

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2022 m. rugsėjo 8 d.(1)

Byla C-378/21

P GmbH

Suinteresuotasis asmuo:

Finanzamt Österreich (Austrijos mokesčių inspekcija)

(*Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis – Klaida nustatant teisingą mokesčio tarifo dydį – Mokesčio skolos tikslinimas – Faktinis negalėjimas patikslinti jau išrašytų sąskaitų faktūrų – Būtinybės tikslinti sąskaitas faktūras nebuvimas, kai prekes ar paslaugas įsigyjantys asmenys nėra apmokestinamieji asmenys – Mokestinio pajamų praradimo rizikos nebuvimas – Nepagrįstu praturti jimu grindžiamas prieštaravimas“

I. Pavadas

1. PVM teisė yra rizikinga teisės sritis apmokestinamiesiems asmenims, kurie turi surinkti PVM iš savo klientų tik valstybės naudai. Pavyzdžiui, jei apmokestinamasis asmuo per klaidą taiko mažesnį mokesčio tarifą, jis vis tiek turi sumokėti valstybei teisingą (didesnį) mokesčio sumą. Taip pat yra ir tuo atveju, kai dėl teisinių ir (arba) faktinių priežasčių jis negali *a posteriori* perkelti didesnio PVM savo klientams.

2. Šiame procese dėl prejudicinio sprendimo pirmo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą priešingu atveju, kai apmokestinamasis asmuo visus metus klaidingai taikė per didelį mokesčio tarifą, jį nurodė sąskaitose faktūrose ir sumokėjo per daug. Ar valstybė gali pasilikti šį PVM permoką, ar ji turi būti grąžinta apmokestinamajam asmeniui? Šiaip ar taip, tokio dydžio mokestinų prievolių faktiškai nesusidarė. Kita vertus, išrašytose sąskaitose faktūrose nurodžius per didelį mokestį, klientai galėtų atskaityti per didelį PVM. Ar šios sąskaitos faktūros atitinkamai turi būti iš pradžių patikslinamos? Ar tai reikia padaryti ir tuo atveju, jei paslaugos buvo teikiamos tik galutiniams vartotojams, neturintiems teisės į PVM atskaitą, taigi, bet kuriuo atveju negalintiems prašyti taikyti PVM atskaitą?

3. Tiesą sakant, atsižvelgiant į vartojimo mokesčio pobūdį, paslaugos teikėjas ar prekė

tiesiogiai tiek?jas tur?t? gr?žinti klientui jo sumok?t? per didel? PVM dal?. Vis d?lto, jei tai ne?manoma teisiškai (pavyzdžiui, jei susitarta d?l fiksuotos kainos) arba faktiškai (pavyzdžiui, d?l to, kad klient? vardai ir pavard?s n?ra žinomi), kyla klausimas, kam leidžiama galiausiai „praturt?ti“ d?l klaidos nustatant teising? mokes?io dyd? – valstybei ar klaid? padariusiam apmokestinamajam asmeniui?

II. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

4. S?jungos teis?s pagrindas šioje byloje yra Direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)(2).

5. PVM direktyvos 73 straipsnis susij?s su apmokestinam?ja verte ir yra suformuluotas taip:

„Preki? tiekimo ar paslaug? teikimo, išskyrus nurodyt?sias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iosios šalies už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, ?skaitant tiesiogiai su ši? sandori? kaina susijusias subsidijas.“

6. PVM direktyvos 78 straipsnyje nustatyti elementai, kuriuos reikia ?traukti ? apmokestinam?j? vert? arba iš jos išskai?iuoti:

„Apmokestinamoji vert? apima:

a) mokes?ius, muitus ir rinkliavas, išskyrus pat? PVM; <...>“

7. PVM direktyvos 193 straipsnyje apibr?žta, kas privalo mok?ti š? mokest?:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinam? preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, išskyrus 194–199b ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

8. PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas susij?s su PVM atskaitos apimtimi, jame nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo; <...>“

9. PVM direktyvos 203 straipsnyje mokestin? prievol? reglamentuojama jos nurodymu s?skaitoje fakt?roje:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurod?s prid?tin?s vert?s mokest? s?skaitoje fakt?roje.“

10. PVM direktyvos 220 straipsnio 1 dalyje reglamentuojama pareiga išrašyti s?skaitas fakt?ras:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats ar ?sigyjantis asmuo arba – jo vardu ir jo naudai – tre?ioji šalis išrašyt? s?skait? fakt?r?, kai:

1) jis tiek? prekes ar teik? paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui; <...>“

B. Austrijos teis?

11. *Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994, Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, toliau – UStG) 11 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta pareiga išrašyti s?skait? fakt?r?:*

„Jei verslininkas vykdo sandorius, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punkt?, jis turi teis? išrašyti s?skaitas fakt?ras. Jeigu jis vykdo sandorius, skirtus kitam verslininkui pastarojo ?mon?s poreikiams arba juridiniam asmeniui, kuris n?ra verslininkas, jis privalo išrašyti s?skaitas fakt?ras. Jei verslininkas vykdo su nekilnojamuoju turtu susijusius apmokestinamus darbus ar teikia atitinkamas paslaugas asmeniui, kuris n?ra ekonomin?s veiklos vykdytojas, jis privalo išrašyti s?skait? fakt?r?. Verslininkas turi ?vykdyti savo pareig? išrašyti s?skait? fakt?r? per šešis m?nesius nuo sandorio pabaigos.“

12. *UStG 11 straipsnio 12 dalis susijusi su mokestine prievole nepagr?stai nurodžius mokest? ir yra suformuluota taip:*

„Jeigu s?skaitoje fakt?roje, susijusioje su prekii? tiekimu ar paslaug? teikimu, verslininkas atskirai nurodo mokes?io sum?, kurios jis neprivalo mok?ti už sandor? pagal š? federalin? ?statym?, jis privalo sumok?ti šią sum? pagal s?skait? fakt?r?, jeigu atitinkamai nepatikslinka prekii? ar paslaug? gav?jui pateiktos s?skaitos. Patikslinimo atveju pagal analogij? taikoma 16 straipsnio 1 dalis.“

13. *Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung, Federalinis ?statymas d?l federacijos, federalini? žemi? ir savivaldybi? mokes?i? institucij? administruojam? mokes?i? bendr?j? nuostat? ir tvarkos, toliau – BAO) 239a straipsnyje nustatyta:*

„Tiek, kiek mokest?, kur?, atsižvelgiant ? mokes?io nuostatos tiksl?, turi sumok?ti kitas, o ne apmokestinamasis asmuo, ir finansin? našta teko ne apmokestinamajam, o kitam asmeniui, negali b?ti atliekamas:

- 1) ?skaitymas ? mokes?i? s?skait?;
- 2) kredito gr?žinimas, perk?limas ar perskai?iavimas ir
- 3) panaudojimas mokestin?ms skoloms gr?žinti,

jei d?l to apmokestinamasis asmuo nepagr?stai praturt?t?.“

III. Faktin?s aplinkyb?s ir prejudicinio sprendimo pri?mimo proced?ra

14. Skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme pateikusi šalis (toliau – *P GmbH*) yra pagal Austrijos teis? veikianti ribotos atsakomyb?s bendrov?.

