TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2025 m. rugpjūčio 1 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 203 straipsnis – Klaidingos PVM sumos nurodymas sąskaitoje faktūroje – 238 straipsnis – Supaprastintas sąskaitų faktūrų išrašymas – Paslaugos, už kurias sąskaitos faktūros išrašytos neapmokestinamiesiems asmenims ir apmokestinamiesiems asmenims, neturintiems teisės į PVM atskaitą – Pareiga sumokėti klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM dalį – Mokestinių pajamų praradimo rizikos nebuvimas“

Byloje C-794/23

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas, Austrija) 2023 m. gruodžio 14 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. gruodžio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Österreich

prieš

P GmbH

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Jääskinen, ketvirtosios kolegijos pirmininkas I. Jarukaitis (pranešėjas) ir teisėjas A. Arabadjiev,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– Austrijos vyriausybės, atstovaujamos A. Posch, J. Schmoll ir F. Koppensteiner,

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir P.-L. Krüger,

– Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires ir A. Rodrigues,

* Proceso kalba: vokiečių.

– Europos Komisijos, iš pradžių atstovaujamos F. Behre ir M. Herold, vėliau – M. Herold,

susipažinęs su 2024 m. gruodžio 19 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2018 m. lapkričio 6 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1695 (OL L 282, 2018, p. 5, ir klaidų ištaisymas OL L 329, 2018, p. 53) (toliau – PVM direktyva), 203 ir 238 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt Österreich* (Austrijos mokesčių administratorius, toliau – mokesčių administratorius) ir *P GmbH* ginčą dėl šio administratoriaus atsisakymo tenkinti prašymą patikslinti P pridėtinės vertės mokesčio (PVM) deklaraciją dėl to, kad savo sąskaitose faktūrose ji nurodė PVM sumą, apskaičiuotą taikant klaidingą tarifą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 193 straipsnyje nurodyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdantis apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199b ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

4 Šios direktyvos 203 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje-faktūroje.“

5 Minėtos direktyvos 220 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats ar įsigyjantis asmuo arba – jo vardu ir jo naudai – trečioji šalis išrašytų sąskaitą faktūrą, kai:

1) jis tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui;

<…>“

6 Tos pačios direktyvos 238 straipsnyje nurodyta:

„1. Pasikonsultavusios su PVM komitetu ir laikydamosi sąlygų, kurias jos gali nustatyti, valstybės narės gali numatyti, kad toliau nurodytais atvejais sąskaitose faktūrose, skirtose prekių tiekimui ar paslaugų teikimui įforminti, įrašoma tik pagal 226b straipsnį reikalaujama informacija:

a) kai sąskaitoje faktūroje nurodyta suma yra didesnė nei 100 [eurų], bet ne didesnė kaip 400 [eurų] arba lygiavertė suma nacionaline valiuta;

b) kai dėl komercinės ar administracinės praktikos atitinkamame veiklos sektoriuje arba dėl techninių sąskaitų faktūrų išrašymo sąlygų yra itin sunku įvykdyti visas 226 ar 230 straipsnyje nustatytas prievoles.

3. Valstybės narės neleidžia išrašyti supaprastintos sąskaitos faktūros, kai sąskaitos faktūros turi būti išrašytos pagal 220 straipsnio 1 dalies 2 ir 3 punktus arba kai apmokestinamą prekių tiekimą arba paslaugų teikimą vykdo apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje turi būti sumokėtas PVM, arba kurio padalinys toje valstybėje narėje nedalyvauja prekių tiekime ar paslaugų teikime, kaip apibrėžta 192a straipsnyje, o asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra asmuo, kuriam tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos.“

Austrijos teisė

7 Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; *BGBl.* 663/1994; toliau – *1994 m. UStG*) 11 straipsnio 1, 6 ir 12 dalyse numatyta:

„(1) 1. Jei verslininkas vykdo sandorius, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą, jis turi teisę išrašyti sąskaitas faktūras. Jei verslininkas vykdo sandorius, skirtus kitam verslininkui pastarojo įmonės poreikiams arba juridiniam asmeniui, kuris nėra verslininkas, jis privalo išrašyti sąskaitas faktūras. Jei verslininkas vykdo su nekilnojamuoju turtu susijusius apmokestinamus darbus ar teikia atitinkamas paslaugas asmeniui, kuris nėra verslininkas, jis privalo išrašyti sąskaitą faktūrą. Verslininkas pareigą išrašyti sąskaitą faktūrą turi įvykdyti per šešis mėnesius nuo sandorio įvykdymo.

