

Byla C-794/23**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2023 m. gruodžio 21 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Verwaltungsgerichtshof (Austrija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. gruodžio 14 d.

Kasatorė:

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof

(Aukščiausiasis administracinis teismas)

EU 2023/0009-2

(Ro 2023/13/0014)

2023 m. gruodžio

14 d.

Verwaltungsgerichtshof, <...> išnagrinėjęs *Finanzamt Österreich, Dienststelle Niederösterreich Mitte* (Austrijos finansų tarnybos Žemutinės Austrijos vidurio regiono skyrius), <...> Vyner Noištatas, <...> kasacinį skundą dėl 2023 m. sausio 27 d. *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) <...> sprendimo, susijusio su, be kita ko, 2019 m. pridėtinės vertės mokesčiu (kita bylos šalis: *P GmbH*, Viena, atstovaujama *LBG Burgenland Steuerberatung GmbH*, <...> Matersburgas <...>, priėmė šią

n u t a r t ĳ:

Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pagal SESV 267 straipsnį pateikiami šie prejudiciniai klausimai:

1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris suteikė paslaugą ir savo sąskaitoje faktūroje

nurodė pagal klaidingą tarifą apskaičiuotą pridėtinės vertės mokesčio (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 PVM atskaitą“, kaip tai suprantama pagal 2022 m. gruodžio 8 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimą byloje C-378/21, turi būti laikomas tik neapmokestinamasis asmuo, ar ir apmokestinamasis asmuo, kuris konkrečia paslauga naudojasi tik asmeninoms (arba kitoms teisės į atskaitą nesuteikiančioms) reikmėms, todėl neturi teisės į PVM atskaitą?

3. Pagal kokius kriterijus, taikant supaprastintas sąskaitų faktūrų išrašymo taisykles pagal Direktyvos 2006/112/EB 238 straipsnį, turi būti nustatomos sąskaitos faktūros (tam tikrais atvejais – įverties būdu), kuriose nepagrįstai nurodytos sumos apmokestinamasis asmuo neturi mokėti dėl to, kad nėra mokesčių pajamų praradimo rizikos?

Motyvai

- 1 A. Faktinės aplinkybės ir ankstesnis procesas
- 2 *P GmbH* yra ribotos atsakomybės bendrovė, įsteigta pagal Austrijos teisę. Ji valdo uždarą žaidimų erdvę. 2019 m. mokesčiui už įėjimą į žaidimų erdvę (atlygis už jos paslaugas) bendrovė taikė 20 % PVM tarifą. Paslaugos mokestį sumokėjusiems klientams bendrovė išrašydavo sąskaitas faktūras (t. y. išduodavo kasos kvitus), kurios pagal 1994 m. *UStG* (*Umsatzsteuergesetz* – Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 11 straipsnio 6 dalį laikomos mažų sumų sąskaitomis faktūromis (supaprastintos sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklės pagal Direktyvos 2006/112/EB 238 straipsnį). Vėliau *P GmbH* pakoregavo savo PVM deklaraciją, nes jos paslaugos mokesčiui turėjo būti taikomas lengvatinis 13 % mokesčio tarifas. *P GmbH* paslaugas teikė ne tik neapmokestinamiesiems asmenims (t. y. asmenims, kurie nėra ekonominės veiklos vykdytojai).
- 3 2021 m. sausio 18 d. sprendimu *Finanzamt* nustatė 2019 m. PVM. Sprendimo motyvuose nurodyta, kad *P GmbH* už įėjimą į žaidimų erdvę gautas pajamas apmokestino 20 % dydžio tarifu; PVM nurodytas kasos kvituose. Vėliau už 2019 m. atliktas 20 % PVM tarifo koregavimas neleidžiamas, nes negalima nei patikslinti sąskaitų faktūrų, nei į įmonės klientų sąskaitą įskaityti iš PVM skirtumo atsiradusias sumas. Todėl, laikantis sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklių ir atsižvelgiant į nepagrįsto praturtėjimo aplinkybę, turi būti nustatomas 20 % PVM.
- 4 *P GmbH* dėl šio sprendimo padavė skundą. Ji teigė, kad paslaugos buvo suteiktos „praktiškai vien“ teisės į PVM atskaitą neturintiems privatiems asmenims. Taigi mokesčių pajamų praradimo rizika atmestina. Tai reiškia, kad formaliai koreguoti sąskaitų faktūrų ir tų korekcijų siųsti sąskaitų faktūrų gavėjams nereikia.

