Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
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 – Pridėtinės 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 – Mokestinių pajamų praradimo rizikos nebuvimas – Nepagrįstu praturtėjimu grindžiamas prieštaravimas“

I. Įvadas

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 (didesnę) 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 priėmimo 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 šią PVM permoką, ar ji turi būti grąžinta apmokestinamajam asmeniui? Šiaip ar taip, tokio dydžio mokestinė prievolė 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?

[1] Originalo kalba: vokiečių k.

3. Tiesą sakant, atsižvelgiant į vartojimo mokesčio pobūdį, paslaugos teikėjas ar prekių tiekėjas turėtų grąžinti klientui jo sumokėtą per didelę PVM dalį. Vis dėlto, jei tai neįmanoma teisiškai (pavyzdžiui, jei susitarta dėl fiksuotos kainos) arba faktiškai (pavyzdžiui, dėl to, kad klientų vardai ir pavardės nėra žinomi), kyla klausimas, kam leidžiama galiausiai „praturtėti“ dėl klaidos nustatant teisingą mokesčio dydį – valstybei ar klaidą padariusiam apmokestinamajam asmeniui?

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Sąjungos teisės pagrindas šioje byloje yra Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) [2].

5. PVM direktyvos 73 straipsnis susijęs su apmokestinamąja verte ir yra suformuluotas taip:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

6. PVM direktyvos 78 straipsnyje nustatyti elementai, kuriuos reikia įtraukti į apmokestinamąją vertę arba iš jos išskaičiuoti:

„Apmokestinamoji vertė apima:

a) mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM; <…>“

7. PVM direktyvos 193 straipsnyje apibrėžta, kas privalo mokėti šį mokestį:

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

8. PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas susijęs su PVM atskaitos apimtimi, jame nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo; <…>“

9. PVM direktyvos 203 straipsnyje mokestinė prievolė reglamentuojama jos nurodymu sąskaitoje faktūroje:

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

[2] Tais metais, kai kilo ginčas (2019 m.), galiojusi 2006 m. lapkričio 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).

10. PVM direktyvos 220 straipsnio 1 dalyje reglamentuojama pareiga išrašyti sąskaitas faktūras:

„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; <…>“

B. Austrijos teisė

11. *Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze* (*Umsatzsteuergesetz 1994*, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 11 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta pareiga išrašyti sąskaitą faktūrą:

„Jei verslininkas vykdo sandorius, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą, jis turi teisę išrašyti sąskaitas faktūras. Jeigu jis 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 turi įvykdyti savo pareigą išrašyti sąskaitą faktūrą per šešis mėnesius nuo sandorio pabaigos.“

12. *UStG* 11 straipsnio 12 dalis susijusi su mokestine prievole nepagrįstai nurodžius mokestį ir yra suformuluota taip:

„Jeigu sąskaitoje faktūroje, susijusioje su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, verslininkas atskirai nurodo mokesčio sumą, kurios jis neprivalo mokėti už sandorį pagal šį federalinį įstatymą, jis privalo sumokėti šią sumą pagal sąskaitą faktūrą, jeigu atitinkamai nepatikslina prekių ar paslaugų gavėjui pateiktos sąskaitos. Patikslinimo atveju pagal analogiją 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 įstatymas dėl federacijos, federalinių žemių ir savivaldybių mokesčių institucijų administruojamų mokesčių bendrųjų nuostatų ir tvarkos, toliau – BAO) 239a straipsnyje nustatyta:

„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.“

III. Faktinės aplinkybės ir prejudicinio sprendimo priėmimo procedūra

14. Skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme pateikusi šalis (toliau – *P GmbH*) yra pagal Austrijos teisę veikianti ribotos atsakomybės bendrovė.

15. Ji eksploatuoja vaikų žaidimų erdvę. Nagrinėjamais 2019 m. *P GmbH* į mokestį už savo paslaugas (patekimą į vaikų žaidimų erdvę) įskaičiuodavo Austrijoje įprastą 20 % dydžio tarifą. Vis dėlto nagrinėjamais 2019 m. šioms *P GmbH* paslaugoms iš tikrųjų buvo taikomas lengvatinis 13 % tarifas (vienas iš nagrinėjamais metais Austrijoje galiojusių lengvatinių tarifų pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 1 dalį).