15. Ji eksploatuoja vaik? žaidim? erdv?. Nagrin?jama 2019 m. *P GmbH* ? mokest? už savo paslaugas (patekim? ? vaik? žaidim? erdv?) ?skai?iuodavo Austrijoje ?prast? 20 % dydžio tarif?. Vis d?lto nagrin?jama 2019 m. šioms *P GmbH* paslaugoms iš tikr?j? buvo taikomas lengvatinis 13 % tarifas (vienas iš nagrin?jama metais Austrijoje galiojusi? lengvatini? tarif? pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 1 dal?).

16. Paslaugos mokest? sumok?jusiems klientams *P GmbH* išduodavo kasos kvitus, kurie pagal 1994 m. *UStG* 11 straipsnio 6 dal? laikomi maž? sum? s?skaitomis fakt?romis (supaprastintos s?skaitos fakt?ros pagal PVM direktyvos 238 straipsn?, siejam? su 226b straipsniu). Nagrin?jama 2019 m. *P GmbH* išraš? iš viso 22 557 s?skaitas fakt?ras. T? met? *P GmbH*

klientai yra vien galutiniai vartotojai, neturintys teisės ? pirkimo PVM atskait?.

17. Siekdama susigrąžinti iš *Finanzamt* (Mokesčių inspekcija) PVM permokę *P GmbH* patikslino savo 2019 m. PVM deklaracij?.

18. *Finanzamt* atmet? patikslinim? dėl dviej? priežasčių: 1) nepatikslinus s?skait? fakt?r? pagal s?skaitoms fakt?roms taikomas taisyklės *P GmbH* lieka galioti prievol? sumokėti didesn? PVM; 2) PVM sumokėjo ne *P GmbH*, o jos klientai. Taigi patikslinusi PVM *P GmbH* praturt?t?.

19. *P GmbH* apskund? š? sprendim?. Jurisdikcij? šiuo klausimu turintis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas, Austrija) sustabd? bylos nagrinėjim? ir pagal SESV 267 straipsn? pateik? Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar prievol? sumokėti pridėtin?s vert?s mokest? pagal PVM direktyvos 203 straipsn? tenka s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui, kai – tokiu atveju, kaip nagrinėjamas – mokestini? pajam? praradimo rizikos kilti negali, nes paslaug? gavėjai yra galutiniai vartotojai, kurie neturi teisės ? pirkimo PVM atskait??

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

a) ar s?skait? fakt?r?, kurios buvo išrašytos paslaug? gavėjams, 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 todėl, kad galutiniai vartotojai sumokėjo PVM, mokėdami atlyg?, ir dėl to apmokestinamasis asmuo, patikslinus PVM, praturt?t??“

20. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateik? Austrijos Respublika ir Europos Komisija. Vadovaudamasis Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi Teisingumo Teismas nusprend? nerengti teismo posėdžio.

IV. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicini? klausim? ir nagrinėjimo eigos

21. Abiem prejudiciniais klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas prašo išaiškinti PVM direktyvos 203 straipsn?. Šiame straipsnyje mokestin? prievol? nustatoma kiekvienam asmeniui, nurodžiusiam PVM s?skaitoje fakt?roje.

22. Kaip matyti iš pateikt? klausim? ir nurodyt? faktini? aplinkybi?, nagrinėjamu atveju *P GmbH* klientai negali turėti teisės ? pirkimo PVM atskait?, nes visi jie buvo tik galutiniai vartotojai (t. y. ne apmokestinamieji asmenys). Sunku ?sivaizduoti, kad apmokestinamasis asmuo, naudodamasis vaik? žaidim? erdve už atlyg?, pasinaudot? *P GmbH* parduotu leidimu patekti ? j? tam, kad gal?t? vykdyti savo apmokestinamuosius sandorius (žr. PVM direktyvos 168 straipsn?).

23. Vis dėlto nagrinėjamais metais *P GmbH* išraš? 22 557 s?skaitas fakt?ras tikriausiai 22 557 skirtingiems žaidim? erdv?s naudotojams. Gali b?ti, kad tarp j? vis dėlto buvo ir koks nors apmokestinamasis asmuo, kuris, teis?tai ar neteis?tai, pasinaudojo s?skaita fakt?ra, siekdamas atskaityti atitinkam? PVM. Net jei tokia situacija prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimuose atmetama, vis dėlto praktin? tokios situacijos svarba yra didesn?.

24. Dėl šios priežasties PVM direktyvos 203 straipsnis vis? pirma aiškinamas remiantis prielaida, kad dėl 22 557 s?skait? fakt?r?, kuriose nurodytas per didelis mokėtinas mokestis, nėra

rizikos prarasti mokestinį pajamą (šiuo klausimu žr. B skirsnį). Toliau bus daroma prielaida, kad vis dėlto negalima atmesti tam tikros mokestinį pajamą praradimo rizikos (šiuo klausimu žr. C skirsnį). Atitinkamai su šiuo aspektu yra susijęs mokestinį prievolę pagal PVM direktyvos 203 straipsnį tikslinimo klausimas, kurį nagrinėjant reikia išsiaiškinti ir būtų patikslinti 22557 saskaitas fakturas (šiuo klausimu žr. D skirsnį). Galiausiai bus nagrinėjama, ar prieš *P GmbH* gali būti remiamasi nepagrįstu praturtėjimu grindžiamu prieštaravimu, jei klientai sumokėjo visą kainą (šiuo klausimu žr. E skirsnį).

B. Dėl mokestinį prievolę pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, nesant mokestinį pajamą praradimo rizikos

1. Saskaityje fakturoje klaidingai nurodytas PVM

25. Pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnį PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinąs vertės mokestį saskaityje fakturoje. Vis dėlto apmokestinamasis asmuo, vykdomas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, PVM moka jau pagal PVM direktyvos 193 straipsnį. Atsižvelgiant į tai, kad šis apmokestinamasis asmuo pagal PVM direktyvos 220 straipsnio 1 dalies 1 punktą privalo išrašyti sskaitą faktūrą bent jau kitiems apmokestinamiesiems asmenims, tai lemia antrą mokestinį prievolę už vieną ir tą patį sandorą. Taigi PVM direktyvos 203 straipsnis turi būti aiškinamas siaurai.