5 2021 m. birželio 21 d. *Bundesfinanzgericht* Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

6 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendime *Finanzamt Österreich*, C-378/21, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nusprendė:

„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.“

7 Sprendimu, kuris apskūstas *Verwaltungsgerichtshof*, *Bundesfinanzgericht* iš dalies pakeitė 2019 m. sprendimą dėl PVM.

8 *Bundesfinanzgericht* preziumavo, kad *P GmbH* paslaugomis „(beveik) išimtinai“ naudojosi klientai, kurie, kaip galutiniai vartotojai, negalėjo atlikti PVM atskaitos. Teismo manymu, mokestinių pajamų praradimo rizikos nėra, išskyrus įverties būdu nustatytą dalį, kuri sudaro 0,5 % uždaram pramogų parkui tenkančios bendros apyvartos dalies. Tai matyti iš *P GmbH* vadovo paaiškinimo, kad 2019 m. *P GmbH* paslaugų pirkėjai buvo tik teisės į PVM atskaitą neturintys galutiniai vartotojai. Nei kelionių, nei tiekimo paslaugos nebuvo teikiamos. Vis dėlto, kadangi negalima visiškai atmesti, kad *P GmbH* klientai (teisingai arba klaidingai) atliko sąskaitose faktūrose nurodyto PVM atskaitą, turi būti atliekamas vertinimas. Atsižvelgdamas į labai didelę tikimybę, kad *P GmbH* paslaugos buvo teikiamos asmeninėms klientų reikmėms, *Bundesfinanzgericht* vertino, kad bendros apyvartos dalis, už kurią pagal sąskaitų faktūrų išrašymo taisykles turi būti sumokėtas mokestis, yra 0,5 %. Skaiciuojant pagal išduotus kasos kvitus (iš viso 22 557), tai yra maždaug 112 sąskaitų faktūrų, kuriose nurodyto PVM atskaita (pagrįstai arba nepagrįstai) buvo atlikta.

9 Dėl šio sprendimo *Finanzamt* padavė kasacinį skundą. *Finanzamt* tvirtina, kad skundžiamas sprendimas nukrypsta nuo Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijos. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nurodė, kad apmokestinamasis asmuo neturi sumokėti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytos PVM dalies, jei nėra mokestinių pajamų praradimo rizikos dėl to, kad ši paslauga teikiama išimtinai galutiniams vartotojams, neturintiems teisės į PVM atskaitą. Iš Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo nematyti, kad klientai įverties būdu būtų dalijami į galutinius vartotojus ir apmokestinamuosius asmenis, turinčius teisę į PVM atskaitą. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas šį klausimą išnagrinėjo tik atsižvelgdamas į prielaidą, kad paslauga teikiama išimtinai galutiniams vartotojams, neturintiems teisės į PVM atskaitą.

- 10 B. Reikšmingos nuostatos
- 11 1. Nacionalinė teisė
- 12 Byloje taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (*BGBI. I*, Nr. 13/2014) 11 straipsnyje nustatyta (ištraukos):

„1. Jei verslininkas vykdo sandorius, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą, jis turi teisę išrašyti sąskaitas faktūras. Jei 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 ekonominės veiklos vykdytojas, 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 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, kuriuo 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 atitinkamai nepatikslina prekių arba paslaugų gavėjui pateiktos sąskaitos. Patikslinimo atveju *mutatis mutandis* taikoma 16 straipsnio 1 dalis.“

