



Teismo praktikos rinkinys

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 – Mokestinių pajamų praradimo rizikos nebuvimas“

Byloje C-378/21

dėl *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) 2021 m. birželio 21 d. nutartimi, kurią 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),

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

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę 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 generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

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, vykdamas 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 tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui;

<...>“

Austrijos teisė

- 6 Pagrindinėje 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 įmonės poreikiams arba juridiniam asmeniui, kuris nėra verslininkas, jis privalo išrašyti sąskaitas faktūras. Jei verslininkas vykdo su nekilnojamoju turtu susijusius apmokestinamus darbus ar teikia atitinkamas paslaugas asmeniui, kuris nėra ekonominės veiklos vykdytojas, jis privalo išrašyti sąskaitą faktūrą. Verslininkas turi įvykdyti 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 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.“

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 sandorį pagal šį federalinį įstatymą, 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 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.“

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

„Tiek, kiek mokestį, kurį, atsižvelgiant į mokesčio nuostatos tikslą, turi sumokėti kitas, o ne apmokestinamasis asmuo, 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

- 11 2019 m. mokestiniu laikotarpiu pareiškėja pagrindinėje byloje, eksploatuojanti uždara žaidimų erdvę, savo paslaugoms taikė 20 % PVM tarifą. Ji savo klientams išdavė iš viso 22 557 kasos kvitų, pagal 1994 m. *UStG* 11 straipsnio 6 dalį laikomų mažų sumų sąskaitomis faktūromis; juose buvo nurodytas minėtas tarifas.
- 12 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ieškovės 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 atliktų PVM permokos dydžio įskaitymą.
- 14 Jis atsisakė atlikti šį patikslinimą, motyvuodamas tuo, kad, pirma, pagal nacionalinę teisę ieškovė pagrindinėje byloje privalo sumokėti didesnę PVM, nes jos sąskaitos faktūros nebuvo ištaisytos, ir, antra, kadangi ieškovės pagrindinėje byloje klientai patyrė didesnes PVM išlaidas, prašomas tikslinimas lemtų nepagrįstą jos praturtėjimą.
- 15 Ieškovė pagrindinėje byloje apskundė šį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija), o šis, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, klausia, ar PVM direktyvos 203 straipsnis gali būti taikomas jo nagrinėjamoje byloje, nors nėra jokios mokestinių pajamų praradimo rizikos. Jeigu atsakymas būtų teigiamas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia: kai ieškovė pagrindinėje byloje fiziškai negali ištaisyti galutiniams vartotojams išduotų sąskaitų faktūrų, ar reikia atsižvelgti į tai, kad nėra mokestinių pajamų praradimo rizikos, ir leisti jai ištaisyti PVM deklaraciją prašomu būdu. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui taip pat kyla abejonų dėl to, ar PVM direktyvą reikia aiškinti taip, jog aplinkybė, kad galutiniai vartotojai sumokėjo visą PVM, todėl ieškovė pagrindinėje byloje praturtėtų šio mokesčio tikslinimo atveju, neleidžia atlikti tokio tikslinimo.
- 16 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
 - „1. Ar prievolė sumokėti pridėtinės vertės mokestį pagal [PVM direktyvos] 203 straipsnį tenka sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui, kai – tokiu atveju, kaip nagrinėjamas – mokestinių pajamų praradimo rizikos kilti negali, nes paslaugų gavėjai yra galutiniai vartotojai, kurie neturi teisės į pirkimo PVM atskaitą?
 2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, taigi, jeigu prievolė sumokėti PVM pagal [PVM direktyvos] 203 straipsnį tenka sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui:
 - a) ar sąskaitų faktūrų, kurios buvo išrašytos paslaugų gavėjams, galima netikslinti, kai, viena vertus, mokestinių pajamų praradimo rizikos kilti negali ir, kita vertus, patikslinti sąskaitų faktūrų faktiškai neįmanoma?
 - b) Ar PVM negali būti tikslinamas todėl, kad galutiniai vartotojai sumokėjo PVM, mokėdami atlygį, ir dėl to apmokestinamasis asmuo, patikslinus PVM, praturtėtų?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 17 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, turi mokėti šį PVM, net jei nėra jokios mokestinių pajamų praradimo rizikos, nes šios paslaugos gavėjai yra tik galutiniai vartotojai, kurie neturi teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.
- 18 Pirmiausia reikia pažymėti, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog jį pateikusio teismo klausimai grindžiami prielaida, kad šiuo atveju nėra jokios mokestinių pajamų praradimo rizikos, nes atitinkamais finansiniais metais ieškovės pagrindinėje byloje klientai buvo vien galutiniai vartotojai, neturintys teisės į PVM, nurodyto ieškovės pagrindinėje byloje jiems išduotose sąskaitose faktūrose, atskaitą. Pirmąjį klausimą Teisingumo Teismas nagrinės tik atsižvelgdamas į šią prielaidą.
- 19 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 203 straipsnį PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje faktūroje, ir kad remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM turi sumokėti šią sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, net jei nebuvo realaus apmokestinamojo sandorio (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 26 punktą).
- 20 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 (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 32 punktą ir 2021 m. kovo 18 d. Sprendimo *P (Degalyų kortelės)*, C-48/20, EU:C:2021:215, 27 punktą).
- 21 Kaip savo išvados 26 punkte pažymėjo generalinė advokatė, PVM direktyvos 203 straipsnis taikytinas, kai sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytas PVM ir kyla mokestinių pajamų praradimo pavojus, nes nagrinėjamos sąskaitos faktūros gavėjas gali pasinaudoti teise į tokio PVM atskaitą.
- 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 išrašė sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta teisinga PVM suma pagal pastarąją nuostatą, pagal kurią apmokestinamasis asmuo, kitam apmokestinamajam asmeniui vykdantis apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, turi išrašyti sąskaitą faktūrą šiam kitam apmokestinamajam asmeniui. Tokiu atveju pagal šį 193 straipsnį PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdantis tokį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą kitam apmokestinamajam asmeniui.
- 23 Darytina išvada, kad, kaip savo išvados 26 punkte nurodė generalinė advokatė, PVM direktyvos 203 straipsnis taikomas tik mokestinei skolai, viršijančiai mokestinę skolą tais atvejais, kai taikomas šios direktyvos 193 straipsnis, ir todėl netaikomas atvejams, kai sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM yra teisingas. Tuo atveju, kai dalis sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM buvo nurodyta klaidingai, minėtos direktyvos 203 straipsnis taikomas tik PVM sumai, viršijančiai sąskaitoje faktūroje tinkamai nurodytą PVM sumą. Iš tiesų tokiu atveju kyla 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.

- 24 Nagrinėjamu atveju, kaip priminta šio sprendimo 18 punkte, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paneigė, kad egzistuoja tokia mokestinių pajamų praradimo rizika, nes ieškovės pagrindinėje byloje klientai atitinkamais mokestiniais metais buvo vien galutiniai vartotojai, neturintys teisės į pirkimo PVM atskaitą. Todėl reikia konstatuoti, kad tokioje situacijoje PVM direktyvos 203 straipsnis netaikytinas.
- 25 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, 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.

Dėl antrojo klausimo

- 26 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į pirmąjį klausimą, nereikia atsakyti į antrąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 27 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 (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 į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

Parašai.