16. Paslaugos mokestį sumokėjusiems klientams *P GmbH* išduodavo kasos kvitus, kurie pagal 1994 m. *UStG* 11 straipsnio 6 dalį laikomi mažų sumų sąskaitomis faktūromis (supaprastintos sąskaitos faktūros pagal PVM direktyvos 238 straipsnį, siejamą su 226b straipsniu). Nagrinėjamais 2019 m. *P GmbH* išrašė iš viso 22 557 sąskaitas faktūras. Tų metų *P GmbH* klientai yra vien galutiniai vartotojai, neturintys teisės į pirkimo PVM atskaitą.

17. Siekdama susigrąžinti iš *Finanzamt* (Mokesčių inspekcija) PVM permoką *P GmbH* patikslino savo 2019 m. PVM deklaraciją.

18. *Finanzamt* atmetė patikslinimą dėl dviejų priežasčių: 1) nepatikslinus sąskaitų faktūrų pagal sąskaitoms faktūroms taikomas taisykles *P GmbH* lieka galioti prievolė sumokėti didesnį PVM; 2) PVM sumokėjo ne *P GmbH*, o jos klientai. Taigi patikslinusi PVM *P GmbH* praturtėtų.

19. *P GmbH* apskundė šį sprendimą. Jurisdikciją šiuo klausimu turintis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pagal SESV 267 straipsnį pateikė 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?“

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

IV. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų ir nagrinėjimo eigos

21. Abiem prejudiciniais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti PVM direktyvos 203 straipsnį. Šiame straipsnyje mokestinė prievolė nustatoma kiekvienam asmeniui, nurodžiusiam PVM sąskaitoje faktūroje.

22. Kaip matyti iš pateiktų klausimų ir nurodytų faktinių aplinkybių, nagrinėjamu atveju *P GmbH* klientai negali turėti teisės į pirkimo PVM atskaitą, nes visi jie buvo tik galutiniai vartotojai (t. y. ne apmokestinamieji asmenys). Sunku įsivaizduoti, kad apmokestinamasis asmuo, naudodamasis vaikų žaidimų erdve už atlygį, pasinaudotų *P GmbH* parduotu leidimu patekti į ją tam, kad galėtų vykdyti savo apmokestinamuosius sandorius (žr. PVM direktyvos 168 straipsnį).

23. Vis dėlto nagrinėjamais metais *P GmbH* išrašė 22 557 sąskaitas faktūras tikriausiai 22 557 skirtingiems žaidimų erdvės naudotojams. Gali būti, kad tarp jų vis dėlto buvo ir koks nors apmokestinamasis asmuo, kuris, teisėtai ar neteisėtai, pasinaudojo sąskaita faktūra, siekdamas atskaityti atitinkamą PVM. Net jei tokia situacija prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimuose atmetama, vis dėlto praktinė tokios situacijos svarba yra didesnė.

24. Dėl šios priežasties PVM direktyvos 203 straipsnis visų pirma aiškinamas remiantis prielaida, kad dėl 22 557 sąskaitų faktūrų, kuriose nurodytas per didelis mokėtinas mokestis, nėra rizikos prarasti mokestinių pajamų (šiuo klausimu žr. B skirsnį). Toliau bus daroma prielaida, kad vis dėlto negalima atmesti tam tikros mokestinių pajamų praradimo rizikos (šiuo klausimu žr. C skirsnį). Atitinkamai su šiuo aspektu yra susijęs mokestinės prievolės pagal PVM direktyvos 203 straipsnį tikslinimo klausimas, kurį nagrinėjant reikia įsigilinti ir į būtinybę patikslinti 22 557 sąskaitas faktūras (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 mokestinės prievolės pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, nesant mokestinių pajamų praradimo rizikos

1. Sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytas PVM

25. Pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnį PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje faktūroje. Vis dėlto apmokestinamasis asmuo, vykdantis 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 sąskaitą faktūrą bent jau kitiems apmokestinamiesiems asmenims, tai lemtų antrą mokestinę prievolę už vieną ir tą patį sandorį. Taigi PVM direktyvos 203 straipsnis turi būti aiškinamas siaurai.

