Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2025. gada 1. augustā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 203. pants – Kļūdainas PVN summas norādīšana rēķinā – 238. pants – Vienkāršotu rēķinu izrakstīšana – Pakalpojumi, par kuriem izrakstīti rēķini personām, kas nav nodokļa maksātājas, un nodokļa maksātājiem, kuriem nav tiesību uz PVN atskaitīšanu – Pienākums samaksāt rēķinā kļūdaini norādīto PVN daļu – Nodokļu ieņēmumu zaudējuma riska nepastāvēšana

Lietā C-794/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija) iesniegusi ar 2023. gada 14. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 21. decembrī, tiesvedībā

***Finanzamt Österreich***

pret

**P *GmbH,***

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs N. Jēskinens [*N. Jääskinen*], ceturtās palātas priekšsēdētājs I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] (referents) un tiesnesis A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– Austrijas valdības vārdā – *A. Posch*, *J. Schmoll* un *F. Koppensteiner*, pārstāvji,

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *P.-L. Krüger*, pārstāvji,

– Portugāles valdības vārdā – *P. Barros da Costa*, *C. Bento*, *R. Laires* un *A. Rodrigues*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

– Eiropas Komisijas vārdā – sākotnēji *F. Behre* un *M. Herold*, vēlāk – *M. Herold*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2024. gada 19. decembra 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.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2018. gada 6. novembra Direktīvu (ES) 2018/1695 (OV 2018, L 282, 5. lpp.; labojums – OV 2018, L 329, 53. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 203. un 238. pantu.

2 Šis lūgums iesniegts tiesvedībā starp *Finanzamt Österreich* (Austrijas Nodokļu administrācija, turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija") un P *GmbH* par šīs administrācijas atteikumu apmierināt lūgumu koriģēt P pievienotās vērtības nodokļa (PVN) deklarāciju, pamatojoties uz to, ka tā savos rēķinos bija norādījusi PVN summu, kas aprēķināta, izmantojot kļūdainu likmi.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

3 Saskaņā ar PVN direktīvas 193. pantu:

"PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199.b pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona."

4 Šīs direktīvas 203. pantā noteikts:

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

5 Minētās direktīvas 220. panta 1. punktā paredzēts:

"Ikviens nodokļa maksātājs nodrošina, ka vai nu viņš pats, vai 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;

[..]."

6 Šīs pašas direktīvas 238. pantā noteikts:

"1. Pēc apspriešanās ar PVN komiteju dalībvalstis saskaņā ar nosacījumiem, ko tās paredz, var noteikt, ka turpmāk norādītajos gadījumos rēķinos par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu iekļauj tikai 226.b pantā noteikto informāciju:

a) ja rēķina summa ir lielāka par [..] 100 [EUR], bet nav lielāka par [..] 400 [EUR], vai līdzvērtīgu summu attiecīgās valsts valūtā;

b) ja attiecīgajā uzņēmējdarbības sektorā esošas īpašas tirdzniecības vai administratīvās prakses dēļ vai šo rēķinu izsniegšanas tehnisko apstākļu dēļ 226. pantā vai 230. pantā paredzētos pienākumus ir īpaši grūti ievērot.

3. Šā panta 1. punktā paredzēto vienkāršošanu nepiemēro, ja rēķini jāizsniedz saskaņā ar 220. panta 1. punkta 2. un 3. apakšpunktu vai ja preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kurai uzliek nodokli, veic nodokļa maksātājs, kurš neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur maksājams PVN, vai kura iestāde šajā dalībvalstī nepiedalās piegādē 192.a panta nozīmē, un par PVN nomaksu atbildīga ir persona, kam piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi."

### *Austrijas tiesības*

7 *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994. gada Apgrozījuma nodokļa likums, *BGBl.* 663/1994), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "*UStG 1994*"), 11. panta 1., 6. un 12. punktā paredzēts:

"(1)

1. Ja uzņēmējs veic darījumus 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē, tam ir tiesības izsniegt rēķinus. Ja tas veic darījumus, kas paredzēti citam uzņēmējam tā uzņēmuma vajadzībām vai juridiskai personai, kura nav uzņēmējs, tam ir jāizsniedz rēķini. Ja uzņēmējs veic ar nodokli apliekamu piegādi vai pakalpojumu uz uzņēmuma līguma pamata saistībā ar nekustamo īpašumu, kas paredzēts personai, kas nav uzņēmējs, tam ir jāizsniedz rēķins. Uzņēmējs pienākumu izsniegt rēķinu izpilda sešu mēnešu laikā pēc darījuma veikšanas.