- 13 2. Sąjungos teisė
- 14 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 193 straipsnyje nustatyta:

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

15 Šios direktyvos 203 straipsnyje nustatyta:

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

16 Direktyvos 220 straipsnio 1 dalyje nustatyta (ištraukos):

„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;

<...>“

17 C. Prejudicinių klausimų paaiškinimas

18 *Bundesfinanzgericht* 2021 m. birželio 21 d. prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuose aiškiai nurodė, kad *P GmbH* klientai 2019 m. buvo „vien galutiniai vartotojai, neturintys teisės į pirkimo PVM atskaitą“.

19 Šia *Bundesfinanzgericht* padaryta faktinių aplinkybių prezumpcija jau buvo suabejota procese dėl prejudicinio sprendimo priėmimo (žr. visų pirma 2022 m. rugsėjo 8 d. generalinės advokatės išvados byloje C-378/21 38 ir paskesnius punktus). 2022 m. gruodžio 8 d. sprendime byloje C-378/21 Teisingumo Teismas atitinkamų generalinės advokatės argumentų nenagrinėjo. Sprendime Teisingumo Teismas nurodė, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikisio teismo klausimai grindžiami prielaida, jog šiuo atveju nėra mokestinių pajamų praradimo rizikos, nes *P GmbH* klientai buvo vien galutiniai vartotojai, neturintys teisės į PVM, nurodyto *P GmbH* jiems išduotose sąskaitose faktūrose, atskaitą. Pažymėta, kad pirmąjį klausimą Teisingumo Teismas nagrinės „tik atsižvelgdamas į šią prielaidą“ (sprendimo 18 punktą).

20 Tolesniame procese *Bundesfinanzgericht* atsitraukė nuo šios faktinių aplinkybių prezumpcijos. Dabar jis preziumuoja, jog neatmestina, kad *P GmbH* klientai (pagrįstai arba nepagrįstai) atliko PVM atskaitą. Teismo vertinimu, tokių klientų dalis sudaro 0,5 % visos apyvartos (arba maždaug 112 sąskaitų faktūrų iš visų 22 557).

21 Būtent atsižvelgiant į aplinkybę, kad Teisingumo Teismo atsakymas ankstesniame procese dėl prejudicinio sprendimo priėmimo buvo aiškiai grindžiamas tuo, kad visi *P GmbH* klientai buvo galutiniai vartotojai, neturintys teisės į PVM atskaitą, kyla abejonė, kas turėtų būti taikoma, jei nedidelė dalis *P GmbH* klientų buvo

apmokestinamieji asmenys (verslininkai). Tai reiškia, kad (bet koku atveju) negalima (visiškai) atmesti mokestinių pajamų praradimo rizikos.