26. Antraip apmokestinamasis asmuo, teisingai išrašantis sąskaitą faktūrą už apmokestinamąją paslaugą, turėtų mokėti PVM du kartus: pirmą kartą – pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, o antrą kartą – pagal jos 193 straipsnį. Direktyvos leidėjas negalėjo to siekti. Savarankiška PVM direktyvos 203 straipsnio reikšmė atsiranda tik tiek, kiek šiame straipsnyje numatoma platesnė mokestinė prievolė nei numatytoji šios direktyvos 193 straipsnyje. Atsižvelgiant į tai, kad direktyvos

203 straipsniu siekiama užkirsti kelią mokestinių pajamų praradimo rizikai [3] (šiuo klausimu žr. išvados 30 ir paskesnius punktus), jis negali būti taikomas „įprastoje situacijoje“, kai apmokestinamasis asmuo išrašo teisingą sąskaitą faktūrą. Taigi PVM direktyvos 203 straipsnis taikomas „tik“ sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytam PVM, t. y. PVM, kuris sąskaitoje faktūroje yra nurodytas, bet pagal teisės aktus nėra mokėtinas.

27. Nagrinėjamu atveju sąskaitose faktūrose buvo nurodyta per didelė mokesčio suma (pritaikius standartinį, o ne lengvatinį tarifą). Taigi atitinkamai susidaręs skirtumas sąskaitoje faktūroje nurodytas neteisingai, t. y. per didelis. Sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo šį skirtumą galėtų mokėti pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, jei yra įvykdytos kitos sąlygos. Likusi suma mokėtina jau pagal PVM direktyvos 193 straipsnį ir yra neginčijama.

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

28. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad išduoti kasos kvitai yra vadinamosios mažų sumų sąskaitos faktūros, kuriose pagal PVM direktyvos 238 straipsnį, siejamą su 226b straipsniu, reikalaujama įrašyti mažiau informacijos. Vis dėlto ir jose būtina nurodyti mokėtino PVM sumą.

29. Ši sąskaita faktūra yra išrašyta pagal PVM direktyvos XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius, taigi, pagal 178 straipsnio a punktą ji suteikia teisę į atskaitą pagal 168 straipsnio a punktą. Priešingai, nei mano Komisija, šiuo klausimu nesvarbu, ar *P GmbH* apskritai privalėjo išrašyti atitinkamas sąskaitas faktūras galutiniams vartotojams – PVM direktyvos 220 straipsnio 1 dalies 1 punktas neleidžia to teigti. PVM direktyvos 203 straipsnyje PVM siejamas tik su sąskaitos faktūros buvimu ir, sprendžiant iš straipsnio formuluotės, taikomas ir vadinamosioms mažų sumų sąskaitoms faktūroms.

30. Tai, kad mokestinė prievolė pagal PVM direktyvos 203 straipsnį apima ir mažų sumų sąskaitose faktūrose klaidingai atskirai nurodytą (per didelį) PVM, atitinka ir ligšiolinę Teisingumo Teismo jurisprudenciją dėl PVM direktyvos 203 straipsniu siekiamo tikslo. Remiantis šia jurisprudencija, PVM direktyvos 203 straipsnio prasmė ir tikslas yra užkirsti kelią mokestinių pajamų praradimo grėsmei, kuri gali kilti sąskaitos faktūros gavėjui remiantis šia sąskaita faktūra atlikus nepagrįstą atskaitą [4].

31. Teisė į atskaitą taikoma tik tokiems mokesčiams, kurie susiję su PVM apmokestinamu sandoriu [5]. Vis dėlto mokestinių pajamų praradimo grėsmė tebėra tol, kol sąskaitos faktūros su nepagrįstai nurodytu PVM adresatas dar gali ja pasinaudoti, siekdamas įgyvendinti teisę į atskaitą pagal PVM direktyvos 168 straipsnį [6]. Mat neatmestina, kad mokesčių administratorius laiku nekonstatuos, jog formaliai turima teise į atskaitą negalima leisti pasinaudoti dėl esminių teisinių priežasčių.