[..]

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

1. uzņēmēja, kas veicis piegādi vai sniedzis pakalpojumu, nosaukums un adrese;

2. piegādāto preču daudzums un parastais tirdzniecības nosaukums vai cita pakalpojuma veids un apjoms;

3. piegādes vai cita pakalpojuma sniegšanas diena vai pakalpojuma sniegšanas laikposms;

4. summa, kas ietver atlīdzību un nodokļa summu, kura attiecas uz piegādi vai citu pakalpojumu; un

5. nodokļa likme.

[..]

(12) Ja uzņēmējs rēķinā par piegādi vai cita pakalpojuma sniegšanu atsevišķi norāda nodokļa summu, kas saskaņā ar šo federālo likumu viņam par darījumu nav jāmaksā, tad tam šī summa ir jāsamaksā, pamatojoties uz rēķinu, ja tas neveic atbilstošu rēķina korekciju šīs piegādes vai šī cita pakalpojuma saņēmējam. Korekcijas gadījumā *mutatis mutandis* piemēro 16. panta 1. punktu."

8 *UStG 1994* 16. panta 1. punktā noteikts:

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

1. uzņēmējam, kurš veicis šo darījumu, attiecīgi jākoriģē šajā saistībā maksājamā nodokļa summa un

2. uzņēmējam adresātam ir attiecīgi jākoriģē šajā saistībā veiktais atskaitījums. Korekcijas tiek veiktas attiecībā uz taksācijas periodu, kurā atlīdzība grozīta."

9 *Bundesabgabenordnung* (Federālais nodokļu kodekss), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, 239.a pantā paredzēts:

"Ja nodokli, kas saskaņā ar nodokļu tiesību normas mērķi no ekonomiskā viedokļa jāsedz citai personai, kura nav nodokļu maksātāja, ekonomiski sedz persona, kura nav nodokļu maksātāja, ir izslēgta:

1. iekļaušana kredītā nodokļu kontā,

2. aktīvu atmaksāšana, pārgrāmatošana vai pārrēķins un

3. izmantošana, lai samaksātu nodokļu parādus,

ja tas izraisītu nodokļu maksātāja nepamatotu iedzīvošanos."

## Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10 P ir saskaņā ar Austrijas tiesībām dibināta sabiedrība ar ierobežotu atbildību. Tā uztur un apsaimnieko iekštelpu rotaļu laukumu. 2019. gada tā ieejas maksai šajā rotaļu laukumā piemēroja 20 % PVN likmi. Ieejas maksas samaksas brīdī tā klientiem izsniedza kases čekus, kas, ņemot vērā to nelielo summu, tika sagatavoti saskaņā ar *UStG 1994* 11. panta 6. punktā paredzētajiem vienkāršotu rēķinu izrakstīšanas noteikumiem. P atbilstošo nodokli norādīja savā PVN deklarācijā par 2019. gadu, bet vēlāk to koriģēja, pamatojoties uz to, ka ieejas maksai bija jāpiemēro samazināta – 13 % – PVN likme.

11 Ar 2021. gada 18. janvāra lēmumu nodokļu administrācija noteica PVN, kas P bija jāmaksā par 2019. gadu, neņemot vērā šo korekciju. Lēmumā tā norādīja, ka P ieņēmumiem no ieejas maksām iekštelpu rotaļu laukumā piemērojusi 20 % PVN likmi un ka tā šo nodokļa summu norādījusi uz kases čekiem. Nodokļu administrācija atteicās PVN likmi *a posteriori* koriģēt, pamatojoties uz to,

ka, pirmkārt, nebija iespējams ne grozīt rēķinus, ne nosūtīt klientiem parādzīmes, kas atbilstu starpībai starp 20 % PVN likmi un samazināto PVN likmi, un, otrkārt, ka šāda korekcija, lai gan P klienti bija samaksājuši 20 % PVN, izraisītu šīs sabiedrības nepamatotu iedzīvošanos.

