

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. gruodžio 8 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktų suderinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 203 straipsnis – PVM deklaracijos tikslinimas – Paslaugų gavėjai, negalintys pasinaudoti teise į atskaitą – Mokestinio pajamų praradimo rizikos nebuvimas“

Byloje C-378/21

dėl *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) 2021 m. birželio 21 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2021 m. birželio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

P GmbH

prieš

Finanzamt Österreich

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininko pareigas einantis F. Biltgen (pranešėjas), teisėjai N. Wahl ir J. Passer,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos A. Posch,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir R. Pethke,

susipažinęs su 2022 m. rugsėjo 8 d. posėdyje pateikta generalinio advokato 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; klaidų ištaisymas OL L 329, 2018, p. 53), iš dalies pakeistos 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1065 (OL L 177, 2016, p. 9) (toliau – PVM direktyva), 203 straipsnio išaiškinimo.

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 193 straipsnyje nurodyta:

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

4 Šios direktyvos 203 straipsnyje numatyta:

„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 tiekia prekes ar teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui;

<...>“

Austrijos teisė

6 Pagrindiniame byloje taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; *BGBI.* 663/1994, toliau – 1994 m. *UStG*) 11 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta:

„Jei verslininkas vykdo sandorius, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą, jis turi teisę išrašyti sąskaitas faktūras. Jeigu vykdo sandorius, skirtus kitam verslininkui pastarojo ūkinio poreikiams arba juridiniam asmeniui, kuris nėra verslininkas, jis privalo išrašyti sąskaitas faktūras. Jei verslininkas vykdo su nekilnojamojo turto susijusius apmokestinamus darbus ar teikia atitinkamas paslaugas asmeniui, kuris nėra ekonominės veiklos vykdytojas, jis privalo išrašyti sąskaitą faktūrą. Verslininkas turi vykdyti savo pareigą išrašyti sąskaitą faktūrą per šešis mėnesius nuo sandorio pabaigos.“

7 1994 m. *UStG* 11 straipsnio 6 dalyje nustatyta:

„Jeigu sąskaitos faktūros bendra suma neviršija 400 EUR, 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 prastas 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.“

8 1994 m. *UStG* 11 straipsnio 12 dalyje nurodyta:

„Jeigu sąskaitoje faktūroje, susijusioje su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, verslininkas atskirai nurodo mokesčio sumą, kurios neprivalo mokėti už sandorą pagal šio federalinio įstatymo, jis turi sumokėti šią sumą pagal sąskaitą faktūrą, jeigu atitinkamai nepatikslinka prekių ar paslaugų gavėjui pateiktos sąskaitos. Patikslinimo atveju *mutatis mutandis* taikoma 16 straipsnio 1 dalis.“

9 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 vykdo šį sandorą, turi atitinkamai patikslinti už šį sandorą mokėtiną mokesčio sumą ir
- 2) verslininkas gavėjas turi atitinkamai patikslinti šiuo pagrindu atliktą atskaitą. Patikslinimai atliekami už mokestinį laikotarpį, per kurį buvo pakeistas atlygis.“

10 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Bundesabgabenordnung* (Federalinis mokesčių kodeksas) 239a straipsnyje numatyta:

„Tiek, kiek mokestis, kurį, atsižvelgiant į mokesčio nuostatos tikslą, turi sumokėti kitas, o ne apmokestinamasis asmuo, ir finansinį našta teko ne apmokestinamajam, o kitam asmeniui, negali būti atliekamas:

- 1) sąskaitymas 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

11 2019 m. mokestiniu laikotarpiu pareiškėja pagrindinėje byloje, eksploatuojanti uždarą žaidimų erdvę, savo paslaugoms taikė 20 % PVM tarifą. Ji savo klientams išdavė iš viso 22 557 kasos kvitą, pagal 1994 m. *UStG* 11 straipsnio 6 dalį laikomą mažą sumą sąskaitomis faktūromis; juose buvo nurodytas minėtas tarifas.

12 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ieškovs pagrindinėje byloje klientai buvo tik galutiniai vartotojai, kurie neturėjo teisės atskaityti pirkimo PVM.