26. Antraip apmokestinamasis asmuo, teisingai išrašantis sskaitą faktūrą už apmokestinamąją paslaugą, turėtų mokėti PVM du kartus: pirmą kartą – pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, o antrą kartą – pagal jos 193 straipsnį. Direktyvos leidžias negalėjo to siekti. Savarankiška PVM direktyvos 203 straipsnio reikšmė atsiranda tik tiek, kiek šiame straipsnyje numatoma platesnė mokestinį prievolė nei numatytoji šios direktyvos 193 straipsnyje. Atsižvelgiant į tai, kad direktyvos 203 straipsniu siekiama užkirsti kelią mokestinį pajamą praradimo rizikai⁽³⁾ (šiuo klausimu žr. išvados 30 ir paskesnius punktus), jis negali būti taikomas „prastoje situacijoje“, kai apmokestinamasis asmuo išrašo teisingą sskaitą faktūrą. Taigi PVM direktyvos 203 straipsnis taikomas „tik“ saskaityje fakturoje klaidingai nurodytam PVM, t. y. PVM, kuris saskaityje fakturoje yra nurodytas, bet pagal teisės aktus nėra mokėtinas.

27. Nagrinėjant atvejų sskaitose fakturose buvo nurodyta per didelė mokesčio suma (pritaikius standartinį, o ne lengvatinį tarifą). Taigi atitinkamai susidaręs skirtumas saskaityje fakturoje nurodytas neteisingai, t. y. per didelis. Sskaitą faktūrą išrašęs asmuo šį skirtumą galėtų mokėti pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, jei yra vykdytos kitos sąlygos. Likusi suma mokėtina jau pagal PVM direktyvos 193 straipsnį ir yra negrinėjama.

2. Dėl sąvokos „saskaityje faktūra“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 203 straipsnį

28. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad išduoti kasos kvitai yra vadinamosios mažos sumos sskaitos faktūros, kuriose pagal PVM direktyvos 238 straipsnį, siejamą su 226b straipsniu, reikalaujama išrašyti mažiau informacijos. Vis dėlto ir jose būtų nurodyti mokėtino PVM suma.

29. Ši s?skaita fakt?ra yra i?rašyta pagal PVM direktyvos XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius, taigi, pagal 178 straipsnio a punkt? ji suteikia teis? ? atskait? pagal 168 straipsnio a punkt?. Priešingai, nei mano Komisija, šiuo klausimu nesvarbu, ar *P GmbH* apskritai prival?jo i?rašyti atitinkamas s?skaitas fakt?ras galutiniams vartotojams – PVM direktyvos 220 straipsnio 1 dalies 1 punktas neleidžia to teigti. PVM direktyvos 203 straipsnyje PVM siejamas tik su s?skaitos fakt?ros buvimu ir, sprendžiant iš straipsnio formuluot?s, taikomas ir vadinamosioms maž? sum? s?skaitoms fakt?roms.

30. Tai, kad mokestin? prievol? pagal PVM direktyvos 203 straipsn? apima ir maž? sum? s?skaitose fakt?rose klaidingai atskirai nurodyt? (per didel?) PVM, atitinka ir ligšiolin? Teisingumo Teismo jurisprudencij? d?l PVM direktyvos 203 straipsniu siekiamo tikslo. Remiantis šia jurisprudencija, PVM direktyvos 203 straipsnio prasm? ir tikslas yra užkirsti keli? mokestini? pajam? praradimo gr?smei, kuri gali kilti s?skaitos fakt?ros gav?jui remiantis šia s?skaita fakt?ra atlikus nepagr?st? atskait?(4).

31. Teis? ? atskait? taikoma tik tokiems mokes?iams, kurie susij? su PVM apmokestinamu sandoriu(5). Vis d?lto mokestini? pajam? praradimo gr?sm? teb?ra tol, kol s?skaitos fakt?ros su nepagr?stai nurodytu PVM adresatas dar gali ja pasinaudoti, siekdamas ?gyvendinti teis? ? atskait? pagal PVM direktyvos 168 straipsn?(6). Mat neatmestina, kad mokes?i? administratorius laiku nekonstatuos, jog formaliai turima teis? ? atskait? negalima leisti pasinaudoti d?l esmini? teisinių priežasčių.

32. Taigi PVM direktyvos 203 straipsniu neteisingai nurodyto PVM atveju siekiama nuoseklumo tarp s?skaitos fakt?ros gav?jo atliekamos atskaitos ir s?skait? fakt?r? *i?rašiusio asmens* prievol?s sumok?ti mokest?, kaip paprastai b?t? ir teisingos s?skaitos fakt?ros tarp tiek?jo ir pirk?jo atveju(7). Remiantis PVM direktyvos 203 straipsnio formuluote, neb?tina, kad s?skaitos fakt?ros gav?jas iš tikr?j? atlikt? atskait?. Pakanka gr?sm?s, kad tokia atskaita gal?t? b?ti atliekama. Taigi ši nuostata, kaip teisingai pažymi ir Austrija, pagal jos prasm? ir tiksl? taikoma visoms s?skaitoms fakt?roms, kurios gal?t? paskatinti s?skait? fakt?r? gav?j? atskaityti pirkimo PVM. Kaip jau nurodyta (28 ir paskesniuose punktuose), taip yra ir maž? sum? s?skait? fakt?r? atveju.

3. **Gr?sm?s prarasti mokestini? pajam? b?tinyb?**

33. Galiausiai s?skait? fakt?r? i?raš?s asmuo, nepriklausomai nuo savo kalt?s (t. y. abstrak?iai), atsako už rizik?, kad s?skaitos fakt?ros gav?jas, remdamasis šia (neteisinga) s?skaita fakt?ra, gali atlikti nepagr?st? atskait?. Tai yra abstrakti s?skait? fakt?r? i?rašiusio asmens atsakomyb? už gr?sm?. Taigi, atsakomyb? tenka ir suklydus d?l teisingo mokes?io tarifo, jei, kaip šiuo atveju, s?skaitoje fakt?roje nurodomas standartinis, o ne lengvatinis tarifas. Vis d?lto, kaip teisingai pažymi Komisija, turi b?ti kilusi nepagr?stos (per didelio) pirkimo PVM atskaitos gr?sm?.

34. Taigi neaišku, ar PVM direktyvos 203 straipsnis šiuo atveju taikytinas. Pagal PVM direktyvos 168 straipsn? atskaityti PVM (esant tam tikroms aplinkyb?ms) gali tik apmokestinamasis asmuo. Galutinis vartotojas *per se* neturi teis?s atskaityti pirkimo mokes?io.