12 P šo lēmumu pārsūdzēja, apgalvojot, ka pakalpojumi tika sniegti "gandrīz vienīgi" privātpersonām, kurām nebija tiesību atskaitīt PVN priekšnodoklī, tādējādi nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks ir izslēgts un rēķinu korekcija nav nepieciešama.

13 Ar 2021. gada 21. jūnija rīkojumu *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija), kurā bija ierosināta lieta, vērsās Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, lai noskaidrotu, vai šajā tiesvedībā var būt piemērojams PVN direktīvas 203. pants, lai gan nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks.

14 Tiesa 2022. gada 8. decembra spriedumā *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968) nosprieda, ka PVN direktīvas 203. pants jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kurš sniedzis pakalpojumu un kurš savā rēķinā norādījis PVN summu, kas aprēķināta, pamatojoties uz kļūdainu nodokļa likmi, saskaņā ar šo tiesību normu nav jāmaksā rēķinā kļūdaini norādītā PVN daļa, ja nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks, jo šī pakalpojuma saņēmēji ir vienīgi galapatērētāji, kuriem nav tiesību uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu.

15 Pēc šī sprieduma *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) ar 2023. gada 27. janvāra spriedumu grozīja P par 2019. gadu maksājamā PVN aprēķinu.

16 Šī tiesa pamatojās uz premisu, ka P pakalpojumu lietotāji bijuši "(gandrīz) vienīgi" galapatērētāji, kuri nevar izmantot tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu. Tomēr, tā kā nevarēja izslēgt, ka klienti kļūdaini vai pamatoti atskaitījuši P rēķinā iekļauto PVN, minētā tiesa uzskatīja, ka jāveic to rēķinu aplēse, kuri varēja radīt PVN parādu saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu. Tā balstījās uz pieņēmumu, ka pastāv nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks attiecībā uz daļu, kas aplēsta 0,5 % apmērā no iekštelpu rotaļu laukuma kopējā apgrozījuma, proti, aptuveni 112 no 22 557 P izsniegtajiem rēķiniem.

17 Nodokļu administrācija par 2023. gada 27. janvāra spriedumu iesniedza revīzijas sūdzību (*Revision*) *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija). Tā uzsver, ka šis spriedums neatbilst 2022. gada 8. decembra spriedumam *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968). Tā apgalvo, ka no minētā sprieduma, kurā Tiesa tai uzdotos jautājumus izvērtējusi, pamatojoties uz premisu, ka pamatlietā aplūkotais pakalpojums sniegts vienīgi galapatērētājiem, kuriem nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodoklī, nevar secināt, ka maksājamo PVN varēja novērtēt, balstoties uz sadalījumu aplēses veidā starp galapatērētājiem, no vienas puses, un nodokļa maksātājiem, kuriem ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, no otras puses.

18 Iesniedzējtiesa norāda – tā kā nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks nebija laikus pilnībā novērsts, jo netika veiktas rēķinu korekcijas, varot uzskatīt, ka P ir jāsamaksā visos rēķinos norādītā PVN kopsumma.

19 Ja tomēr, kā ierosināts ģenerāladvokātes secinājumos lietā *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:657), nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks būtu jānovērtē attiecībā uz katru kļūdaino rēķinu, iesniedzējtiesai rodas jautājums, saskaņā ar kādiem kritērijiem – attiecīgā gadījumā, veicot aplēses, – būtu jānosaka, kuri no šiem rēķiniem ir tie, attiecībā uz kuriem pastāv šāds zaudējuma risks.

20 Šī tiesa uzsver, ka šajā kontekstā nav skaidri noteikts, kā jāsaprot jēdziens "galapatērētāji, kuriem nav tiesību uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu" 2022. gada 8. decembra sprieduma *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968) izpratnē.