<…>

(6) Jei sąskaitos faktūros bendra suma neviršija 400 eurų, be išrašymo datos, joje pakanka pateikti šiuos duomenis:

1. prekes tiekiančio arba paslaugas teikiančio verslininko vardas ir pavardė (pavadinimas) bei adresas;

2. patiektų prekių kiekis ir jų įprastas komercinis pavadinimas arba suteiktų paslaugų pobūdis ir apimtis;

3. diena, kada buvo patiektos prekės arba suteiktos paslaugos, arba laikotarpis, kurio metu teikiamos paslaugos;

4. atlygis už patiektas prekes arba suteiktas paslaugas ir mokestis nurodant vieną sumą ir

5. mokesčio tarifas.

<…>

(12) Jeigu sąskaitoje faktūroje, susijusioje su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, verslininkas atskirai nurodo mokesčio sumą, kurios neprivalo mokėti už sandorį pagal šį federalinį įstatymą, jis šią sumą turi sumokėti pagal sąskaitą faktūrą, jei prekių arba paslaugų gavėjui atitinkamai jos nepatikslina. Patikslinimo atveju *mutatis mutandis* taikoma 16 straipsnio 1 dalis.“

8 1994 m. *UStG* 16 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kai pasikeičia apmokestinamojo sandorio, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktus, apmokestinamoji vertė:

1. verslininkas, kuris įvykdė šį sandorį, turi atitinkamai patikslinti už šį sandorį mokėtiną mokesčio sumą ir

2. verslininkas gavėjas turi atitinkamai patikslinti šiuo pagrindu atliktą atskaitą. Patikslinimai atliekami už mokestinį laikotarpį, per kurį buvo pakeistas atlygis.“

9 Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos *Bundesabgabenordnung* (Federalinis mokesčių kodeksas) 239a straipsnyje numatyta:

„Jeigu mokesčio finansinė našta, atsižvelgiant į mokestinės nuostatos tikslą, turi tekti kitam, o ne apmokestinamajam asmeniui, ir finansinė našta teko ne apmokestinamajam, o kitam asmeniui, negali būti atliekamas:

1. įskaitymas į mokesčių sąskaitą;

2. kredito grąžinimas, perkėlimas ar perskaičiavimas ir

3. panaudojimas mokestinėms skoloms grąžinti,

jei dėl to apmokestinamasis asmuo nepagrįstai praturtėtų.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 P yra ribotos atsakomybės bendrovė, įsteigta pagal Austrijos teisę. Ji valdo uždarą žaidimų erdvę. 2019 m. įėjimo į šią erdvę mokesčiui ji pritaikė 20 % PVM tarifą. Įėjimo mokesčio sumokėjimo momentu ji savo klientams išduodavo kasos kvitus, kurie, atsižvelgiant į mažas jų sumas, buvo išrašomi pagal 1994 m. *UStG* 11 straipsnio 6 dalyje numatytas supaprastinto sąskaitų faktūrų išrašymo taisykles. P nurodė atitinkamą mokestį savo PVM deklaracijoje už 2019 m., tačiau vėliau ją ištaisė, motyvuodama tuo, kad įėjimo mokesčiui turėjo būti taikomas lengvatinis 13 % PVM tarifas.

11 2021 m. sausio 18 d. sprendimu mokesčių administratorius nustatė P mokėtiną PVM už 2019 m., neatsižvelgdamas į šį ištaisymą. Savo sprendime jis nurodė, kad P taikė 20 % PVM tarifą pajamoms, gautoms už įėjimą į uždarą žaidimų erdvę, ir kad ji nurodė šio mokesčio sumą savo kasos kvituose. Mokesčių administratorius atsisakė *a posteriori* ištaisyti PVM tarifą,

motyvuodamas tuo, kad, pirma, nebuvo galima koreguoti sąskaitų faktūrų ar pateikti klientams kreditinių dokumentų, kurie atitiktų skirtumą tarp 20 % PVM tarifo ir lengvatinio PVM tarifo, ir, antra, toks pataisymas, nors *P* klientai sumokėjo 20 % PVM tarifą, lemtų nepagrįstą šios bendrovės praturtėjimą.