13 Supratusi, kad jos paslaugoms taikomas teisės aktuose nustatytas PVM tarifas buvo ne 20 %, o 13 %, ieškovė pagrindinėje byloje patikslino savo PVM deklaraciją, kad mokesčių administratorius jai atliktą PVM permokos dydžio sąskaitymą.

14 Jis atsisakė atlikti šio patikslinimo, motyvuodamas tuo, kad, pirma, pagal nacionalinę teisę ieškovė pagrindinėje byloje privalo sumokėti didesnį PVM, nes jos sąskaitos faktūros nebuvo

ištaisytos, ir, antra, kadangi ieškov?s pagrindin?je byloje klientai patyr? didesnes PVM išlaidas, prašomas tikslinimas lemt? nepagr?st? jos praturt?jim?.

15 Ieškov? pagrindin?je byloje apskund? š? sprendim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui – *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas, Austrija), o šis, atsižvelgdamas ? Teisingumo Teismo jurisprudencij?, klausia, ar PVM direktyvos 203 straipsnis gali b?ti taikomas jo nagrin?jamoje byloje, nors n?ra jokios mokestini? pajam? praradimo rizikos. Jeigu atsakymas b?t? teigiamas, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia: kai ieškov? pagrindin?je byloje fiziškai negali ištaisyti galutiniams vartotojams išduot? s?skait? fakt?r?, ar reikia atsižvelgti ? tai, kad n?ra mokestini? pajam? praradimo rizikos, ir leisti jai ištaisyti PVM deklaracij? prašomu b?du. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui taip pat kyla abejon? d?l to, ar PVM direktyv? reikia aiškinti taip, jog aplinkyb?, kad galutiniai vartotojai sumok?jo vis? PVM, tod?l ieškov? pagrindin?je byloje praturt?t? šio mokes?io tikslinimo atveju, neleidžia atlikti tokio tikslinimo.

16 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar prievol? sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest? pagal [PVM direktyvos] 203 straipsn? tenka s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui, kai – tokiu atveju, kaip nagrin?jamas – mokestini? pajam? praradimo rizikos kilti negali, nes paslaug? gav?jai yra galutiniai vartotojai, kurie neturi teis?s ? pirkimo PVM atskait??

2. Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, taigi, jeigu prievol? sumok?ti PVM pagal [PVM direktyvos] 203 straipsn? tenka s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui:

a) ar s?skait? fakt?r?, kurios buvo išrašytos paslaug? gav?jams, galima netikslinti, kai, viena vertus, mokestini? pajam? praradimo rizikos kilti negali ir, kita vertus, patikslinti s?skait? fakt?r? faktiškai ne?manoma?

b) Ar PVM negali b?ti tikslinamas tod?l, kad galutiniai vartotojai sumok?jo PVM, mok?dami atlyg?, ir d?l to apmokestinamasis asmuo, patikslinus PVM, praturt?t??“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

17 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 203 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris suteik? paslaug? ir savo s?skaitoje fakt?roje nurod? pagal klaiding? tarif? apskai?iuot? PVM sum?, turi mok?ti š? PVM, net jei n?ra jokios mokestini? pajam? praradimo rizikos, nes šios paslaugos gav?jai yra tik galutiniai vartotojai, kurie neturi teis?s ? sumok?to pirkimo PVM atskait?.

18 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, jog j? pateikusio teismo klausimai grindžiami prielaida, kad šiuo atveju n?ra jokios mokestini? pajam? praradimo rizikos, nes atitinkamais finansiniais metais ieškov?s pagrindin?je byloje klientai buvo vien galutiniai vartotojai, neturintys teis?s ? PVM, nurodyto ieškov?s pagrindin?je byloje jiems išduotose s?skaitose fakt?rose, atskait?. Pirm?j? klausim? Teisingumo Teismas nagrin?s tik atsižvelgdamas ? š? prielaid?.