21 Šādos apstākļos *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [PVN direktīvas] 203. pants jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kurš sniedzis pakalpojumu un kurš savā rēķinā norādījis PVN summu, kas aprēķināta, pamatojoties uz kļūdainu nodokļa likmi, saskaņā ar šo tiesību normu nav jāmaksā rēķinā kļūdaini iekļautā PVN daļa, ja konkrētajā rēķinā norādītais pakalpojums tika sniegts personai, kas nav nodokļa maksātāja, pat ja šis nodokļa maksātājs sniedzis vēl citus tāda paša veida pakalpojumus citiem nodokļa maksātājiem?

2) Vai ar "galapatērētāju, kuram nav tiesību uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu" Tiesas 2022. gada 8. decembra sprieduma [*Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968)] izpratnē jāsaprot tikai persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai ar to jāsaprot arī nodokļa maksātājs, kas konkrēto pakalpojumu izmanto tikai privātiem mērķiem (vai citiem mērķiem, kas nesniedz tiesības uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu) un kam tādēļ nav tiesību uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu?

3) Pēc kādiem kritērijiem, veicot vienkāršotu grāmatvedības uzskaiti [PVN direktīvas] 238. panta izpratnē, jāizvērtē, par kādiem rēķiniem (vismaz veicot aplēsi) nodokļa maksātājam nav jāmaksā rēķinā kļūdaini iekļautā summa, jo nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks?"

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pirmo jautājumu*

22 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 203. pants jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kas sniedzis pakalpojumu un rēķinā norādījis PVN summu, kura aprēķināta, izmantojot kļūdainu likmi, jāmaksā PVN daļa, kas kļūdaini iekļauta rēķinā personai, kura nav nodokļa maksātāja, pat tad, ja šis nodokļa maksātājs tāda paša rakstura pakalpojumus sniedzis arī citiem nodokļa maksātājiem.

23 Šajā ziņā PVN direktīvas 203. pantā paredzēts, ka PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā. Saskaņā ar Tiesas judikatūru rēķinā norādītais PVN šī rēķina izsniedzējam jāmaksā pat tad, ja faktiski vispār nav veikts ar nodokli apliekams darījums (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem), C-378/21, EU:C:2022:968, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka PVN direktīvas 203. panta mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zaudējuma risku, ko var izraisīt šajā direktīvā paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Tādējādi šis pants piemērojams, ja PVN rēķinā norādīts kļūdaini un pastāv nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks, jo attiecīgā rēķina saņēmējs var izmantot tiesības uz šāda PVN atskaitīšanu (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem), C-378/21, EU:C:2022:968, 20. un 21. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

25 Tiesa atzinusi arī, ka situācijā, kad daļa no rēķinā iekļautā PVN norādīta kļūdaini, PVN direktīvas 203. pants piemērojams tikai attiecībā uz PVN summu, kura pārsniedz to, kas rēķinā iekļauta pamatoti. Pēdējā minētajā gadījumā pastāv nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks, jo nodokļa maksātājs, kas ir šī rēķina saņēmējs, varētu izmantot atskaitīšanas tiesības saistībā ar šo PVN, lai gan kompetentajai nodokļu iestādei nebūtu iespējas noteikt, vai šo tiesību izmantošanas nosacījumi ir izpildīti (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem), C-378/21, EU:C:2022:968, 23. punkts).

26 No tā izriet, ka PVN direktīvas 203. pants piemērojams tikai tad, ja pastāv nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks, kas jānovērtē, balstoties uz konkrēto rēķinu, un kas nevar būt atkarīgs no tā, vai aplūkotie attiecīgā nodokļa maksātāja sniegtie pakalpojumi sniegti ne tikai personām, kuras nav PVN maksātājas, bet arī citiem šī nodokļa maksātājiem. Tādējādi, lai novērtētu šāda riska pastāvēšanu, jāpārbauda, vai konkrētā rēķina saņēmējs faktiski ir PVN maksātājs un līdz ar to varētu izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

27 Ņemot vērā šo pamatojumu, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 203. pants jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kas sniedzis pakalpojumu un rēķinā norādījis PVN summu, kura aprēķināta, izmantojot kļūdainu likmi, nav jāmaksā PVN daļa, kas kļūdaini norādīta rēķinā personai, kura nav nodokļa maksātāja, pat tad, ja šis nodokļa maksātājs tāda paša rakstura pakalpojumus sniedzis arī citiem nodokļa maksātājiem.