35. Kita vertus, (abstrakti) rizika, kad neapmokestinamasis asmuo neteis?tai atskaitys pirkimo mokest?, yra lygi nuliui, išskyrus steigiamos bendrov?s atvej?. Tiesa, mokes?i? administratorius, nesant apmokestinam?j? sandori?, bet kuriuo atveju atidžiau nagrin?ja tokios bendrov?s vykd?m? PVM atskait?. Tikriausiai ir d?l šios priežasties prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad tokiu atveju, kaip nagrin?jamas, negali kilti mokestini? pajam? praradimo gr?sm?s.

36. Tuo atveju, jei PVM direktyvos 203 straipsnyje apibrėžiama grėsmė kelianti situacija, tačiau tokia grėsmė yra *per se* negalima, nes paslaugos gavėjai ir sėskaitos faktūros gavėjai yra ne apmokestinamieji asmenys, o galutiniai vartotojai, PVM direktyvos 203 straipsnis negali būti taikomas.

4. Tarpinė išvada

37. Taigi pirmąjį klausimą gali būti atsakyta taip: tuo atveju, jei paslaugų gavėjai yra galutiniai vartotojai, neturintys teisės į PVM atskaitą, sėskaitų faktūrų išrašą asmuo privalo mokėti PVM ne pagal PVM direktyvos 203 straipsnį.

C. Dėl PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatytos mokesčių prievolės tuo atveju, kai negalima atmesti mokesčių pajamų praradimo rizikos

38. Visų pirma Austrija ginčija prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęsio teismo nurodytą faktą dėl mokesčių pajamų praradimo rizikos nebuvimo. Net jei atrodo labai tikėtina, kad vaikų žaidimų erdvės naudotojai yra tik galutiniai vartotojai, o ne PVM apmokestinami asmenys, vis dėlto negalima *a priori* teigti, kad tarp 22 557 žymio bilietus (arba sėskaitas faktūras) turėjusių asmenų nebuvo nė vieno ar bent kelių apmokestinamųjų asmenų.

39. Pavyzdžiui, manomas atvejis, kad šioje vaikų žaidimų erdvėje lankėsi tėvas su sūnumi. Jei tėvas yra apmokestinamasis asmuo (pavyzdžiui, savarankiškai dirbantis fotografas), egzistuoja bent jau abstrakti rizika, kad tokia sėskaita faktūra pagrįstai (jis parduos nuotraukas iš šios erdvės) arba nepagrįstai (jei nuotraukos yra asmeninės) bus traukta į PVM deklaraciją, taigi, tokiu atveju galėtų būti atskaitytas per didelės PVM. Šiomis aplinkybėmis būtų taikytinas PVM direktyvos 203 straipsnis. Vis dėlto galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar ir kiek egzistuoja abstrakti grėsmė nuoseklumui tarp paslaugų teikėjo prievolės sumokėti mokestį ir paslaugų gavėjo atliekamos atskaitos.

40. Net jei kai kuriais atvejais negalima atmesti tam tikros abstrakčios rizikos, tai nereiškia, kad mokesčių prievolę pagal PVM direktyvos 203 straipsnį apims visos 22 557 sėskaitos faktūros. Tokia „mintis apie užkratą“ – manant, kad visos sėskaitos faktūros patenka į direktyvos 203 straipsnio taikymo sritį, nes negalima atmesti tikimybės, kad atitinkamų sėskaitų faktūrų vis dėlto gavo apmokestinamasis asmuo, PVM teisei svetima, be to, Austrija jos išsamiau nepagrindė.

41. Mokesčių prievolę pagal PVM direktyvos 203 straipsnį yra susijusi su atskira klaidingai išrašyta sėskaita faktūra. Pagal apmokestinimo procedūrą reglamentuojančius teisės aktus paprastai visada yra leidžiamas įvertis, kuriuo remiantis prireikus turi būti nustatytas abstraktiai „pavojaus sėskaitų faktūrų“ skaičius, o mokesčių prievolę pagal direktyvos 203 straipsnį taikoma tik šioms sėskaitoms faktūroms. Tai taip pat atitinka neutralumo principą, pagal kurį apmokestinamasis asmuo, kaip mokesčių rinkėjas valstybės naudai, iš esmės neturi būti pats apmokestinamas PVM(8).

42. Nagrinėjamu atveju apmokestinamosios paslaugos, kuria nebent tik išimtiniais atvejais naudojasi apmokestinamasis asmuo, pobūdis (teisę pateikti vaikų žaidimų erdvę) leidžia daryti prielaidą, kad galima rizika yra labai nedidelė.

43. Taigi atsakymas į pirmąjį klausimą gali būti papildytas taip: jei tarp sėskaitų faktūrų gavėjų buvo ir apmokestinamųjų asmenų, tada mokesčių prievolę atsiranda pagal PVM direktyvos 203 straipsnį. Ši abstrakti rizika keliančių sėskaitų faktūrų dalis prireikus nustatoma remiantis įverčiu.

D. Klaida dėl mokesčio tarifo dydžio ir pareiga patikslinti sąskaitas fakturas

44. Tiek, kiek taikomas PVM direktyvos 203 straipsnis, kyla klausimas dėl galimybės tikslinti šias sąskaitas fakturas siekiant sumažinti (pagal sąskaitų faktūrą) per didelį mokestinį prievolę iki (pagal apmokestinamąjį sandorį) faktinio pagal teisės aktus, remiantis PVM direktyvos 193 straipsniu, mokėtino mokesčio dydžio. Šis klausimas kiltų ir tuo atveju, jei Teisingumo Teismas, priešingai, nei siūlau, mokestinį prievolę pagal PVM direktyvos 203 straipsnį nuspręstų taikyti ir galutiniams vartotojams, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, išrašytoms sąskaitoms fakturoms.

1. Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl galimybės tikslinti

45. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad PVM direktyvoje nėra nuostatos, susijusios su pateiktoje sąskaitoje fakturoje nepagrįstai nurodyto PVM tikslinimu, kurį turi padaryti sąskaitų faktūrą išrašęs asmuo(9). Tol, kol Sąjungos teisės aktų leidėjas užpildys šią spragą, sprendimo turi ieškoti valstybės narės(10). Vis dėlto priimdamas tokį sprendimą Teisingumo Teismas suformavo dvi pozicijas, į kurias valstybės narės privalo atsižvelgti.

46. Taigi, viena vertus, siekdamas užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę patikslinti *kiekvieną* sąskaitoje fakturoje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitų faktūrą išrašęs asmuo rodo, kad jis yra *sąžiningas*(11).

