Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2024. gada 21. martā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Tādu pakalpojumu sniegšana, kas saistīti ar izklaidi un fiziskā stāvokļa uzlabošanu – Pakalpojumu abonementu pārdošana, ko apliecina kases aparāts un kases čeki – Nodokļa bāze – Kļūda attiecībā uz nodokļa likmi – Nodokļu neitralitātes princips – Nodokļu parāda koriģēšana nodokļa bāzes izmaiņu dēļ – Valsts prakse, kas neļauj koriģēt PVN summu un atmaksāt pārmaksāto PVN tad, ja nav rēķina – Nodokļu ieņēmumu zaudēšanas riska neesamība – Iebilde par nepamatotu iedzīvošanos

Lietā C-606/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniegusi ar 2022. gada 23. jūnijā lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 20. septembrī, tiesvedībā

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

pret

B. ***sp. z o.o.***, iepriekš B. *sp.j.*,

piedaloties

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: N. Vāls [*N. Wahl*] (referents), kas pilda septītās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši J. Pasers [*J. Passer*] un M. L. Arasteja Saūna [*M. L. Arastey Sahún*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* vārdā – *B. Kołodziej* un *T. Wojciechowski*,

* Tiesvedības valoda – poļu.

– *B. sp. z o.o.* vārdā – *R. Baraniewicz*, *T. Pabiański* un *J. Tokarski*, *doradcy podatkowi*, un *A. Zubik*, *radca prawny*,

– *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców* vārdā – *P. Chrupek*, *radca prawny*,

– Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāves,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2023. gada 16. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 2006/112"), 1. panta 2. punktu un 73. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Nodokļu administrācijas iestādes Bidgoščā direktors, Polija) un B. *sp.j.*, kura pēc minētā pieteikuma iesniegšanas kļuvusi par B. *sp. z o.o.*, par nodokļu administrācijas atteikumu konstatēt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) pārmaksu par labu B., kas izriet no tās iesniegtajām PVN koriģējošajām deklarācijām, rēķina neesamības gadījumā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punktā ir noteikts:

"Kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.

Kopējo PVN sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot."

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 73. pantu:

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

5 Minētās direktīvas 78. pantā ir paredzēts:

"Summā, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

a) nodokļus, nodevas un citus maksājumus, izņemot pašu PVN;

[..]."

6 Šīs pašas direktīvas 220. panta 1. punktā ir noteikts:

"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;

[..]."

7 Direktīvas 2006/112 226. pants ir formulēts šādi:

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

[..]

6) piegādāto preču daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids;

7) datums, kad piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, vai kad pabeigta to piegāde vai sniegšana [..], ja vien minētais datums ir zināms un atšķiras no rēķina izsniegšanas datuma;

[..]

8) summa, kurai uzliek 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;

[..]."

8 Šīs direktīvas 226.b pantā, kas ieviests ar Direktīvu 2010/45 un piemērojams no 2013. gada 1. janvāra, ir noteikts:

"Dalībvalstis pieprasa vismaz šādu informāciju par vienkāršotiem rēķiniem, kas izsniegti saskaņā ar 220.a pantu un 221. panta 1. un 2. punktu:

a) rēķina izsniegšanas datums;

b) nodokļu maksātāja, kas piegādā preces vai sniedz pakalpojumus, identifikācijas dati;

c) piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu veida identifikācija;

d) maksājamā PVN summa vai tās aprēķinam vajadzīgā informācija;

e) ja izsniegtais rēķins ir dokuments vai paziņojums, kas par rēķinu uzskatāms saskaņā ar 219. pantu – īpaša un nepārprotama atsauce uz šo sākotnējo rēķinu un uz konkrētiem datiem, kas tiek grozīti.

Tās var prasīt vienīgi 226., 227. un 230. pantā minēto informāciju."