### *Par otro jautājumu*

28 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīva jāinterpretē tādējādi, ka par "galapatērētājiem, kuriem nav tiesību uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu" 2022. gada 8. decembra sprieduma *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968) izpratnē jākvalificē ne tikai personas, kas nav nodokļa maksātājas, bet arī nodokļa maksātāji, kuriem konkrētā situācijā nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodoklī.

29 Šajā ziņā jāatgādina, ka Tiesa 2022. gada 8. decembra sprieduma *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968) 25. punktā ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 203. pants jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kurš sniedzis pakalpojumu un kurš savā rēķinā norādījis PVN summu, kas aprēķināta, pamatojoties uz kļūdainu nodokļa likmi, saskaņā ar šo tiesību normu nav jāmaksā rēķinā kļūdaini norādītā PVN daļa, ja nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks, jo šī pakalpojuma saņēmēji ir vienīgi galapatērētāji, kuriem nav tiesību uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu.

30 Turklāt, kā atgādināts šī sprieduma 24. punktā, no Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks, kura novēršana ir PVN direktīvas 203. pantā paredzētā pienākuma mērķis, principā nav pilnībā likvidēts, kamēr tāda rēķina saņēmējs, kurā PVN norādīts nepamatoti, šo rēķinu vēl var izmantot tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošanai (šajā nozīmē skat. spriedumu,

2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 30.–32. punkts), jo nevar izslēgt, ka kompleksi apstākļi un tiesiskās attiecības liedz nodokļu administrācijai laikus identificēt iemeslus, kas liegtu izmantot šīs tiesības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, 30. punkts).

31 Tātad jēdziens "galapatērētāji, kuriem nav tiesību uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu" ir jāinterpretē šauri un jāuzskata, ka šāds risks pastāv, ja kļūdaina rēķina saņēmējs ir nodokļa maksātājs, pat tad, ja tas attiecīgo pakalpojumu varējis izmantot privātiem mērķiem vai citiem mērķiem, kas nerada atskaitīšanas tiesības.

32 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz otro jautājumu jāatbild, ka PVN direktīva jāinterpretē tādējādi, ka par "galapatērētājiem, kuriem nav tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu" 2022. gada 8. decembra sprieduma *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru kļūdaini izrakstīts rēķins galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968) izpratnē jākvalificē vienīgi personas, kas nav nodokļa maksātājas. Tādējādi šis jēdziens neattiecas uz nodokļa maksātājiem, kuriem konkrētā situācijā nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodoklī.

### *Par trešo jautājumu*

33 Uzdodot trešo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīva jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā tas, ka vienkāršotu rēķinu izrakstīšanas gadījumā, piemērojot šīs direktīvas 238. pantu, nodokļu administrācija vai valsts tiesa var veikt aplēsi, lai noteiktu to rēķinu daļu, par kuriem nodokļa maksātājam, kas PVN rēķinā norādījis kļūdaini, šis nodoklis jāsamaksā atbilstoši minētās direktīvas 203. pantam.

34 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlieta ir par situāciju, kad attiecīgā nodokļa maksātāja izsniegto rēķinu apjoms ir ļoti liels, jo šī izsniegšana veikta saistībā ar masveida darījumiem, un šo rēķinu saņēmēju identitāte nav zināma.

35 Tāpēc jānosaka, kādā veidā šādā gadījumā nepamatoti rēķinā norādītā PVN koriģēšanas nolūkā identificējami tādi rēķini par nelielām summām, par kuriem saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu nodokļa maksātājam jāmaksā PVN, ja pakalpojumu un rēķinu saņēmēji ir gan galapatērētāji, gan nodokļa maksātāji, kuriem ir tiesības uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu.