47. Teisingumo Teismo teigimu, atitinkamai draudžiama, pavyzdžiui, nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokestis negali būti tikslinamas pradėjus mokestinį patikrinimą(12). Tas pats pasakytina, jei sąžiningam sąskaitų faktūrą išrašiusiam asmeniui patikslinti mokestinį prievolę leidžiama tik su sąlyga, kad bus patikslintos sąskaitos faktūros, kuri yra faktiškai neįgyvendinama, nes sąskaitų faktūrą gavęs vardai ir pavardės net nėra žinomi. Tokia sąlyga būtų neproporcinga(13).

48. Kita vertus, kai sąskaitų faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią mokestinį pajamų praradimo riziką, pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad sąskaitoje fakturoje klaidingai nurodytą mokestį būtų galima patikslinti, ir valstybės narės negali tokio patikslinimo sieti su šia sąskaitų faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumu(14). Be to, toks tikslinimas negali priklausyti nuo mokesčio administratoriaus diskrecijos(15).

a) Sąžiningo sąskaitų faktūrą išrašiusio asmens mokestinį prievolės tikslinimas

49. Iš šios jurisprudencijos matyti, kad apmokestinamasis asmuo, kuris rodo savo sąžiningumą, gali tikslinti sąskaitoje fakturoje klaidingai nurodytą PVM, nepaisant likusios mokestinį pajamų praradimo rizikos (omenyje turima jo mokestinį prievolę pagal PVM direktyvos 203 straipsnį)(16).

50. Šioje jurisprudencijoje(17) atsižvelgiama į tai, kad paslaugas teikiantis verslininkas (kuris ir išrašo sąskaitų faktūrą arba turi išrašyti dalinį sąskaitų faktūrą – žr. PVM direktyvos 220 straipsnį) atlieka tik mokesčio rinkėjo valstybės naudai funkciją(18). Savo rašytinėse pastabose Komisija į net vadina „mokesčio inspekcijos *longa manus*“. Jeigu jis sąžiningai atlieka šią funkciją, už galimą klaidą pasekmes turi atsakyti valstybė, pasitelkusi ją kaip mokesčio rinkėją.

51. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą tiksliai neaišku, kodėl *P GmbH* taikė klaidingą mokesčio tarifą. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar šioje byloje gali būti kalbama apie šia prasme sąžiningą sąskaitų faktūrą išrašiusį asmenį. Vis dėlto reikia atsižvelgti į tai, kad teisingas mokesčio tarifas kartais priklauso nuo sudėtingo teisinio atskyrimo klausimų, taigi, jį nelengva vienareikšmiškai nustatyti. Tokiais atvejais egzistuoja didelė

teisės klaidos rizika. Kuo PVM direktyva arba nacionalinis PVM įstatymas sudėtingesnis, tuo didesnė atitinkama rizika kyla apmokestinamajam asmeniui.

52. Taigi, mano nuomone, jei klaidingas mokesčio tarifas buvo taikomas tik dėl klaidingo teisinio vertinimo (teisės klaidos), darytina prielaida, kad sėskaito faktas išrašo asmuo buvo sėžiningas. Kaip pavyzdį galima paminėti situaciją, kai teisingas mokesčio tarifas yra ginytinas ir apmokestinamasis asmuo, kaip vėliau paaiškėja, apsisprendžia neteisingai. Kitaip gali būti tada, kai apmokestinamasis asmuo visai negalvoja apie mokesčio tarifą arba kai buvo akivaizdu, kokį tarifą taikyti. Tokia teisės klaida nėra nei suprantama, nei paaiškinama, todėl tokiu atveju nevadinčiau sėskaito faktas išrašiusio asmens šia prasme sėžiningu. Vadinas, lemiame reikšmę turi tai, ar apmokestinamajam asmeniui, kaip mokesčio rinkėjui valstybės naudai, gali būti priekaištaujama dėl klaidingos sėskaitos faktos išrašymo.

53. Taigi, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad *P GmbH*, taikydama klaidingą standartinį mokesčio tarifą, šia prasme veikė sėžiningai, nesvarbu, ar mokestinį pajamų praradimo rizika buvo pašalinta. Atsižvelgiant į tai, kad mokestinį pajamų praradimo rizika kyla tik dėl klaidingų sėskaito faktų buvimo, tokiu atveju tam, kad būtų patikslinta mokestinų prievolių, nereikėtų tikslinti ir sėskaito faktų.

b) *Mokestinų prievolių tikslinimas neatsižvelgiant į sėskaito faktus išrašiusio asmens sėžiningumą*

54. Vis dėlto sėskaito faktų tikslinimo siekiant pašalinti mokestinį pajamų praradimo riziką klausimas kyla prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui padarius išvadą, kad apmokestinamasis asmuo, išrašydamas sėskaito faktus, veikė nesėžiningai. Tokiu atveju mokestinų prievolių pagal PVM direktyvos 203 straipsnį gali būti tikslinama tik jei buvo laiku pašalinta bet kokia mokestinį pajamų praradimo rizika.

55. Tiesa, Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad priemonės, kurių valstybės narės gali imtis, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kas yra būtina šiems tikslams pasiekti. Taigi jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas(19). Tai visų pirma taikoma abstraktiomis grėsmės aplinkybėmis (šiuo klausimu žr. šios išvados 30 ir paskesnius punktus).

56. Taigi, jei dėl sėlygų, kurios nustatytos norintiesiems teikti prašymus sugrąžinti mokesčius, PVM susigrąžinti – t. y. sumažinti pagal PVM direktyvos 203 straipsnį mokėtino PVM – neįmanoma arba pernelyg sudėtinga, pagal minėtus principus iš valstybių narių galima reikalauti numatyti priemones ir procedūrų tvarką, būtinas tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų susigrąžinti sėskaitoje faktoroje klaidingai nurodytą mokestį(20).

57. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nagrinėjamu atveju mokestinį pajamų praradimo rizikos nėra. Taigi nebūtina ir tikslinti sėskaito faktus.

2. *Faktinio neįmanomumo patikslinti problemos sprendimas*

58. Tiek, kiek tam tikra rizika vis dėlto egzistuoja (šiuo klausimu žr. šios išvados 38 ir paskesnius punktus) – o tai įvertinti ir išsiaiškinti, blogiausiu atveju – remdamasis veržiu, turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, – iš esmės būtina tikslinti sėskaitas faktorus tam, kad tokia mokestinį pajamų praradimo rizika, kylanti dėl minėtų klaidingų sėskaito faktų buvimo, būtų pašalinta.

59. Atitinkamai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar

gali būti laikomasi šio principo, jei patikslinti atitinkamą sąskaitų faktūrų faktiškai neįmanoma, nes sąskaitų faktūrų gavėjai net nėra konkrečiai žinomi. Reikalavimas iš sąskaitų faktūrų išrašiusio asmens padaryti tai, kas neįmanoma, galėtų būti laikomas neproporcingu. Kita vertus, tik sąskaitų faktūrų išrašęs asmuo, kaip pažymi Austrija, savo veiksmais ir sukūlimo mokestinių pajamų praradimo riziką.