[3] Tai aiškiai matyti iš, be kita ko, 2021 m. kovo 18 d. Sprendimo *P (Degalų kortelės)* (C-48/20, EU:C:2021:215, 27 punktas) ir 2019 m. gegužės 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 (Degalų kortelės)* (C-48/20, EU:C:2021:215, 27 punktas), 2019 m. gegužės 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 į 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 punktas).

32. Taigi PVM direktyvos 203 straipsniu neteisingai nurodyto PVM atveju siekiama nuoseklumo tarp sąskaitos faktūros *gavėjo* atliekamos atskaitos ir sąskaitą faktūrą *išrašiusio asmens* prievolės sumokėti mokestį, kaip paprastai būtų ir teisingos sąskaitos faktūros tarp tiekėjo ir pirkėjo atveju[7]. Remiantis PVM direktyvos 203 straipsnio formuluote, nebūtina, kad sąskaitos faktūros gavėjas iš tikrųjų atliktų atskaitą. Pakanka grėsmės, kad tokia atskaita galėtų būti atliekama. Taigi ši nuostata, kaip teisingai pažymi ir Austrija, pagal jos prasmę ir tikslą taikoma visoms sąskaitoms faktūroms, kurios galėtų paskatinti sąskaitų faktūrų gavėją atskaityti pirkimo PVM. Kaip jau nurodyta (28 ir paskesniuose punktuose), taip yra ir mažų sumų sąskaitų faktūrų atveju.

3. Grėsmės prarasti mokestinių pajamų būtinybė

33. Galiausiai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, nepriklausomai nuo savo kaltės (t. y. abstrakčiai), atsako už riziką, kad sąskaitos faktūros gavėjas, remdamasis šia (neteisinga) sąskaita faktūra, gali atlikti nepagrįstą atskaitą. Tai yra abstrakti sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens atsakomybė už grėsmę. Taigi, atsakomybė tenka ir suklydus dėl teisingo mokesčio tarifo, jei, kaip šiuo atveju, sąskaitoje faktūroje nurodomas standartinis, o ne lengvatinis tarifas. Vis dėlto, kaip teisingai pažymi Komisija, turi būti kilusi nepagrįstos (per didelio) pirkimo PVM atskaitos grėsmė.

34. Taigi neaišku, ar PVM direktyvos 203 straipsnis šiuo atveju taikytinas. Pagal PVM direktyvos 168 straipsnį atskaityti PVM (esant tam tikroms aplinkybėms) gali tik apmokestinamasis asmuo. Galutinis vartotojas *per se* neturi teisės atskaityti pirkimo mokesčio.

35. Kita vertus, (abstrakti) rizika, kad neapmokestinamasis asmuo neteisėtai atskaitys pirkimo mokestį, yra lygi nuliui, išskyrus steigiamos bendrovės atvejį. Tiesa, mokesčių administratorius, nesant apmokestinamųjų sandorių, bet kuriuo atveju atidžiau nagrinėja tokios bendrovės vykdomą PVM atskaitą. Tikriausiai ir dėl šios priežasties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas, negali kilti mokestinių pajamų praradimo grėsmės.

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

4. Tarpinė išvada

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

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

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

38. Visų pirma Austrija ginčija prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytą faktą dėl mokestinių 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 įėjimo bilietus (arba sąskaitas faktūras) turėjusių asmenų nebuvo nė vieno ar bent kelių apmokestinamųjų asmenų.

