam, kuram nekad nav bijis PVN, kas ir maksājams vai pat samaksāts) ir tiesības atskaitīt priekšnodokli. Jau tādēļ vien PVN direktīvas 168. panta a) punkta formulējums nevar uz to attiekties.

92. Proti, izņemot apgrieztās iekasēšanas gadījumus, kas paredzēti PVN direktīvas 194. un nākamajos pantos, pakalpojumu saņēmējam saistībā ar tā saņemtajiem darījumiem nav maksājams PVN un tas arī to nevar samaksāt. No civiltiesību viedokļa pakalpojumu saņēmējam ir jāmaksā tikai piegādes vai pakalpojuma cena. Tikai šo cenu tas var arī samaksāt. Šī cena var ietvert daļu, kas skaitliski atbilst pakalpojumu sniedzēja PVN parādam. Tomēr tas neko nemaina faktā, ka, pakalpojumu saņēmējam samaksājot cenu, ir maksājama vai samaksāta tikai cena, nevis PVN. Proti, PVN nodokļu kreditors ir nevis pakalpojumu sniedzējs, bet gan tikai valsts.

93. To apliecina turpmākais PVN direktīvas 168. panta a) punkta formulējums. Tajā runa ir par "PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams". Taču cena vai tajā ietvertā aprēķinātā PVN daļa nav maksājama dalībvalstī, bet gan līgumpartnerim. Šajā ziņā piemērojamos tiesību aktus vai jurisdikciju reglamentē līguma nosacījumi, nevis noteikumi par nodokļa uzlikšanas vietu PVN jomā.

94. Līdz ar to – pretēji Komisijas uzskatam – ar PVN direktīvas 168. panta a) punktā minēto "PVN, kas [..] maksājams vai samaksāts", ir domāts PVN, kas pakalpojumu sniedzējam uzņēmumam ir maksājams vai ir samaksāts attiecīgajai dalībvalstij.

2. Par cenā iekļauto PVN daļu, iespējams, no nodokļa atbrīvotam pakalpojumam

95. Cits un no iepriekš minētā nošķirams jautājums ir par to, vai cenā, kas pakalpojumu saņēmējam ir maksājama (vai samaksāta), ir iekļauta PVN daļa, kas ir jāmaksā pakalpojumu sniedzējam, pat ja tas viens vai kopīgi ar savu līgumpartneri (un, iespējams, ar nodokļu administrāciju) ir uzskatījis, ka pakalpojums ir atbrīvots no nodokļa. Tomēr uz šo jautājumu atbildi sniedz nevis PVN direktīvas 168. panta a) punkts, bet gan 73. un 78. pants, ņemot vērā 90. pantu.

96. No PVN direktīvas 73. panta izriet, ka nodokļa bāze 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. Direktīvas 78. pantā ir uzskaitītas atsevišķas sastāvdaļas, kas ir jāietver nodokļa bāzē. Saskaņā ar šīs direktīvas 78. panta a) punktu PVN šajā summā nav ietverams.

97. Līdz ar to, ja persona par pakalpojumu, kas ir ar nodokli apliekams, samaksā 100, tad – šajā ziņā prasītājas apsvērumi ir pareizi – tajā jau ir iekļauts PVN. Tas izriet no PVN direktīvas 78. panta a) punkta. Taču, ņemot vērā, ka saskaņā ar šīs direktīvas 93. un 96. pantu nodokļa likme tiek piemērota nodokļa bāzei un tajā nav ietverts PVN, saņemtā cena ir jāsadala. Tādēļ, pastāvot 20 % likmei, saņemtie 100 sadalās nodokļa bāzē (100/120 no 100 = 83,33) un tādējādi – PVN, kas ir maksājams pakalpojumu sniedzējam (20/120 no 100 = 16,66). Saskaņā ar PVN direktīvas 93. un 96. pantu 20 % likme, kura tiek piemērota nodokļa bāzei, kas ir 83,33, rada PVN tieši 16,66 apmērā. Šī aprēķina metode vienmēr ir vienāda un neatkarīga no līguma nosacījumiem vai kļūdas attiecībā uz pareizu likmi.

98. Tas tādēļ, ka saskaņā ar vispārējo noteikumu, kas izklāstīts PVN direktīvas 73. pantā, nodokļa bāze preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai par maksu ir atlīdzība, kuru faktiski šajā ziņā ir saņēmis nodokļa maksātājs. Šai atlīdzībai ir subjektīva vērtība, proti, tā ir faktiski iekasētā maksa,

nevis maksa, ko aprēķina saskaņā ar objektīviem kritērijiem [53]. Šis noteikums ir piemērojams saskaņā ar PVN direktīvas pamatprincipu, saskaņā ar kuru PVN sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli vienīgi galīgo patērētāju [54].