12 P apskundė šį sprendimą, teigdama, kad paslaugos buvo suteiktos „beveik išimtinai“ privatiems asmenims, neturintiems teisės atskaityti pirkimo PVM, todėl nekilo mokestinių pajamų praradimo rizikos ir nereikėjo koreguoti sąskaitų faktūrų.

13 2021 m. birželio 21 d. nutartimi *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija), kuriame buvo iškelta byla, kreipėsi į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą, siekdamas išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 203 straipsnis gali būti taikomas šioje byloje, nors nebuvo jokios mokestinių pajamų praradimo rizikos.

14 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendime *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968) Teisingumo Teismas konstatavo, kad PVM direktyvos 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris suteikė paslaugą ir savo sąskaitoje faktūroje nurodė pagal klaidingą tarifą apskaičiuotą PVM sumą, neturi pagal šią nuostatą mokėti klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodytos PVM dalies, jeigu nėra jokios mokestinių pajamų praradimo rizikos, nes šios paslaugos gavėjai yra vien galutiniai vartotojai, kurie neturi teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

15 Po šio sprendimo *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) 2023 m. sausio 27 d. sprendimu pakeitė pranešimą apie P už 2019 m. mokėtiną PVM.

16 Šis teismas rėmėsi prielaida, kad P paslaugomis naudojosi „(beveik) išimtinai“ galutiniai vartotojai, kurie negalėjo pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą. Vis dėlto, kadangi negalima atmesti galimybės, kad klientai nepagrįstai ar pagrįstai atskaitė P sąskaitose faktūrose nurodytą PVM, minėtas teismas nusprendė, kad reikia įverčio būdu nustatyti sąskaitas faktūras, dėl kurių galėjo atsirasti PVM skola pagal PVM direktyvos 203 straipsnį. Jis rėmėsi prielaida, kad egzistavo mokestinių pajamų praradimo rizika dėl įverčio būdu nustatytos 0,5 % visos žaidimų erdvės apyvartos dalies, t. y. dėl maždaug 112 iš visų 22 557 P išrašytų sąskaitų faktūrų.

17 Dėl 2023 m. sausio 27 d. sprendimo mokesčių administratorius pateikė kasacinį skundą *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas, Austrija). Jis teigia, kad šiuo sprendimu nukrypstama nuo 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968). Jis tvirtina, kad iš šio sprendimo, kuriame Teisingumo Teismas nagrinėjo jam pateiktus klausimus remdamasis prielaida, kad pagrindinėje byloje aptariama paslauga buvo teikiama tik galutiniams vartotojams, kurie neturėjo teisės atskaityti pirkimo PVM, negalima daryti išvados, kad mokėtinas PVM galėjo būti vertinamas remiantis įverčio būdu atliktu galutinių vartotojų ir teisę į pirkimo PVM atskaitą turinčių apmokestinamųjų asmenų paskirstymu.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, kadangi mokestinių pajamų praradimo rizika nebuvo laiku ir visiškai pašalinta, nes sąskaitos faktūros nebuvo patikslintos, P gali būti laikoma privalančia visiškai sumokėti visose sąskaitose faktūrose nurodytas PVM sumas.

19 Vis dėlto, jeigu mokestinių pajamų praradimo rizika, kaip pasiūlė generalinė advokatė išvadoje byloje *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:657), turėtų būti vertinama kiekvienos klaidingos sąskaitos faktūros lygmeniu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, pagal kokius kriterijus reikėtų nustatyti, prireikus įverčio būdu, kurių iš šių sąskaitų faktūrų atveju egzistuoja tokia praradimo rizika.

20 Šis teismas pabrėžia, kad šiomis aplinkybėmis nėra aiškiai nustatyta, kaip turi būti suprantama 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendime *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968) vartojama sąvoka „galutiniai vartotojai, kurie neturi teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą“.