36 Kā būtībā izriet no ģenerāladvokātes secinājumu 33. punkta, PVN direktīvā nav regulēts ne šis jautājums, ne jautājums par pierādīšanas pienākumu attiecībā uz šo identifikāciju. Tāpēc kritēriji, saskaņā ar kuriem jānosaka gadījumi, kad nodokļa maksātājam jāsamaksā kļūdaini rēķinā norādīta PVN summa, jāparedz katras dalībvalsts iekšējā tiesību sistēmā. Šo dalībvalstu procesuālo autonomiju tomēr ierobežo līdzvērtības un efektivitātes principi, proti, ka iepriekš minētie kritēriji nedrīkst būt nelabvēlīgāki par tiem, kas attiecas uz līdzīgām prasībām, kuras balstītas uz valsts tiesību normām, un arī izstrādāti tā, lai padarītu praktiski neiespējamu ar Savienības tiesību sistēmu piešķirto tiesību īstenošanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 13. oktobris, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 33. un 39. punkts).

37 Tā kā līdzvērtības princips šajā gadījumā nav piemērojams, attiecībā uz efektivitātes principu jāatgādina, ka tas prasa, lai ar valsts tiesību normām, kas attiecas it īpaši uz to rēķinu daļas noteikšanu, attiecībā uz kuriem konkrētajam nodokļa maksātājam, kas rēķinā PVN norādījis kļūdaini, jāsamaksā šādi rēķinā norādītais PVN, šim nodokļa maksātājam netiktu liegta iespēja koriģēt vai atmaksāt kļūdaini samaksāto PVN summu, jo Savienības tiesībās dalībvalstīm

paredzēts šāds pienākums, it īpaši, ja attiecīgajai dalībvalstij nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks. Iesniedzējtiesai jānosaka, vai tas tā ir šajā gadījumā, ņemot vērā visus pamatlietas apstākļus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 13. oktobris, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 36. un 40. punkts).

38 Šajā ziņā, kā norādīts šī sprieduma 26. punktā, nodokļu ieņēmumu zaudējuma riska pastāvēšana PVN direktīvas 203. panta izpratnē jānovērtē, balstoties uz katru konkrēto rēķinu un pārbaudot, vai tā saņēmējs faktiski ir PVN maksātājs.

39 Turklāt, lai starp rēķiniem, kuros norādīta kļūdaina PVN summa, noteiktu citiem nodokļa maksātājiem izsniegto rēķinu daļu, jāņem vērā visi nozīmīgie apstākļi, piemēram, sniegtā pakalpojuma raksturs, šī pakalpojuma sniegšanas un rēķinu izrakstīšanas kārtība, kā arī visa pakalpojuma sniedzēja rīcībā esošā statistiskā informācija par minētā pakalpojuma saņēmējiem. Šajā ziņā īpaša nozīme ir tam, ka šajā gadījumā attiecīgā nodokļa maksātāja klienti tikai retumis ir citi nodokļa maksātāji.

40 Runājot par iespēju izmantot aplēsi, lai identificētu citiem nodokļa maksātājiem izsniegto kļūdaino rēķinu daļu, jānorāda, kā būtībā minēts ģenerāladvokātes secinājumu 42. un 43. punktā, ka Savienības tiesības to principā neliedz, ar nosacījumu, ka šādā aplēsē tiek ievēroti nodokļu neitralitātes un samērīguma principi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 21. novembris, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, 36. un 37. punkts).

41 Pirmām kārtām, saistībā ar nodokļu neitralitātes principu jāuzsver, ka kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētajām darbībām pašām principā ir piemērojams PVN. Dalībvalsts nodokļu administrācija nesamērīgi apdraudētu PVN neitralitātes principu, liekot nodokļa maksātājam segt PVN, kura atmaksu tam ir tiesības saņemt, lai gan kopējās PVN sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no tāda PVN sloga, kas ir jāmaksā vai kas ir samaksāts saistībā ar visām tā saimnieciskajām darbību (spriedums, 2024. gada 21. marts, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Korekcijas iespēja kļūdainas likmes gadījumā), C-606/22, EU:C:2024:255, 23. un 24. punkts).

42 Gadījumā, ja sagatavoti kļūdaini rēķini, kuros norādīts pārāk liels PVN, neitralitātes principa ievērošanu nodrošina iespēja – kas jāparedz dalībvalstīm – koriģēt jebkuru rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību vai ja tas laikus pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 28. punkts).