99. Tādēļ Tiesa savā judikatūrā pamatoti uzsver, ka tad, ja pirkuma līgums ir noslēgts, nenorādot PVN, un ja saskaņā ar valsts tiesībām piegādātājs nevar no pircēja atgūt PVN, ko vēlāk pieprasījusi nodokļu administrācija, kopējās cenas, neatskaitot PVN, ņemšana vērā kā summas, kurai ir piemērojams PVN, sekas būtu tādas, ka PVN būtu jāmaksā šim piegādātājam. Tādējādi tas savukārt būtu pretrunā principam, saskaņā ar kuru PVN ir nodoklis par patēriņu, kas ir jāsedz galīgajam patērētājam [55]. Šāda ņemšana vērā būtu pretrunā arī noteikumam, saskaņā ar kuru nodokļu administrācija nevar kā PVN iekasēt summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu [56]. No tā izriet, ka (katrā) faktiski saņemtajā atlīdzībā jau ir iekļauts Savienības tiesībās paredzētais PVN.

100. Savukārt, vai, kā to reizēm norāda Tiesa [57], patiesi būtu citādi tikai tāpēc, ka piegādātājam saskaņā ar valsts tiesībām būtu iespēja pieskaitīt noteiktajai cenai papildu summu, kas atbilst attiecīgajam darījumam piemērojamajam nodoklim, un atgūt to no personas, kura ir iegādājusies preci, man šķiet apšaubāmi. Galu galā gan saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu, gan saskaņā ar Tiesas judikatūru nodokļa bāze preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai par maksu ir atlīdzība, kuru *faktiski* šajā ziņā ir saņēmis nodokļa maksātājs [58].

101. Ja pēc grozījumu veikšanas līgumā vēlāk mainās atlīdzības summa (t.i., cena), tad PVN direktīvas 90. pantā ir atļauts veikt korekciju, kas – kā Tiesa to arī jau ir norādījusi – var radīt gan mazāku, gan *a posteriori* lielāku nodokļa parādu (kas izriet jau no PVN direktīvas 73. panta) [59]. Tomēr tikai vienkārša iespēja kaut ko pieprasīt vēl nenozīmē, ka pakalpojumu saņēmēja rīcībā arī faktiski ir uzrēķina summa. Visbeidzot šajā gadījumā uz to var arī neatbildēt, jo, pamatojoties uz civiltiesiskā noilguma termiņa izbeigšanos, šāds uzrēķins šajā gadījumā vairs nav iespējams.

102. Tādējādi ir skaidrs, ka PVN direktīvas 168. panta a) punktā ir domāts PVN, kas ir jāmaksā pakalpojumu sniedzējam, un ka no PVN direktīvas 73., 78. un 90. panta izriet – katra faktiski saņemtā summa ietver likumā paredzēto PVN. No tā ir jānošķir iepriekš atbildētais jautājums (B iedaļā) par to, vai šis iekļautais PVN ir ticis pārnests arī uz līgumpartneri, kā rezultātā tam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[53] Spriedumi, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 33. punkts); 2012. gada 26. aprīlis, *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 un C-129/11, EU:C:2012:248, 43. punkts), un 1981. gada 5. februāris, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, 13. punkts).

[54] Spriedumi, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), un 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts).

[55] Spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 35. punkts).

[56] Spriedumi, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 36. punkts), un 2012. gada 26. aprīlis, *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 un C-129/11, EU:C:2012:248, 44. punkts); 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 15. punkts), un 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 24. punkts).

[57] Spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 37. punkts).

[58] Skat. nepārprotami spriedumus, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 33. punkts); 2012. gada 26. aprīlis, *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 un C-129/11, EU:C:2012:248, 43. punkts), un 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 15. punkts).

[59] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 27. punkts), un manus secinājumus lietā *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 63. un nākamie punkti).

3. PVN, kas pakalpojumu sniedzējam ir maksājams abstrakti vai konkrēti?

103. Šajā ziņā vēl ir "tikai" jāprecizē, vai – papildus tam, ka ir nepieciešams rēķins, – attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanu ar PVN, kas ir maksājams pakalpojumu sniedzējam, jēdzienu ir domāts konkrēti maksājamais PVN. Šajā gadījumā tāda nebūtu, jo, ņemot vērā starplaikā iestājušos noilgumu nodokļu jomā, ir skaidrs, ka PVN, kas principā ir maksājams (vismaz saskaņā ar Savienības tiesībām), vairs nevar tikt iekasēts.

104. Citādi ar PVN, kas maksājams, jēdzienu varētu būt domāts arī abstrakti (šajā gadījumā – vismaz saskaņā ar Savienības tiesībām) faktiski maksājamais PVN. Tas tad Apvienotajā Karalistē, pastāvot 20 % likmei, 20/120 apmērā būtu jāaprēķina no saņemtās cenas.