Polijas tiesības

9 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Preču un pakalpojumu nodokļa likums; *Dz. U*. Nr. 54, 535. pozīcija), redakcijā, kas bija spēkā līdz 2013. gada 31. decembrim (*Dz. U*. Nr. 177, 1054. pozīcija), 29. pantā bija noteikts:

"4.a Ja nodokļa bāze ir samazināta salīdzinājumā ar to, kas ir norādīta izdotajā rēķinā, nodokļa maksātājs var samazināt rēķinā noteikto nodokļa bāzi, ar nosacījumu, ka viņš pirms termiņa, kas paredzēts PVN deklarācijas iesniegšanai par taksācijas periodu, kurā preces vai pakalpojuma ieguvējs ir saņēmis laboto rēķinu, saņem apstiprinājumu par to, ka minētais ieguvējs ir saņēmis šo rēķinu. Ja preču vai pakalpojuma ieguvējs saņēmis rēķinu pēc nodokļa deklarēšanai par attiecīgo taksācijas periodu paredzētā termiņa beigām, nodokļa maksātājs var ņemt vērā laboto rēķinu taksācijas periodā, kurā viņš ir saņēmis apstiprinājumu no saņēmēja.

[..]

4.c 4.a punkts ir piemērojams *mutatis mutandis* gadījumā, ja tiek konstatēta kļūda rēķinā attiecībā uz nodokļa summu un tiek sagatavota rēķina korekcija attiecībā uz rēķinu, kurā ir norādīta lielāka nodokļa summa nekā maksājamā."

10 Šis likums redakcijā, kas ir spēkā no 2014. gada 1. janvāra (2016. gada *Dz. U*., 710. pozīcija), ietver 29.a pantu, kura 13. un 14. punkts ir formulēti šādi:

"13. [Paredzētajos] gadījumos nodokļa bāze tiek samazināta, kā tas ir noteikts rēķinā, kurā norādīts nodoklis, ar nosacījumu, ka nodokļa maksātāja rīcībā ir apstiprinājums par to, ka preces vai pakalpojuma, par kuru ir izdots rēķins, pircējs ir saņēmis rēķinu pirms PVN deklarācijas par taksācijas periodu, kurā preces vai pakalpojuma saņēmējs ir saņēmis šo laboto rēķinu, iesniegšanas termiņa beigām. Ja preču vai pakalpojuma ieguvējs ir saņēmis laboto rēķinu pēc nodokļa deklarēšanai par attiecīgo taksācijas periodu paredzētā termiņa beigām, nodokļa maksātājam ir tiesības ņemt vērā laboto rēķinu taksācijas periodā, kurā viņš ir saņēmis saņemšanas apstiprinājumu no ieguvēja.

14. 13. punkts ir piemērojams *mutatis mutandis* gadījumā, ja tiek konstatēta kļūda rēķinā attiecībā uz nodokļa summu un tiek izrakstīts labots rēķins par rēķinu, kurā bija norādīta lielāka nodokļa summa nekā maksājamā."

11 2013. gada 14. marta *rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących* (Finanšu ministra Rīkojums par kases aparātiem) (*Dz. U.*, 363. pozīcija) 3. pants paredz:

"[..]

5. Ja aparātā ir reģistrēta acīmredzama kļūda, nodokļa maksātājs to nekavējoties labo, citā reģistrā norādot:

1) kļūdaini reģistrētos pārdevumus (bruto pārdošanas vērtību un maksājamā nodokļa vērtību);

2) īsu aprakstu par kļūdas cēloni un apstākļiem, kādos tā pieļauta, pievienojot oriģinālo kases čeku, ar ko dokumentēta pārdošana, kurā tika pieļauta acīmredzamā kļūda.

6. 5. punktā minētajā gadījumā nodokļa maksātājs reģistrē pareizo pārdošanas apmēru, izmantojot kases aparātu."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

12 B. sniedz pakalpojumus, kas saistīti ar izklaidi un fiziskā stāvokļa uzlabošanu, proti, tirgo abonementus, kas ļauj iekļūt sporta kluba telpās un brīvi izmantot tajās esošās iekārtas. 2016. gadā tā saskaņā ar jauno Polijas nodokļu tiesību doktrīnu šajā jomā nolēma šiem pakalpojumiem piemērot samazinātu PVN likmi (nevis 23 %, bet 8 %).

13 Tādējādi 2016. gada 27. janvārī B. iesniedza koriģētas PVN deklarācijas par laikposmu no 2012. gada janvāra līdz martam, jūnija līdz oktobrim un par decembri, kā arī par 2013. gada janvāri, februāri, novembri un decembri un par 2014. gada janvāri, februāri, aprīli un maiju.