- 22 Tuo remiantis būtų galima daryti išvadą, kad, atsižvelgiant į aplinkybę, jog sąskaitos faktūros iš tikrųjų nebuvo patikslintos (paslaugos gavėjai „mažų sumų sąskaitose faktūrose“ nebuvo nurodyti, taigi nėra žinomi), mokestinių pajamų praradimo rizika apskritai nebuvo laiku ir visiškai pašalinta, taigi *P GmbH* turi sumokėti visą visose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM.
- 23 Remiantis generalinės advokatės argumentais, direktyvos 203 straipsnis susijęs su atskiriomis klaidingai išrašytomis sąskaitomis faktūromis. Iš to būtų galima daryti išvadą, kad mokestinių pajamų praradimo rizika kyla tik dėl tų sąskaitų faktūrų, kurios buvo išrašytos apmokestinamiesiems asmenims (verslininkams) (net jei paslaugos gavėjas sąskaitoje faktūroje nenurodytas).
- 24 Jei būtų reikšmingos tik atskiros klaidingai išrašytos sąskaitos faktūros, kiltų dar vienas klausimas – pagal kokius kriterijus (bet koku atveju – taip pat įverties būdu) turi būti nustatoma, kurios sąskaitos faktūros kelia mokestinių pajamų praradimo riziką. Šiuo požiūriu neaišku, kaip turi būti suprantama formuluotė „galutinis vartotojas, neturintis teisės į PVM atskaitą“. Neaišku ir tai, ar šiomis aplinkybėmis galutiniu vartotoju turi būti laikomas tik neapmokestinamasis asmuo, ar ir apmokestinamasis asmuo, kuris konkrečia paslauga naudojasi tik asmeninėms (arba kitoms teisės į atskaitą nesuteikiančioms) reikmėms, todėl neturi teisės į PVM atskaitą.
- 25 Mokestinių pajamų praradimo rizika nurodžius – kaip neginčijamai buvo šiuo atveju – per didelį mokesčio tarifą kyla iš to, kad paslaugos gavėjas atliks per didelio pirkimo PVM atskaitą. Taip būtų visų pirma tokiais atvejais, kai apmokestinamieji asmenys (verslininkai) *P GmbH* paslaugomis naudojasi kaip tarpinėmis paslaugomis savo pačių apmokestinamosioms paslaugoms teikti (pavyzdžiui, kaip nurodė generalinė advokatė išvados 39 punkte, savarankiškai dirbantis fotografas, parduodantis žaidimų erdvėje padarytas nuotraukas). Tokiu atveju kyla pavojus, kad dydžio aspektu pirkimo PVM atskaita yra nepagrįsta (nes atskaitomas per didelis mokestis), nors iš esmės ji atliekama pagrįstai.
- 26 Visgi taip gali būti ir tokiais atvejais, kai apmokestinamieji asmenys (verslininkai) paslaugomis naudojasi asmeninėms (arba kitoms teisės į PVM atskaitą nesuteikiančioms) reikmėms (kaip antai asmeninės nuotraukos; verslininkai su savo vaikais lankosi parke), todėl pirkimo PVM atskaita tokiu atveju ir iš esmės yra nepagrįsta. *Verwaltungsgerichtshof* preziumuoja, kad gali būti svarbus ir suteiktos paslaugos pobūdis. Atrodo, kad, kalbant, pavyzdžiui, apie uždaro žaidimų erdvės paslaugas, būtent dėl to, kad jos tik išimtiniais atvejais gali būti naudojamos kaip tarpinės paslaugos verslo paslaugoms teikti, apmokestinamieji asmenys, kurie yra šių paslaugų gavėjai, taip pat tik išimtiniais atvejais iš esmės (šiuo atveju – ir dydžio aspektu) nepagrįstai atlieka pirkimo PVM atskaitą.

- 27 Tačiau, jei paslaugos gavėjas yra neapmokestinamasis asmuo, pavojaus, kad bus (iš esmės ir dydžio aspektu) nepagrįstai atlikta sąskaitoje faktūroje nurodytos sumos atskaita, apskritai nekyla.
- 28 Vis dėlto galėtų būti reikalinga atsižvelgti ir į tai, kad išrašytos sąskaitos faktūros yra „mažų sumų sąskaitos faktūros“, tad visų pirma iš jų nėra aišku, kas yra paslaugos gavėjas. Taigi nebūtų galima atmesti, kad apmokestinamasis asmuo, kuris nėra šių paslaugų gavėjas, šiomis sąskaitomis faktūromis piktnaudžiauja (dėl galimų piktnaudžiaujamojo pobūdžio veiksmų žr., pvz., 2023 m. rugsėjo 21 d. generalinės advokatės išvados byloje C-442/22 2 punktą).
- 29 Apskritai, atrodo, Sąjungos teisės išaiškinimas dėl šių klausimų nėra toks akivaizdus, kad negalėtų kilti pagrįstų abejonų (žr. 2018 m. spalio 4 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Komisija / Prancūzijos Respublika*, C-416/17, 110 punktą).
- 30 Taigi pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismui pateikiami prejudiciniai klausimai.

<...>

DARBINIS VERTINIMAS