60. Mano nuomone, problemos sprendimas ir tokiais atvejais – esant mokestinių pajamų praradimo rizikai, kai patikslinti klaidingai išrašytų sąskaitų faktūrų faktiškai neįmanoma – priklauso nuo klaidos vertinimo. Tai atitinka Teisingumo Teismo, kuris gana sąžiningai veikiant sąskaitų faktūrų išrašiusį asmenį (šiuo klausimu žr. šios išvados 52 ir paskesnius punktus), jurisprudenciją, pagal kurią nesąžiningai veikiantis sąskaitų faktūrų išrašęs asmuo privalo pašalinti grąsmą mokestinių pajamų praradimui. Jei tai įmanoma tik tikslinant sąskaitas faktūras, toks asmuo pats atsako už neįmanomumą jas patikslinti.

61. Atsižvelgiant į tai, kad mokestinių pajamų praradimo rizika kyla dėl neteisingų sąskaitų faktūrų buvimo, iš esmės jos turi būti tikslinamos. Nepavykus patikslinti, PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatyta mokestinė prievolė negali būti mažinama. Priešingai, nei teigia Komisija, šiuo klausimu neturi reikšmės, ar sąskaita faktūra apskritai turėjo būti išrašyta, nes svarbiausia yra panaikinti dėl klaidingos sąskaitos faktūros atsiradusią PVM prievolę (žr. šios išvados 25 ir paskesnius punktus).

3. *Tarpinė išvada*

62. Pagal Sąjungos teisę, visų pirma PVM proporcingumo ir neutralumo principus, reikalaujama, kad būtų galimybė patikslinti prievolę mokėti PVM, kuri pagal PVM direktyvos 203 straipsnį įtvirtinta kaip abstrakti atsakomybė už grąsmą. Pareiga leisti atlikti tikslinimą egzistuoja nepriklausomai nuo taip kilusios mokestinių pajamų praradimo rizikos pašalinimo, jei sąskaitų faktūrų išrašęs asmuo veikė sąžiningai, pavyzdžiui, tiesiog padarė teisės klaidą. Jei asmuo veikė nesąžiningai, mokestinių pajamų praradimo rizika turi būti pašalinta. Šiuo tikslu iš esmės būtina patikslinti sąskaitų faktūrų. Jei sąskaitų faktūrų išrašęs asmuo to negali padaryti, šio neįmanomumo rizika tenka jam. Tokiu atveju mokestinė prievolė pagal PVM direktyvos 203 straipsnį išlieka.

E. *Nepagrįstu praturtį jimu grindžiamas prieštaravimas*

63. Antro klausimo b dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar tai, kad galutiniai vartotojai sumokėjo per didelę PVM, kuris buvo įtrauktas į kainą, neleidžia tikslinti PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatytos mokestinės prievolės, nes galiausiai praturtį tik paslaugų teikiantis apmokestinamasis asmuo (šiuo atveju – *P GmbH*).

64. Pagal Sąjungos teisę nedraudžiama pagal nacionalinę teisės sistemą (kaip šiuo atveju pagal BAO 239a straipsnį) atsisakyti grąžinti nepagrįstai surinktą mokestį, jei tai lemtų nepagrįstą teisę šį grąžinimą turinti asmenį praturtį jimu (21). Vis dėlto tam, kad nebūtų „pažeidžiami principai, pavyzdžiui, vienodo požiūrio principas, turi būti taikomas nepagrįsto praturtį jimo draudimo principas“ (22).

65. Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, praturtį jimu dar nėra laikomas Sąjungos teisei prieštaraujančio mokesčio perkėlimas galutiniam vartotojui įtraukiant į kainą. Net jei visas mokestis yra įtrauktas į pardavimo kainą, apmokestinamasis asmuo gali būti patyręs žalą, susijusią su pardavimo kiekio sumažėjimu (23).

66. Nagrinėjamu atveju su *P GmbH* konkuruojantys, tos pačios kainos prašančiai bendrovei būtų pritaikytas tik 13/113 kainos sudarantis PVM, o ne 20/120 kainos sudarantis PVM. Toki

pažįstamą kainą nustatę P GmbH pelno maržą dėl jos klaidingai taikyto mokesčio tarifo buvo mažesnė nei panašaus konkurento. Ir atvirkščiai, nustatę tokios pažįstamos pelno maržos, P GmbH dėl savo klaidos būtų turėjusi apskaičiuoti didesnę kainą, o tai būtų lėmę nepalankią konkurencinę padėtį. Šiuo atveju tai neleidžia patvirtinti nepagrįsto P GmbH praturtėjimo.

67. Be to, kaip Teisingumo Teismas taip pat yra pažymėjęs, valstybės narės praturtėjimu grindžiamas prieštaravimas gali būti laikomas pagrįstu tik su sąlyga, kad nepagrįstai surinkto mokesčio ekonominė našta, tekusi apmokestinamajam asmeniui, buvo *visiškai neutralizuota*(24).

68. Taigi, kaip nurodė Teisingumo Teismas, nepagrįsto praturtėjimo, kurį apmokestinamajam asmeniui gali sukelti Bendrijos teisės požiūriu nepagrįstai surinkto mokesčio grąžinimas, egzistavimas ir apimtis gali būti nustatyti tik atlikus ekonominę analizę, kurioje atsižvelgiama į visas reikšmingas aplinkybes(25). Šiuo atžvilgiu prievolė parodyti nepagrįstą praturtėjimą tenka valstybei narei(26). Netiesioginė mokesčių atveju negalima daryti prielaidos, kad mokesčiai buvo perkelti (tas pats taikoma šiuo atveju netiesiogiai surinktam PVM)(27).

69. Tokios analizės turi atlikti prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas(28). Vis dėlto Teisingumo Teismas šiuo klausimu gali pateikti naudingą nuorodą, kurios gali būti svarbios visapusiškai atsižvelgiant į visas aplinkybes.

70. Viena vertus, reikia atsižvelgti į faktą, kad tokiu atveju, koks nagrinėjamas šioje byloje, kai galutiniai vartotojai, kurie yra tikrieji pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai, nėra žinomi, klaidingai surinktas per didelės PVM „praturtina“ arba valstybė, arba paslaugas teikiantis verslininkas. Gali būti, kad dėl šios priežasties Komisija mano, jog mokesčių administratorius iš esmės negali remtis nepagrįstu P GmbH praturtėjimu. Nagrinėjamu atveju valstybei pagal Austrijos mokesčių įstatymą suteikiama teisė tik į mažesnę (t. y. 13/113 kainos dydžio) mokestį, kiek tai susiję su P GmbH teikiamomis paslaugomis. Šis dydis viršijanti suma materialinės teisės požiūriu lemia valstybės „nepagrįstą praturtėjimą“. Asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, civilinės teisės požiūriu, priešingai, turėjo teisę į visą su galutiniais vartotojais sutartą kainą.