21 Šiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM] direktyvos 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris suteikė paslaugą ir savo sąskaitoje faktūroje nurodė pagal klaidingą tarifą apskaičiuotą PVM sumą, pagal šią nuostatą neturi mokėti nepagrįstai sąskaitoje faktūroje nurodytos PVM dalies, jei konkrečioje sąskaitoje faktūroje nurodyta paslauga buvo suteikta neapmokestinamajam asmeniui, taip pat ir tuomet, kai tas apmokestinamasis asmuo panašias paslaugas teikė kitiems apmokestinamiesiems asmenims?

2. Ar „galutiniu vartotoju, neturinčiu teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą“, kaip tai suprantama pagal [2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968)], turi būti laikomas tik neapmokestinamasis asmuo, ar ir apmokestinamasis asmuo, kuris konkrečia paslauga naudojasi tik privačiais (arba kitais teisės į atskaitą nesuteikiančiais) tikslais, todėl neturi teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą?

3. Pagal kokius kriterijus, taikant supaprastinto sąskaitų faktūrų išrašymo taisykles pagal [PVM direktyvos] 238 straipsnį, turi būti nustatomos sąskaitos faktūros (tam tikrais atvejais – įverčio būdu), kuriose nepagrįstai nurodytos sumos apmokestinamasis asmuo neturi mokėti dėl to, kad nėra mokestinių pajamų praradimo rizikos?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris suteikė paslaugą ir savo sąskaitoje faktūroje nurodė pagal klaidingą tarifą apskaičiuotą PVM sumą, privalo sumokėti tą PVM dalį, kuri sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyta neapmokestinamajam asmeniui, net jeigu šis apmokestinamasis asmuo taip pat teikė tokio paties pobūdžio paslaugas kitiems apmokestinamiesiems asmenims.

23 Šiuo klausimu PVM direktyvos 203 straipsnyje numatyta, kad PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs jį sąskaitoje faktūroje. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM turi sumokėti šią sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, net jei nebuvo realaus

apmokestinamojo sandorio (2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)*, C-378/21, EU:C:2022:968, 19 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad PVM direktyvos 203 straipsniu siekiama išvengti mokestinių pajamų praradimo rizikos, kurią gali sukelti šioje direktyvoje numatyta teisė į atskaitą. Taigi šis straipsnis taikytinas, kai sąskaitoje faktūroje PVM nurodytas klaidingai ir egzistuoja mokestinių pajamų praradimo rizika, nes atitinkamos sąskaitos faktūros gavėjas gali pasinaudoti teise į tokio PVM atskaitą (2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)*, C-378/21, EU:C:2022:968, 20 ir 21 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

25 Teisingumo Teismas taip pat konstatavo, kad tuo atveju, kai dalis PVM sąskaitoje faktūroje buvo nurodyta klaidingai, PVM direktyvos 203 straipsnis taikomas tik PVM sumai, viršijančiai sąskaitoje faktūroje tinkamai nurodytą PVM sumą. Iš tiesų tokiu atveju egzistuoja mokestinių pajamų praradimo rizika, nes tokią sąskaitą faktūrą gavusiam apmokestinamajam asmeniui gali tekti pasinaudoti teise į atskaitą dėl tokio PVM, o kompetentingas mokesčių administratorius negalėtų nustatyti, ar įvykdytos šios teisės įgyvendinimo sąlygos (2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)*, C-378/21, EU:C:2022:968, 23 punktas).

26 Darytina išvada, kad PVM direktyvos 203 straipsnio taikymas siejamas tik su mokestinių pajamų praradimo rizikos buvimu, o ši rizika turi būti vertinama remiantis konkrečia sąskaita faktūra ir negali priklausyti nuo to, ar nagrinėjamos atitinkamo apmokestinamojo asmens paslaugos buvo suteiktos ne tik asmenims, neapmokestinamiems PVM, bet ir kitiems šiuo mokesčiu apmokestinamiems asmenims. Taigi, siekiant įvertinti tokios rizikos buvimą, reikia patikrinti, ar atitinkamos sąskaitos faktūros gavėjas iš tikrųjų yra PVM apmokestinamasis asmuo, todėl gali pasinaudoti teise į sumokėto pirkimo mokesčio atskaitą.