39. Pavyzdžiui, įmanomas atvejis, kad šioje vaikų žaidimų erdvėje lankėsi tėvas su sūnumi. Jei tėvas yra apmokestinamasis asmuo (pavyzdžiui, savarankiškai dirbantis fotografas), egzistuotų bent jau abstrakti rizika, kad tokia sąskaita faktūra pagrįstai (jis parduos nuotraukas iš šios erdvės) arba nepagrįstai (jei nuotraukos yra asmeninės) bus įtraukta į PVM deklaraciją, taigi, tokiu atveju galėtų būti atskaitytas per didelis 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 mokestinė prievolė pagal PVM direktyvos 203 straipsnį apims visas 22 557 sąskaitas faktūras. Tokia „mintis apie užkratą“ – manant, kad visos sąskaitos faktūros patenka į direktyvos 203 straipsnio taikymo sritį, nes negalima atmesti tikimybės, kad atitinkamą sąskaitą faktūrą vis dėlto gavo apmokestinamasis asmuo, PVM teisei svetima, be to, Austrija jos išsamiau nepagrindė.

41. Mokestinė prievolė pagal PVM direktyvos 203 straipsnį yra susijusi su atskira klaidingai išrašyta sąskaita faktūra. Pagal apmokestinimo procedūrą reglamentuojančius teisės aktus paprastai visada yra leidžiamas įvertis, kuriuo remiantis prireikus turi būti nustatytas abstrakčiai „pavojingų sąskaitų faktūrų“ skaičius, o mokestinė prievolė pagal direktyvos 203 straipsnį taikoma tik šioms sąskaitoms 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 (teisė patekti į vaikų žaidimų erdvę) leidžia daryti prielaidą, kad galima rizika yra labai nedidelė.

43. Taigi atsakymas į pirmąjį klausimą gali būti papildytas taip: jei tarp sąskaitų faktūrų gavėjų buvo ir apmokestinamųjų asmenų, tada mokestinė prievolė atsiranda pagal PVM direktyvos 203 straipsnį. Šių abstrakčią riziką keliančių sąskaitų faktūrų dalis prireikus nustatoma remiantis įverčiu.

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

44. Tiek, kiek taikomas PVM direktyvos 203 straipsnis, kyla klausimas dėl galimybės tikslinti šias sąskaitas faktūras siekiant sumažinti (pagal sąskaitą faktūrą) per didelę mokestinę 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

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

Teismas, priešingai, nei siūlau, mokestinę prievolę pagal PVM direktyvos 203 straipsnį nuspręstų taikyti ir galutiniams vartotojams, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, išrašytoms sąskaitoms faktūroms.

1. Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl galimybės tikslinti

45. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad PVM direktyvoje nėra nuostatos, susijusios su pateiktoje sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM tikslinimu, kurį turi padaryti sąskaitą 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, siekdamos užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę patikslinti *kiekvieną* sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, 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 sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui patikslinti mokestinę prievolę leidžiama tik su sąlyga, kad bus patikslintos sąskaitos faktūros, kuri yra faktiškai neįgyvendinama, nes sąskaitų faktūrų gavėjų vardai ir pavardės net nėra žinomi. Tokia sąlyga būtų neproporcinga [13].

48. Kita vertus, kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią mokestinių pajamų praradimo riziką, pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį būtų galima patikslinti, ir valstybės narės negali tokio patikslinimo sieti su šią sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumu [14]. Be to, toks tikslinimas negali priklausyti nuo mokesčių administratoriaus diskrecijos [15].

[9] Tai aiškiai matyti, pavyzdžiui, 2021 m. kovo 18 d. Sprendime *P (Degalų kortelės)* (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. rugsėjo 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. lapkričio 6 d. Sprendimas *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49 punktas), 2000 m. rugsėjo 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 (Degalų kortelės)* (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. 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), 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 (Degalų kortelės)* (C-48/20, EU:C:2021:215, 33 punktas).

[13] Šiuo klausimu dėl sąlygos, kuri tapo neįgyvendinama, žr. 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimą *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. gegužės 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. lapkričio 6 d. Sprendimas *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50 punktas) ir 2000 m. rugsėjo 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. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 68 punktas).

a) Sąžiningo sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens mokestinės prievolės tikslinimas

49. Iš šios jurisprudencijos matyti, kad apmokestinamasis asmuo, kuris įrodo savo sąžiningumą, gali tikslinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą PVM, nepaisant likusios mokestinių pajamų praradimo rizikos (omenyje turima jo mokestinė prievolė pagal PVM direktyvos 203 straipsnį)[16].