14 Ar 2017. gada 22. jūnija lēmumu *Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T.* (Otrās nodokļu iestādes T. direktors, Polija) atteicās konstatēt pārmaksātu PVN par labu B. par iepriekš minētajiem taksācijas periodiem, tostarp norādot, ka, kamēr dokuments, kas apstiprina ar nodokli apliekamas darbības veikšanu, nav labots atbilstoši Preču un pakalpojumu nodokļa likumam, nodokļa maksātājam nav tiesību koriģēt savus reģistrus vai deklarācijas.

15 Ar 2017. gada 24. novembra lēmumu Nodokļu administrācijas iestādes Bidgoščā direktors apstiprināja šo lēmumu, uzsverot, ka nav tādu tiesību normu, kas regulētu iespēju koriģēt nodokļa bāzi un maksājamo nodokli, kas norādīts PVN deklarācijā par taksācijas periodiem, uz kuriem attiecas pieteikums par pārmaksātā PVN konstatēšanu gadījumā, ja tiek pārdotas biļetes vai abonementi, kas ļauj izmantot attiecīgās iekārtas, kuri būtu konstatēti ar rēķiniem. Proti, B. neesot varējusi izsniegt labotos rēķinus, jo šīs pārdošanas laikā netika izsniegti rēķini. Tādējādi B. esot bijis pienākums pēc atskaitīšanas sistēmas ņemšanas vērā pārskaitīt Polijas Valsts kasei visu no galapatērētājiem saņemto summu kā maksājamo nodokli.

16 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Vojevodistes administratīvā tiesa Bidgoščā), kurā B. cēla prasību par šo pēdējo minēto lēmumu, ar 2018. gada 7. marta spriedumu to atcēla, it īpaši uzskatot, ka finanšu ministra rīkojuma par kases aparātiem 3. panta 3.–6. punkts neattiecas uz visiem notikumiem, kuri var būt iemesls korekcijai, tādējādi koriģēšana ir iespējama arī citās situācijās. Tāpēc tā uzskatīja, ka nodokļa maksātājam bija tiesības koriģēt par pārdošanu maksājamā nodokļa summu, ko pierāda kases čeki. Tas, ka pircējam nav izsniegts oriģinālais kases

čeks, neesot šķērslis šajā ziņā, jo kases aparāts ļauj vairākkārt iepazīties ar tajā reģistrētajiem datiem. Tādējādi iepazīšanās ar šī kases aparāta atmiņu esot uzticams līdzeklis, lai būtu tāda darījuma pierādījumi, kurš jālabo nodokļu maksātāja pieļautas kļūdas dēļ.

17 Nodokļu administrācijas iestādes Bidgoščā direktors par *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Vojevodistes administratīvā tiesa Bidgoščā) spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija), kas ir iesniedzējtiesa.

18 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [Direktīvas 2006/112] 1. panta 2. punkts un 73. pants, kā arī neitralitātes, samērīguma un vienlīdzīgas attieksmes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts nodokļu iestāžu praksi, ciktāl šajā praksē – atsaucoties uz juridiskā pamata neesamību valsts tiesībās un nepamatotu iedzīvošanos – netiek ļauts koriģēt nodokļa bāzi un maksājamo nodokli, ja preču un pakalpojumu pārdošana patērētājiem ar pārāk augstu PVN likmi tika reģistrēta ar kases aparātu un apliecināta ar kases čekiem, nevis PVN rēķiniem un šīs korekcijas rezultātā cena (pārdošanas bruto cena) netiek mainīta?"

Par prejudiciālo jautājumu

19 Iesākumā jāatgādina, ka ar LESD 267. pantu iedibinātās sadarbības procedūras starp valstu tiesām un Tiesu ietvaros tai ir jāsniedz valsts tiesai lietderīga atbilde, kas atļautu izlemt tās izskatīšanā esošo lietu. Šai nolūkā Tiesai attiecīgā gadījumā ir jāpārformulē tai iesniegtais jautājums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 Šajā nolūkā Tiesai no visas valsts tiesas iesniegtās informācijas, tostarp no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma, ir tiesības nošķirt tās Savienības tiesību normas un principus, kuriem ir nepieciešama interpretācija, ņemot vērā pamatlietas priekšmetu (spriedums 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

21 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesa ir pamatoti minējusi Direktīvas 2006/112 78. panta a) punktu kā daļu no pamatlietā piemērojamā tiesiskā regulējuma, jo šajā tiesību normā ir precizētas šīs direktīvas 73. pantā paredzētajā nodokļa bāzē ietveramās sastāvdaļas, uz kurām iesniedzējtiesa atsaucas savā jautājumā.