27 Atsižvelgiant į šiuos motyvus, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris suteikė paslaugą ir savo sąskaitoje faktūroje nurodė pagal klaidingą tarifą apskaičiuotą PVM sumą, neturi sumokėti tos PVM dalies, kuri klaidingai nurodyta neapmokestinamajam asmeniui pateiktoje sąskaitoje faktūroje, net jeigu šis apmokestinamasis asmuo to paties pobūdžio paslaugas taip pat teikė kitiems apmokestinamiesiems asmenims.

Dėl antrojo klausimo

28 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad „galutiniais vartotojais, kurie neturi teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą“, kaip tai suprantama pagal 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968), turi būti laikomi ne tik neapmokestinamieji asmenys, bet ir apmokestinamieji asmenys, kurie konkrečioje situacijoje neturi teisės atskaityti pirkimo PVM.

29 Šiuo klausimu reikia priminti, kad 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968) 25 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad PVM direktyvos 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris suteikė paslaugą ir savo sąskaitoje

faktūroje nurodė pagal klaidingą tarifą apskaičiuotą PVM sumą, neturi pagal šią nuostatą mokėti klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodytos PVM dalies, jeigu nėra jokios mokestinių pajamų praradimo rizikos, nes šios paslaugos gavėjai yra vien galutiniai vartotojai, kurie neturi teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

30 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, kaip nurodyta šio sprendimo 24 punkte, mokestinių pajamų praradimo rizika, kurią siekiama pašalinti PVM direktyvos 203 straipsnyje numatyta pareiga, iš principo nėra visiškai atmesta, kol sąskaitos faktūros, kurioje nepagrįstai nurodytas PVM, gavėjas dar gali ja pasinaudoti savo teisės į atskaitą įgyvendinimo tikslais (šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 30–32 punktus), nes negalima atmesti galimybės, kad aplinkybės ir sudėtingi teisiniai santykiai neleis mokesčių administracijai tinkamu laiku nustatyti motyvų, kurie neleistų pasinaudoti šia teise (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, 30 punktą).

31 Taigi sąvoką „galutiniai vartotojai, kurie neturi teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą“ reikia aiškinti siaurai ir pripažinti, kad tokia rizika egzistuoja, kai klaidingos sąskaitos faktūros gavėjas yra apmokestinamasis asmuo, net ir tuo atveju, kai jis galėjo pasinaudoti atitinkama paslauga privačiais ar kitais tikslais, nesuteikiančiais teisės į atskaitą.

32 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad „galutiniais vartotojais, kurie neturi teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą“, kaip tai suprantama pagal 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968), reikia laikyti tik neapmokestinamuosius asmenis. Taigi apmokestinamieji asmenys, kurie konkrečioje situacijoje neturi teisės atskaityti pirkimo PVM, nepatenka į šią sąvoką.

Dėl trečiojo klausimo

33 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama, jog supaprastinto sąskaitų faktūrų išrašymo pagal šios direktyvos 238 straipsnį atveju mokesčių administratorius arba nacionalinis teismas galėtų įverčio būdu nustatyti dalį sąskaitų faktūrų, už kurias apmokestinamasis asmuo, klaidingai nurodęs PVM sąskaitoje faktūroje, turi prievolę sumokėti šį mokestį pagal minėtos direktyvos 203 straipsnį.

34 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinė byla yra susijusi su situacija, kai atitinkamo apmokestinamojo asmens išrašytų sąskaitų faktūrų kiekis labai didelis, nes jos išrašytos vykdant masinę prekybą, o jų gavėjų tapatybė nežinoma.