19 Siekiant atsakyti ? š? klausim? reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 203 straipsn? PVM moka bet kuris asmuo, nurod?s prid?tin?s vert?s mokest? s?skaitoje fakt?roje, ir kad remiantis

Teisingumo Teismo jurisprudencija s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM turi sumok?ti ši? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo, net jei nebuvo realaus apmokestinamojo sandorio (2019 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C?712/17, EU:C:2019:374, 26 punktas).

20 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad PVM direktyvos 203 straipsniu siekiama išvengti mokestini? pajam? praradimo rizikos, kuri? gali sukelti šioje direktyvoje numatyta teis? ? atskait? (2019 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C?712/17, EU:C:2019:374, 32 punktas ir 2021 m. kovo 18 d. Sprendimo *P (Degal? kortel?s)*, C?48/20, EU:C:2021:215, 27 punktas).

21 Kaip savo išvados 26 punkte pažym?jo generalin? advokat?, PVM direktyvos 203 straipsnis taikytinas, kai s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodytas PVM ir kyla mokestini? pajam? praradimo pavojus, nes nagrin?jamos s?skaitos fakt?ros gav?jas gali pasinaudoti teise ? tokio PVM atskait?.

22 Taigi PVM direktyvos 203 straipsnis skiriasi nuo šios direktyvos 193 straipsnio, nes pastarajame straipsnyje, siejamame su šios direktyvos 220 straipsnio 1 dalimi, numatytas atvejis, kai apmokestinamasis asmuo išraš? s?skait? fakt?r?, kurioje nurodyta teisinga PVM suma pagal pastar?j? nuostat?, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo, kitam apmokestinamajam asmeniui vykdomas apmokestinam? prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, turi išrašyti s?skait? fakt?r? šiam kitam apmokestinamajam asmeniui. Tokiu atveju pagal š? 193 straipsn? PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdomas tok? prek? tiekim? ar paslaug? teikim? kitam apmokestinamajam asmeniui.

23 Darytina išvada, kad, kaip savo išvados 26 punkte nurod? generalin? advokat?, PVM direktyvos 203 straipsnis taikomas tik mokestinei skolai, viršijan?iai mokestin? skol? tais atvejais, kai taikomas šios direktyvos 193 straipsnis, ir tod?l netaikomas atvejams, kai s?skaitoje fakt?roje nurodytas PVM yra teisingas. Tuo atveju, kai dalis s?skaitoje fakt?roje nurodyto PVM buvo nurodyta klaidingai, min?tos direktyvos 203 straipsnis taikomas tik PVM sumai, viršijan?iai s?skaitoje fakt?roje tinkamai nurodyt? PVM sum?. Iš ties? tokiu atveju kyla mokestini? pajam? praradimo rizika, nes toki? s?skait? fakt?r? gavusiam apmokestinamajam asmeniui gali tekti pasinaudoti teise ? atskait? d?l tokio PVM, o kompetentingas mokes?i? administratorius negal?t? nustatyti, ar ?vykdytos šios teis?s ?gyvendinimo s?lygos.

24 Nagrin?jamu atveju, kaip priminta šio sprendimo 18 punkte, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas paneig?, kad egzistuoja tokia mokestini? pajam? praradimo rizika, nes ieškov?s pagrindin?je byloje klientai atitinkamais mokestiniais metais buvo vien galutiniai vartotojai, neturintys teis?s ? pirkimo PVM atskait?. Tod?l reikia konstatuoti, kad tokioje situacijoje PVM direktyvos 203 straipsnis netaikytinas.

25 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 203 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris suteik? paslaug? ir savo s?skaitoje fakt?roje nurod? pagal klaiding? tarif? apskai?iuot? PVM sum?, neturi pagal ši? nuostat? mok?ti klaidingai s?skaitoje fakt?roje nurodytos PVM dalies, jeigu n?ra jokios mokestini? pajam? praradimo rizikos, nes šios paslaugos gav?jai yra vien galutiniai vartotojai, kurie neturi teis?s ? sumok?to pirkimo PVM atskait?.

D?l antrojo klausimo

26 Atsižvelgiant ? atsakym?, pateikt? ? pirm?j? klausim?, nereikia atsakyti ? antr?j? klausim?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

27 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi

spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1065, 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 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 sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.