22 Tāpēc šis jautājums ir jāsaprot tādējādi, ka ar to būtībā tiek vaicāts, vai šīs direktīvas 1. panta 2. punkts un 73. pants, skatot tos kopsakarā ar tās 78. panta a) punktu, ir jāinterpretē, ņemot vērā nodokļu neitralitātes, samērīguma un vienlīdzīgas attieksmes principus, tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda dalībvalsts nodokļu administrācijas prakse, saskaņā ar kuru maksājamā PVN korekcija, izmantojot nodokļu deklarāciju, ir aizliegta, ja preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas ir veiktas, piemērojot pārāk augstu PVN likmi, pamatojoties uz to, ka par šīm darbībām netika izrakstīti rēķini, bet tika izsniegti kases aparāta čeki.

23 Šajā ziņā jāuzsver, ka kopējā PVN sistēma nodrošina visu saimniecisko darbību nodokļu neitralitāti neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ja pašas darbības principā ir apliekamas ar PVN (spriedums, 2021. gada 21. oktobris, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 No tā izriet, ka dalībvalsts nodokļu administrācija radītu nesamērīgu apdraudējumu PVN neitralitātes principam, atstājot nodokļa maksātāja ziņā segt PVN, kura atmaksu tam ir tiesības saņemt, jo kopējās PVN sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību (spriedums, 2021. gada 21. oktobris, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 55. punkts).

25 Tātad vispirms ir jānosaka, vai tad, ja nodokļa maksātājs saviem darījumiem, par kuriem ir jāmaksā PVN, saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts nodokļu administrācijas sākotnēji sniegtajām vadlīnijām ir kļūdaini piemērojis PVN pamatlikmi, kas šajā gadījumā ir 23 % likme, lai gan pareizā likme bija samazinātā 8 % likme, tam ir tiesības uz atmaksu.

26 Ņemot vērā, ka, piemērojot šī sprieduma 23. un 24. punktā atgādināto PVN neitralitātes principu, PVN sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli vienīgi galapatērētāju (spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoğin*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra), jāuzskata, ka cenā, par kuru ir panākta vienošanās starp šo pēdējo minēto un preču piegādātāju vai pakalpojumu sniedzēju, ir jāiekļauj PVN, kas samaksāts par šiem darījumiem, neatkarīgi no tā, vai par tiem ir izrakstīts rēķins (šajā ziņā skat. spriedumu, 2021. gada 1. jūlijs, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C-521/19, EU:C:2021:527, 34. punkts).

27 Šī interpretācija izriet no Direktīvas 2006/112 78. panta a) punkta, saskaņā ar kuru pats PVN netiek iekļauts nodokļa bāzē, kas nozīmē, ka PVN vienmēr automātiski tiek iekļauts cenā, par kuru ir panākta vienošanās, pat ja nodokļa maksātājs ir pieļāvis kļūdu piemērojamās likmes noteikšanā.

28 Tomēr no judikatūras izriet, ka šis apsvērums ne vienmēr atņem nodokļu maksātājam tiesības uz pilnīgu vai daļēju pārmaksātā PVN atmaksu no attiecīgās dalībvalsts nodokļu administrācijas, kuru tas nepamatoti iekasējis no gala patērētājiem un pārskaitījis šai administrācijai. Tas tā ir it īpaši tad, ja šim nodokļu maksātājam kļūdainas PVN likmes piemērošanas dēļ ir radušies zaudējumi, kas saistīti ar tā pārdošanas apjoma samazināšanos (šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 42. punkts un tajā minētā judikatūra). Citiem vārdiem sakot, zaudējumu vai nelabvēlīgu finansiālu apstākļu neesamība noteikti nav PVN pilnīgas novirzīšanas uz gala patērētāju neizbēgamas sekas, jo pat šādā gadījumā uzņēmējam var tikt radīti zaudējumi, kas saistīti ar tā pārdošanas apjoma samazinājumu (spriedums, 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 56. punkts).