71. Kita vertus, teikiant paslaugas galutiniams vartotojams paprastai neturi reikšmės tai, kas sudaro galutinę kainą, nes jie negali pasinaudoti PVM atskaita. Priešingai, nei teigia Komisija, paties paslaugos teikėjo klaida taikant kainos apskaičiavimo pagrindus iš esmės nedaro poveikio teisei į su galutiniais vartotojais sutartą kainą pagal civilinę teisę, jei ir tiek, kiek konkreti PVM suma nebuvo tapusi konkrečiu sutarties pagrindu.

72. Ši išvadą patvirtina PVM direktyvos 73 ir paskesni straipsniai. Pagal šią nuostatą apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį paslaugą teikėjas turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjanties asmens. Tai yra kaina, dėl kurios buvo susitarta. Pagal PVM direktyvos 78 straipsnio a punktą pats PVM nepriskiriamas prie apmokestinamosios vertės. Taigi pagal PVM direktyvos koncepciją sutartą kainą pagal įstatymą visada yra trauktas tinkamo dydžio PVM. Teisingumo Teismas tai neseniai patvirtino net ir su PVM susijusio sukėlimo atveju(29).

73. Vis dėlto, jei galutiniam vartotojui perkeliamas PVM visada yra tinkamo dydžio, nepaisant to, ar PVM yra teisingai nurodytas sąskaitoje fakturoje (PVM direktyvos 73 straipsnis ir 78 straipsnio a punktas), negali būti teigiama, kad galutinis vartotojas sumokėjo per didelį PVM, o šiuo atveju P GmbH dėl to nepagrįstai praturtėjo, jei valstybė grąžina pagal įstatymą neprivalomą mokėti mokestį. Galutinis vartotojas jau sumokėjo jam priklausantį mokėti PVM (žr. PVM direktyvos 73 ir 78 straipsnius), tik buvo padaryta klaida apskaičiuojant jo dydį, klaidingas dydis nurodytas ir sąskaitoje fakturoje.

74. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, kad atliekant būtiną bendrą vertinimą gali būti svarbu, ar šalių sudarytose sutartyse nurodytas fiksuotas atlygis už suteiktas

paslaugas, ar tik bazin?s sumos, kurios prireikus b?t? didinamos ?traukiant mok?tinus mokes?ius. Pirmuoju atveju, t. y. sutarus d?l fiksuotos sumos, gali neb?ti nepagr?sto paslaug? teik?jo praturt?jimo(30). Pasaky?iau dar daugiau – esant susitarimui su galutiniu vartotoju d?l fiksuotos sumos ir perkeliant jam PVM *per se* negali b?ti nepagr?sto paslaugas teikian?io apmokestinamojo asmens praturt?jimo. Toks apmokestinamasis asmuo turi susitaikyti arba su mažesne pelno marža, arba su mažesniu nei konkurent? konkurencingumu.

75. Taigi tai, kad galutiniai vartotojai sumok?jo klaidingai apskai?iuot? galutin? kain? (nes ? j? buvo ?skaityta per didel? PVM dalis ir per maža pelno marža), nedraudžia tikslinti mokestin?s prievol?s pagal PVM direktyvos 203 straipsn?. Ši situacija bet kuriuo atveju nelemia nepagr?sto apmokestinamojo asmens praturt?jimo tuomet, jei buvo sutarta vadinamoji fiksuota suma (fiksuota kaina). Kitaip gali b?ti, jei buvo susitarta d?l kainos, prie kurios pridedamas pagal ?statym? mok?tinas PVM. Vis d?lto šioje byloje toki? galimyb? reikia atmesti.

V. Išvada

76. Taigi si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas, Austrija) prejudicin? klausim?:

1. Tuo atveju, jei paslaug? gav?jai yra galutiniai vartotojai, neturintys teis?s ? PVM atskait?, s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo privalo mok?ti PVM ne pagal PVM direktyvos 203 straipsn?. Jei tarp s?skait? fakt?r? gav?j? buvo ir apmokestinam?j? asmen?, tada atsiranda mokestin? prievol? pagal PVM direktyvos 203 straipsn?. Ši? s?skait? fakt?r? dalis prireikus nustatoma remiantis ?ver?iu.

2. Pagal PVM proporcingumo ir neutralumo principus reikalaujama, kad b?t? galimyb? patikslinti prievol? mok?ti PVM, kuri pagal PVM direktyvos 203 straipsn? ?tvirtinta kaip abstrakti atsakomyb? už gr?sm?. Pareiga leisti atlikti tikslinim? egzistuoja nepriklausomai nuo taip kilusios mokestini? pajam? praradimo rizikos pašalinimo, jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo veik? s?žiningai. Apmokestinamasis asmuo veik? s?žiningai, jei d?l padarytos teis?s klaidos jo negalima kaltinti. Jeigu jis šiuo poži?riu vis d?lto veik? nes?žiningai, mokestini? pajam? praradimo rizikos panaikinimas yra privaloma s?lyga. Šiuo tikslu iš esm?s b?tina patikslinti s?skait? fakt?r?. Jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo to negali padaryti, šio ne?manomumo rizika tenka jam. Tokiu atveju išlieka mokestin? prievol? pagal PVM direktyvos 203 straipsn?.

3. Tai, kad galutiniai vartotojai sumok?jo klaidingai apskai?iuot? kain? (nes joje buvo per didel? PVM dalis, taigi per maža pelno marža), nedraudžia tikslinti mokestin?s prievol?s pagal PVM direktyvos 203 straipsn?. Tokia situacija bet kuriuo atveju nelemia nepagr?sto apmokestinamojo asmens praturt?jimo tuomet, jei buvo sutarta vadinamoji fiksuota suma (fiksuota kaina).

1 Originalo kalba: vokie?i? k.

2 Tais metais, kai kilo gin?as (2019 m.), galiojusi 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos (OL L 347, 2006, p. 1) redakcija; su paskutiniais pakeitimais, šiuo klausimu padarytais 2018 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2018/2057 (OL L 329, 2018, p. 3).

3 Tai aiškiai matyti iš, be kita ko, 2021 m. kovo 18 d. Sprendimo *P (Degal? kortel?s)* (C?48/20, EU:C:2021:215, 27 punktas) ir 2019 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *EN.SA.* (C?712/17, EU:C:2019:374, 32 punktas).