43 Otrām kārtām, runājot par samērīguma principu, tas citastarp prasa, lai dati, kas izmantoti nodokļa maksātājiem izsniegto kļūdaino rēķinu skaita aplēses veikšanai, būtu precīzi, uzticami un atjaunināti. Šāda aplēse turklāt var radīt tikai atspēkojamu prezumpciju, kuru nodokļa maksātājs, kas izsniedzis šos rēķinus, var atspēkot, balstoties uz pierādījumiem par pretējo (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 21. novembris, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, 42. punkts).

44 Šajā ziņā nodokļa maksātāja tiesību uz aizstāvību ievērošana citastarp ietver to, ka, pirms tiek noteikts tam nelabvēlīgs pasākums, tam ir jābūt iespējai efektīvi darīt zināmu savu viedokli par elementiem, uz kuriem iestādes nodomājušas balstīt savu lēmumu, un it īpaši – apstrīdēt attiecīgās aplēses pareizību un tieši norādīt apstākļus, kas pamato šo apstrīdēšanu. Samērīguma

princips turklāt prasa, lai šajā nolūkā izvirzītais pierādīšanas standarts nebūtu pārmērīgi augsts (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 21. novembris, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, 43. un 44. punkts).

45 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīva jāinterpretē tādējādi, ka tai nav pretrunā tas, ka vienkāršotu rēķinu izrakstīšanas gadījumā, piemērojot šīs direktīvas 238. pantu, nodokļu administrācija vai valsts tiesa var veikt aplēsi, lai noteiktu to rēķinu daļu, par kuriem nodokļa maksātājam, kas PVN rēķinā norādījis kļūdaini, šis nodoklis jāsamaksā atbilstoši minētās direktīvas 203. pantam, ar nosacījumu, ka, veicot šādu aplēsi, tiek ņemti vērā visi nozīmīgie apstākļi un ka nodokļa maksātājam, ievērojot nodokļu neitralitātes un samērīguma principus, kā arī tiesības uz aizstāvību, ir iespēja apstrīdēt ar šo metodi iegūtos rezultātus.

## Par tiesāšanās izdevumiem

46 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2018. gada 6. novembra Direktīvu (ES) 2018/1695, 203. pants**

   **jāinterpretē tādējādi, ka**

   **nodokļa maksātājam, kas sniedzis pakalpojumu un rēķinā norādījis pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summu, kura aprēķināta, izmantojot kļūdainu likmi, nav jāmaksā PVN daļa, kas kļūdaini norādīta rēķinā personai, kura nav nodokļa maksātāja, pat tad, ja šis nodokļa maksātājs tāda paša rakstura pakalpojumus sniedzis arī citiem nodokļa maksātājiem.**

2) **Direktīva 2006/112, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2018/1695,**

   **jāinterpretē tādējādi, ka**

   **par "galapatērētājiem, kuriem nav tiesību uz [pievienotās vērtības nodokļa (PVN)] priekšnodokļa atskaitīšanu" 2022. gada 8. decembra sprieduma *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru kļūdaini izrakstīts rēķins galapatērētājiem) (C-378/21, EU:C:2022:968) izpratnē jākvalificē vienīgi personas, kas nav nodokļa maksātājas. Tādējādi šis jēdziens neattiecas uz nodokļa maksātājiem, kuriem konkrētā situācijā nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodoklī.**

3) **Direktīva 2006/112, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2018/1695,**

   **jāinterpretē tādējādi, ka**

**tai nav pretrunā tas, ka vienkāršotu rēķinu izrakstīšanas gadījumā, piemērojot Direktīvas 2006/112, redakcijā ar grozījumiem, 238. pantu, nodokļu administrācija vai valsts tiesa var veikt aplēsi, lai noteiktu to rēķinu daļu, par kuriem nodokļa maksātājam, kas pievienotās vērtības nodokli rēķinā norādījis kļūdaini, šis nodoklis jāsamaksā atbilstoši Direktīvas 2006/112 203. pantam, ar nosacījumu, ka, veicot šādu aplēsi, tiek ņemti vērā visi nozīmīgie apstākļi un ka nodokļa maksātājam, ievērojot nodokļu neitralitātes un samērīguma principus, kā arī tiesības uz aizstāvību, ir iespēja apstrīdēt ar šo metodi iegūtos rezultātus.**

[Paraksti]