35 Taigi reikia nustatyti, kaip tokiu atveju, siekiant patikslinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą PVM, reikia identifikuoti mažų sumų sąskaitas faktūras, už kurias apmokestinamasis asmuo turi prievolę sumokėti PVM pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, kai paslaugų ir sąskaitų faktūrų gavėjai yra ir galutiniai vartotojai, ir apmokestinamieji asmenys, turintys teisę į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

36 Kaip iš esmės matyti iš generalinės advokatės išvados 33 punkto, PVM direktyvoje nereglamentuojamas nei šis klausimas, nei klausimas dėl įrodinėjimo pareigos, susijusios su šiuo identifikavimu. Todėl kiekvienos valstybės narės vidaus teisinėje sistemoje turi būti numatyti kriterijai, pagal kuriuos reikia nustatyti atvejus, kai apmokestinamasis asmuo turi sumokėti klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM sumą. Vis dėlto šią valstybių narių procedūrinę

autonomiją riboja lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai, t. y. minėti kriterijai neturi būti mažiau palankūs nei panašiems reikalavimams, grindžiamiems vidaus teisės nuostatomis, taikomi kriterijai ir neturi būti tokie, kad Sąjungos teisės suteiktų teisių įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas (šiuo klausimu žr. 2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 33 ir 39 punktus).

37 Lygiavertiškumo principas šiuo atveju nėra aktualus, o dėl veiksmingumo principo reikia priminti, kad pagal jį reikalaujama, kad nacionalinės taisyklės, susijusios, be kita ko, su nustatymu, už kurią dalį sąskaitų faktūrų atitinkamas apmokestinamasis asmuo, klaidingai jose nurodęs PVM, turi sumokėti taip nurodytą PVM, neatimtų iš šio apmokestinamojo asmens galimybės patikslinti ar susigrąžinti per klaidą sumokėtą PVM sumą, nes Sąjungos teisėje yra numatyta atitinkama valstybių narių pareiga, jeigu, be kita ko, nėra rizikos, kad atitinkama valstybė narė praras mokestines pajamas. Atsižvelgdamas į visas pagrindinės bylos aplinkybes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar taip yra nagrinėjamu atveju (šiuo klausimu žr. 2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *HUMDA* (C-397/21, EU:C:2022:790, 36 ir 40 punktus).

38 Šiuo klausimu, kaip pažymėta šio sprendimo 26 punkte, tai, ar egzistuoja rizika prarasti mokestines pajamas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, turi būti vertinama remiantis kiekviena konkrečia sąskaita faktūra, patikrinant, ar jos gavėjas iš tiesų yra PVM apmokestinamasis asmuo.

39 Be to, siekiant iš sąskaitų faktūrų, kuriose nurodyta klaidinga PVM suma, nustatyti kitiems apmokestinamiesiems asmenims išrašytų sąskaitų faktūrų dalį, reikia atsižvelgti į visas reikšmingas aplinkybes, kaip antai suteiktos paslaugos pobūdį, šios paslaugos teikimo ir sąskaitų faktūrų už ją išrašymo tvarką, taip pat į visą šios paslaugos teikėjo turimą statistinę informaciją apie tos paslaugos gavėjus. Šiuo klausimu ypač svarbu tai, kad nagrinėjamu atveju atitinkamo apmokestinamojo asmens klientai gana retai yra kiti apmokestinamieji asmenys.

40 Dėl galimybės įverčio būdu nustatyti kitiems apmokestinamiesiems asmenims išrašytų klaidingų sąskaitų faktūrų dalį reikia pažymėti, kad, kaip generalinė advokatė iš esmės nurodė išvados 42 ir 43 punktuose, Sąjungos teisė to iš principo nedraudžia su sąlyga, kad taip nustatant laikomasi mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, 36 ir 37 punktus).

41 Pirma, dėl mokesčių neutralumo principo reikia pabrėžti, kad bendra PVM sistema garantuoja bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo yra apmokestinama PVM. Valstybės narės mokesčių administratorius neproporcingai pažeistų PVM neutralumo principą, leisdamas apmokestinamajam asmeniui sumokėti PVM, kurį jis turi teisę susigrąžinti, nors bendrąja PVM sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant visą savo ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos (2024 m. kovo 21 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Galimybė ištaisyti klaidingą tarifą)*, C-606/22, EU:C:2024:255, 23 ir 24 punktai).