29 Turpinājumā, tā kā nodokļa maksātāja tiesības uz visas PVN pārmaksas vai tās daļas atmaksu principā ir noteiktas, ir jāpārbauda, vai attiecīgās dalībvalsts nodokļu administrācija šīm tiesībām var izvirzīt nosacījumu par iepriekšēju prasību koriģēt rēķinus, kuros ir norādīta kļūdaina PVN likme, kā rezultātā sistemātiski tiek atteikta atmaksāšana, ja par nodokļa maksātāja saimnieciskajiem darījumiem, ņemot vērā to veidu un summu, nav vis izrakstīti rēķini un tie tātad nevar tikt koriģēti, bet gan ir izsniegti kases aparāta čeki.

30 Šajā ziņā jāprecizē, ka Direktīvā 2006/112 nav aplūkots jautājums par nodokļa maksātāju nodokļu deklarāciju koriģēšanu kļūdainas PVN likmes piemērošanas gadījumā. Tādējādi dalībvalstīm savās valsts tiesību sistēmās, ievērojot efektivitātes un līdzvērtības principus, ir jāparedz iespēja koriģēt nepamatoti piemēroto nodokli.

31 Padarot neiespējamu šo korekciju, ja nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības rezultātā tas neizdod rēķinus, bet izsniedz vienkāršus kases aparāta čekus, neņemot vērā iespēju veikt izsmeļošu un patiesu ar attiecīgajiem darījumiem saistīto PVN deklarāciju korekciju, tostarp izmantojot šī kases aparāta atmiņā ietvertos datus, ar tādu praksi kā attiecīgās dalībvalsts nodokļu iestādes prakse nav ievērots efektivitātes princips.

32 Attiecībā uz vienlīdzīgas attieksmes principu no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai gan nodokļu neitralitātes principa, kas ir vienlīdzīgas attieksmes principa transpozīcija PVN jomā, neievērošanu var paredzēt tikai konkurējošu saimnieciskās darbības subjektu starpā, vispārējā vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu nodokļu jomā var raksturot kā cita veida diskrimināciju, kas ietekmē saimnieciskās darbības subjektus, kuri ne vienmēr ir konkurenti, bet kuri tomēr atrodas salīdzināmā situācijā citās attiecībās (spriedums, 2017. gada 14. jūnijs, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Pietiek konstatēt, ka šajā gadījumā nodokļa maksātājs, kurš atbilstoši attiecīgās dalībvalsts nodokļu administrācijas sākotnēji piedāvātajai interpretācijai bija piemērojis 23 % PVN likmi, noteikti bija nelabvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar tā tiešajiem konkurentiem, kuri ir piemērojuši samazinātu 8 % PVN likmi vai nu tādēļ, ka šī likme daļēji vai pilnībā tika pārnesta uz to cenām, tādējādi ietekmējot tā konkurētspēju salīdzinājumā ar attiecīgo konkurentu piemērotajām cenām un tādējādi, iespējams, šo pārdošanas apjomu, vai arī tā peļņas daļas samazinājuma dēļ, lai saglabātu konkurētspējīgas cenas. Tātad tāda dalībvalsts nodokļu administrācijas prakse, kādu ir aprakstījusi iesniedzējtiesa, arī ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam.

34 Visbeidzot, no Tiesas judikatūras izriet, ka Savienības tiesībās nav aizliegts paredzēt valsts tiesību sistēmā atteikumu atlīdzināt kļūdas dēļ ieturētos nodokļus, ja tas rada nepamatotu iedzīvošanos personām, kurām ir tiesības uz šādu atlīdzību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, 48. punkts).