105. Šajā ziņā no Tiesas judikatūras skaidri un uzskatāmi izriet, ka pakalpojumu saņēmēja priekšnodokļa atskaitīšana nav atkarīga no pakalpojumu sniedzēja konkrētā režīma un nodokļa iekasējamības īstenošanas. Šajā sakarā Tiesa pastāvīgajā judikatūrā ir nospriedusi, ka attiecībā uz nodokļa maksātāja tiesībām veikt priekšnodokļa atskaitīšanu nav nozīmes tam, vai PVN, kas maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem pārdošanas darījumiem saistībā ar konkrētajām precēm, faktiski tika vai netika pārskaitīts Valsts kasei. Tas tādēļ, ka pievienotās vērtības nodoklis ir maksājams par katru ražošanas vai izplatīšanas darbību, atskaitot nodokli, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus [60].

106. Šī judikatūra rāda, ka pakalpojumu saņēmēja konkrētā priekšnodokļa atskaitīšana nav atkarīga no pakalpojumu sniedzēja konkrētā nodokļu parāda. Līdz ar to arī nav nozīmes tam, vai tam šajā gadījumā būtu varējusi būt sekmīga aizstāvība pret vēlāku aplikšanu ar nodokli (ceturtā jautājuma a) daļa).

107. Ja tas tā būtu, tad jēdziens par PVN, kas ir maksājams pakalpojumu sniedzējam un kas ar cenu ir pārnests uz pakalpojumu saņēmēju, kurš to var neitralizēt ar priekšnodokļa atskaitīšanu, principā arī būtu jāaplūko abstrakti. Tātad ar to ir domāts PVN, kas ir maksājams saskaņā ar Savienības tiesībām. To neietekmē nedz līgumpartneru kopīgā kļūda (tostarp nodokļu administrācijas kļūda), nedz fakts, ka nodokļu administrācija ir atteikusies vai tai bija jāatsakās no *a posteriori* nodokļa uzrēķina tiesisku un praktisku iemeslu dēļ un ka pa šo laiku ir iestājies noilgums attiecībā uz pakalpojumu sniedzēja nodokļu parādu.

4. Secinājumi

108. Attiecīgi ar PVN direktīvas 168. panta a) punktā paredzēto jēdzienu "PVN, kas [..] maksājams vai samaksāts", raugoties dogmatiski, ir domāts PVN, kas abstrakti un atbilstoši Savienības tiesībām pareizajā apmērā ir maksājams pakalpojumu sniedzējam un kas jau ir iekļauts faktiski saņemtajā cenā.

109. Pakalpojumu saņēmējam tas praktiski svarīgi kļūst tikai tad, ja tas saņem atbilstošu rēķinu ar norādītu PVN, kas pierāda šī nodokļa pārnešanu uz pakalpojumu saņēmēju. Taču kopīgas kļūdas gadījumā pakalpojumu sniedzējs tam šādu rēķinu izdos tikai tad, ja tam vai nu vienam pašam ir

[60] Spriedumi, 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 28. punkts); 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 40. punkts), un 2006. gada 12. janvāris, *Optigen* u.c. (C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 54. punkts), kā arī rīkojums, 2004. gada 3. marts, *Transport Service* (C-395/02, EU:C:2004:118, 26. punkts).

jāuzņemas PVN tiesību pareizas novērtēšanas risks, vai arī – ja pakalpojumu saņēmējs kopīgās kļūdas dēļ līdz šim vēl nepārnesto PVN *a posteriori* vēl samaksā, līdz ar to cena tiek attiecīgi koriģēta.

VI. Secinājumi

110. Tādējādi iesaku Tiesai uz *Supreme Court of the United Kingdom* (Apvienotās Karalistes Augstākā tiesa) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā minētais "PVN, kas [..] maksājams vai samaksāts", attiecas uz PVN, kas pakalpojumu sniedzējam uzņēmumam faktiski ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis dalībvalstij.

2) No PVN direktīvas 73. un 78. panta, ņemot vērā 90. pantu, izriet, ka nodokļa bāze preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai par maksu ir atlīdzība, kuru faktiski šajā ziņā ir saņēmis nodokļa maksātājs un kurā PVN jau ir iekļauts.

3) Tomēr tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu paredz pakalpojuma sniegšanu un rēķina saglabāšanu (PVN direktīvas 178. panta a) punkts), kurā ir dokumentēta PVN novirzīšana. Savukārt priekšnodokļa atskaitīšana, ja nav saglabāts rēķins, kurā atsevišķi ir norādīts PVN, nav iespējama.

4) Pakalpojumu saņēmējs, kurš nav mēģinājis civiltiesiskā noilguma termiņā saņemt atbilstošu rēķinu ar atsevišķi norādītu PVN, bez šāda rēķina nodokļu administrācijai arī nevar pieprasīt priekšnodokļa atskaitīšanu.

5) Tā kā pakalpojumu saņēmēja priekšnodokļa atskaitīšana nav atkarīga no pakalpojumu sniedzēja konkrētas aplikšanas ar nodokli, nav nozīmes tam, vai pakalpojumu sniedzējam ir bijusi sekmīga aizstāvība pret paša aplikšanu ar nodokli.