42 Jeigu buvo išrašytos klaidingos sąskaitos faktūros, kuriose nurodytas per didelis PVM, šio principo laikomasi užtikrinant, kad valstybės narės turi numatyti galimybę ištaisyti bet kokį sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą mokestį, jeigu sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku visiškai pašalino mokestinių pajamų praradimo riziką (šiuo klausimu žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 28 punktą).

43 Antra, proporcingumo principas, be kita ko, reikalauja, kad duomenys, naudojami įverčio būdu nustatant apmokestinamiesiems asmenims išrašytų klaidingų sąskaitų faktūrų skaičių, būtų tikslūs, patikimi ir atnaujinti. Be to, toks nustatymas gali lemti tik nuginčijamą prezumpciją, kurią paneigti gali šias sąskaitas faktūras išrašęs apmokestinamasis asmuo, remdamasis priešingais įrodymais (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, 42 punktą).

44 Šiuo atžvilgiu apmokestinamojo asmens teisės į gynybą paisymas, be kita ko, reiškia, kad prieš nustatant jam nepalankią priemonę jam turi būti suteikta galimybė veiksmingai pareikšti savo nuomonę dėl aplinkybių, kuriomis valdžios institucijos ketina grįsti savo sprendimą, visų pirma ginčyti aptariamo nustatymo tikslumą ir paaiškinti aplinkybes, pateisinančias šį ginčijimą. Be to, proporcingumo principas reikalauja, kad šiuo tikslu reikalingų įrodymų lygis nebūtų pernelyg aukštas (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, 43 ir 44 punktus).

45 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiama, kad supaprastinto sąskaitų faktūrų išrašymo taikant šios direktyvos 238 straipsnį atveju mokesčių administratorius arba nacionalinis teismas galėtų įverčio būdu nustatyti, už kurią dalį sąskaitų faktūrų apmokestinamasis asmuo, klaidingai jose nurodęs PVM, turi sumokėti šį mokestį taikant minėtos direktyvos 203 straipsnį, su sąlyga, kad tokio nustatymo tikslais atsižvelgiama į visas reikšmingas aplinkybes, o apmokestinamasis asmuo, paisant mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų bei teisės į gynybą, turi galimybę ginčyti šiuo metodu gautus rezultatus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2018 m. lapkričio 6 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1695, 203 straipsnis**

   turi būti aiškinamas taip:

   apmokestinamasis asmuo, kuris suteikė paslaugą ir savo sąskaitoje faktūroje nurodė pagal klaidingą tarifą apskaičiuotą pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sumą, neturi sumokėti tos PVM dalies, kuri klaidingai nurodyta neapmokestinamajam asmeniui pateiktoje sąskaitoje faktūroje, net jeigu šis apmokestinamasis asmuo to paties pobūdžio paslaugas taip pat teikė kitiems apmokestinamiesiems asmenims.

2. **Direktyva 2006/112, iš dalies pakeista direktyva 2018/1695,**

turi būti aiškinama taip:

„galutiniais vartotojais, kurie neturi teisės į sumokėto pirkimo [pridėtinės vertės mokesčio (PVM)] atskaitą“, kaip tai suprantama pagal 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968), reikia laikyti tik neapmokestinamuosius asmenis. Taigi apmokestinamieji asmenys, kurie konkrečioje situacijoje neturi teisės atskaityti pirkimo PVM, nepatenka į šią sąvoką.

3. Direktyva 2006/112, iš dalies pakeista direktyva 2018/1695,

turi būti aiškinama taip:

pagal ją nedraudžiama, kad supaprastinto sąskaitų faktūrų išrašymo taikant iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 238 straipsnį atveju mokesčių administratorius arba nacionalinis teismas galėtų įverčio būdu nustatyti, už kurią dalį sąskaitų faktūrų apmokestinamasis asmuo, klaidingai jose nurodęs pridėtinės vertės mokestį, turi sumokėti šį mokestį taikant iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 203 straipsnį, su sąlyga, kad tokio nustatymo tikslais atsižvelgiama į visas reikšmingas aplinkybes, o apmokestinamasis asmuo, paisant mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų bei teisės į gynybą, turi galimybę ginčyti šiuo metodu gautus rezultatus.

Parašai.