35 Tādējādi, lai aizsargātu Savienības tiesību sistēmā šajā jomā garantētās tiesības, Savienības tiesībām neatbilstīgi iekasēto nodokļu, nodevu un obligāto maksājumu atmaksāšana nav obligāta, ja tiek konstatēts, ka persona, kurai šie maksājumi bija jāveic, tos faktiski ir pārnesusi uz citiem subjektiem (spriedums, 2013. gada 16. maijs, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Tā kā nodokļu atmaksāšanas prasību jautājums nav reglamentēts Savienības tiesībās, tad katras dalībvalsts iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz nosacījumi, kādos šādas prasības var tikt izpildītas, tomēr šiem nosacījumiem ir jāatbilst līdzvērtības un efektivitātes principiem (spriedums, 2013. gada 16. maijs, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Tādējādi tieši ar nosacījumu, ka nodokļu maksātājam nepamatotā nodokļa ekonomiskais slogs ir pilnībā jāneitralizē, dalībvalsts var atteikt atmaksāt pārmaksāto PVN tādēļ, ka šādas atmaksāšanas dēļ nodokļu maksātājs nepamatoti iedzīvotos (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 16. maijs, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 28. punkts), un par to tātad ir jāpārliecinās iesniedzējtiesai.

38 Proti, Tiesa šajā ziņā ir precizējusi, ka tas, vai ir nepamatota iedzīvošanās, ko, ievērojot Savienības tiesības, nepamatoti samaksāta nodokļa atmaksa radītu nodokļu maksātājam, un tās apmērs ir fakta jautājums, kurš ir valsts tiesas kompetencē, jo valsts tiesa brīvi vērtē pierādījumus, kas tai tiek iesniegti tādas ekonomiskās analīzes beigās, kurā ir ņemti vērā visi atbilstošie apstākļi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 16. maijs, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkts un 73. pants, skatot tos kopsakarā ar tās 78. panta a) punktu, ir jāinterpretē, ņemot vērā nodokļu neitralitātes, samērīguma un vienlīdzīgas attieksmes principus, tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda dalībvalsts nodokļu administrācijas prakse, saskaņā ar kuru PVN, kas jāmaksā, izmantojot nodokļu deklarāciju, korekcija ir aizliegta, ja preču piegādes un pakalpojumu sniegšana ir veikta, piemērojot pārāk augstu PVN likmi, pamatojoties uz to, ka par šīm darbībām nav vis izrakstīti rēķini, bet izsniegti kases aparāta čeki. Pat šādos apstākļos nodokļa maksātājam, kurš kļūdaini ir piemērojis pārāk augstu PVN likmi, ir tiesības iesniegt pieteikumu par atmaksāšanu attiecīgās dalībvalsts nodokļu administrācijai, jo pēdējā minētā var atsaukties uz šī nodokļa maksātāja nepamatotu iedzīvošanos tikai tad, ja tā ekonomiskās analīzes, kurā ir ņemti vērā visi atbilstošie apstākļi, rezultātā ir konstatējusi, ka ekonomiskais slogs, ko nepamatoti iekasētais nodoklis ir radījis minētajam nodokļa maksātājam, ir pilnībā neitralizēts.

Par tiesāšanās izdevumiem

40 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES, 1. panta 2. punkts un 73. pants, skatot tos kopsakarā ar tās 78. panta a) punktu,

ir jāinterpretē,

ņemot vērā nodokļu neitralitātes, samērīguma un vienlīdzīgas attieksmes principus, tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda dalībvalsts nodokļu administrācijas prakse, saskaņā ar kuru pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas jāmaksā, izmantojot nodokļu deklarāciju, korekcija ir aizliegta, ja preču piegādes un pakalpojumu sniegšana ir veikta, piemērojot pārāk augstu PVN likmi, pamatojoties uz to, ka par šīm darbībām nav vis izrakstīti rēķini, bet izsniegti kases aparāta čeki. Pat šādos apstākļos nodokļa maksātājam, kurš kļūdaini ir piemērojis pārāk augstu PVN likmi, ir tiesības iesniegt pieteikumu par atmaksāšanu attiecīgās dalībvalsts nodokļu administrācijai, jo pēdējā minētā var atsaukties uz šī nodokļa maksātāja nepamatotu iedzīvošanos tikai tad, ja tā ekonomiskās analīzes, kurā ir ņemti vērā visi atbilstošie apstākļi, rezultātā ir konstatējusi, ka ekonomiskais slogs, ko nepamatoti iekasētais nodoklis ir radījis minētajam nodokļa maksātājam, ir pilnībā neitralizēts.

[Paraksti]