4 Tai aiškiai matyti 2021 m. kovo 18 d. Sprendime *P (Degal? kortel?s)* (C?48/20, EU:C:2021:215, 27 punktas), 2019 m. geguž?s 8 d. Sprendime *EN.SA.* (C?712/17, EU:C:2019:374, 32 punktas), 2013 m. balandžio 11 d. Sprendime *Rusedespred* (C?138/12,

EU:C:2013:233, 24 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendime *Stroy trans* (C?642/11, EU:C:2013:54, 32 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendime *LVK* (C?643/11, EU:C:2013:55, 35 ir 36 punktai) ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendime *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 28 ir paskesni punktai).

5 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C?342/87, EU:C:1989:635, 13 punktas).

6 Tai aiškiai matyti 2009 m. birželio 18 d. Sprendime *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 28 ir paskesni punktai) su nuoroda ? 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendim? *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 57 punktas).

7 Šiuo klausimu taip pat žr. mano išvad? byloje *EN.SA.* (C?712/17, EU:C:2019:35, 31 ir paskesni punktai).

8 Šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendim? *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 25 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendim? *Bockemühl* (C?90/02, EU:C:2004:206, 39 punktas).

9 Tai aiškiai matyti, pavyzdžiui, 2021 m. kovo 18 d. Sprendime *P (Degal? kortel?s)* (C?48/20, EU:C:2021:215, 30 punktas), 2007 m. kovo 15 d. Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C?35/05, EU:C:2007:167, 38 punktas) ir 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendime *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 48 punktas).

10 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 35 punktas), 2003 m. lapkri?io 6 d. Sprendimas *Karageorgou ir kt.* (C?78/02–C?80/02, EU:C:2003:604, 49 punktas), 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 49 punktas) ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C?342/87, EU:C:1989:635, 18 punktas).

11 2021 m. kovo 18 d. Sprendimas *P (Degal? kortel?s)* (C?48/20, EU:C:2021:215, 31 punktas), 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Terracult* (C?835/18, EU:C:2020:520, 27 punktas), 2019 m. geguž?s 8 d. Sprendimas *EN.SA.* (C?712/17, EU:C:2019:374, 33 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *Stroy trans* (C?642/11, EU:C:2013:54, 33 punktas), 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 36 punktas) ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C?342/87, EU:C:1989:635, 18 punktas).

12 2021 m. kovo 18 d. Sprendimas *P (Degal? kortel?s)* (C?48/20, EU:C:2021:215, 33 punktas).

13 Šiuo klausimu d?l s?lygos, kuri tapo ne?gyvendinama, žr. 2013 m. balandžio 11 d. Sprendim? *Rusedespred* (C?138/12, EU:C:2013:233, 34 punktas).

14 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Terracult* (C?835/18, EU:C:2020:520, 28 punktas), 2019 m. geguž?s 8 d. Sprendimas *EN.SA.* (C?712/17, EU:C:2019:374, 33 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *LVK* (C?643/11, EU:C:2013:55, 37 punktas), 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 37 punktas), 2003 m. lapkri?io 6 d. Sprendimas *Karageorgou ir kt.* (C?78/02–C?80/02, EU:C:2003:604, 50 punktas) ir 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 58 punktas).

15 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 38 punktas) ir 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 68 punktas).

16 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 36 punktas) ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C?342/87, EU:C:1989:635, 18 punktas).

17 Atskaitos taškas buvo 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C?342/87,

EU:C:1989:635, 18 punktas). Nuo to laiko ši teksto dalis nuolat kartojama, bet nė karto nebuvo realiai paaiškinta, kodėl ir kokiomis sąlygomis šiame kontekste galima teigti, kad apmokestinamasis asmuo yra sąžiningas – žr. 2021 m. kovo 18 d. Sprendimas *P (Degalų kortelės)* (C-48/20, EU:C:2021:215, 31 ir paskesni punktai), 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 27 punktas), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 33 punktas) ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 36 punktas).

18 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimas *ELVOSPOL* (C-398/20, EU:C:2021:911, 31 punktas), 2020 m. spalio 15 d. Sprendimas *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės mažinimas)* (C-335/19, EU:C:2020:829, 31 punktas), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 punktas), 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas), 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 punktas).

19 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 39 punktas); atitinkamai žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

20 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 40 punktas), šiuo klausimu žr. atitinkamai ir 2007 m. kovo 15 d. Sprendimas *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 41 punktas).

21 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 48 punktas), 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 41 punktas), 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Michailidis* (C-441/98 ir C-442/98, EU:C:2000:479, 31 punktas) ir 1988 m. kovo 24 d. Sprendimas *Komisija / Italija* (104/86, EU:C:1988:171, 6 punktas).

22 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 41 punktas).

23 2011 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Lady & Kid ir kt.* (C-398/09, EU:C:2011:540, 21 punktas), 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 42 ir 56 punktai) ir 1997 m. sausio 14 d. Sprendimas *Comateb ir kt.* (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 29 ir paskesni punktai).

24 2013 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Alakor Gabonatermel és Forgalmazó Kft.* (C-191/12, EU:C:2013:315, 28 punktas). Tai manoma, pavyzdžiui, kai valstybės narė tuo pat metu subsidijuoja klaidingai per didelę kainą. Vis dėlto šioje byloje susiklostė kitokios aplinkybės.

25 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 49 punktas), 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 43 punktas) ir 2003 m. spalio 2 d. Sprendimas *Weber's Wine World ir kt.* (C-147/01, EU:C:2003:53, 100 punktas).

26 Tikriausiai taip reikėtų suprasti argumentus 1988 m. kovo 24 d. Sprendime *Komisija / Italija* (104/86, EU:C:1988:171, 11 punktas). Tai atitinka 2011 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Lady & Kid ir kt.* (C-398/09, EU:C:2011:540, 20 punktas), kuriame kalbama apie siaurai aiškintiną išimtį, kiek tai susiję su nepagrįstai sumokėto mokesčio negrąžinimu. Taip pat žr. 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Michailidis* (C-441/98 ir C-442/98, EU:C:2000:479, 33 punktas).

27 Tai aiškiai nurodyta 1997 m. sausio 14 d. Sprendime *Comateb ir kt.* (C-192/95–C-218/95,

EU:C:1997:12, 25 punkto pabaiga).

28 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 50 punktas), 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 44 punktas), 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Michailidis* (C-441/98 ir C-442/98, EU:C:2000:479, 32 punktas) ir 1997 m. sausio 14 d. Sprendimas *Comateb ir kt.* (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 23 ir 25 punktai).

29 2021 m. liepos 1 d. Sprendimas *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:527, 34 punktas). Teisingumo Teismas teisingai atmetė mokesčių administratoriaus prašymą priskaičiuoti PVM prie (be PVM) sutartos kainos kaip sankciją.

30 Panašiai nurodyta 2009 m. birželio 18 d. Sprendime *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 50 punktas).