50. Šioje jurisprudencijoje[17] atsižvelgiama į tai, kad paslaugas teikiantis verslininkas (kuris ir išrašo sąskaitą faktūrą arba turi išrašyti dalinę sąskaitą faktūrą – žr. PVM direktyvos 220 straipsnį) atlieka tik mokesčių rinkėjo valstybės naudai funkciją[18]. Savo rašytinėse pastabose Komisija jį net vadina „mokesčių inspekcijos *longa manus*“. Jeigu jis sąžiningai atlieka šią funkciją, už galimų klaidų pasekmes turi atsakyti valstybė, pasitelkusi jį kaip mokesčių 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 sąskaitą faktūrą išrašiusį asmenį. Vis dėlto reikia atsižvelgti į tai, kad teisingas mokesčio tarifas kartais priklauso nuo sudėtingų teisinių 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 sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo buvo sąžiningas. Kaip pavyzdį galima paminėti situaciją, kai teisingas mokesčio tarifas yra ginčytinas 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 sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens šia prasme sąžiningu. Vadinasi, lemiamą reikšmę turi tai, ar apmokestinamajam asmeniui, kaip mokesčių rinkėjui valstybės naudai, gali būti priekaištaujama dėl klaidingos sąskaitos faktūros išrašymo.

53. Taigi, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad *P GmbH*, taikydama klaidingą standartinį mokesčio tarifą, šia prasme veikė sąžiningai, nesvarbu, ar mokestinių pajamų praradimo rizika buvo pašalinta. Atsižvelgiant į tai, kad mokestinių pajamų praradimo rizika kyla tik dėl klaidingų sąskaitų faktūrų buvimo, tokiu atveju tam, kad būtų patikslinta mokestinė prievolė, nereikėtų tikslinti ir sąskaitų faktūrų.

[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. Sprendimą *P (Degalų kortelės)* (C-48/20, EU:C:2021:215, 31 ir paskesni punktai), 2020 m. liepos 2 d. Sprendimą *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 27 punktas), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendimą *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 33 punktas) ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimą *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).

b) Mokestinės prievolės tikslinimas neatsižvelgiant į sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumą

54. Vis dėlto sąskaitų faktūrų tikslinimo siekiant pašalinti mokestinių pajamų praradimo riziką klausimas kyla prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui padarius išvadą, kad apmokestinamasis asmuo, išrašydamas sąskaitą faktūrą, veikė nesąžiningai. Tokiu atveju mokestinė prievolė pagal PVM direktyvos 203 straipsnį gali būti tikslinama tik jei buvo laiku pašalinta bet kokia mokestinių 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 abstrakčiomis grėsmės aplinkybėmis (šiuo klausimu žr. šios išvados 30 ir paskesnius punktus).

56. Taigi, jei dėl sąlygų, 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 procedūrinę tvarką, būtinas tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų susigrąžinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį[20].

57. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nagrinėjamu atveju mokestinių pajamų praradimo rizikos nėra. Taigi nebūtina ir tikslinti sąskaitų faktūrų.

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 įverčiu, turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, – iš esmės būtina tikslinti sąskaitas faktūras tam, kad tokia mokestinių pajamų praradimo rizika, kylanti dėl minėtų klaidingų sąskaitų faktūrų buvimo, būtų pašalinta.

59. Atitinkamai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar gali būti laikomasi šio principo, jei patikslinti atitinkamų sąskaitų faktūrų faktiškai neįmanoma, nes sąskaitų faktūrų gavėjai net nėra konkrečiai žinomi. Reikalavimas iš sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens padaryti tai, kas neįmanoma, galėtų būti laikomas neproporcingu. Kita vertus, tik sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, kaip pažymi Austrija, savo veiksmais ir sukėlė 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 gina sąžiningai veikiantį sąskaitą faktūrą išrašiusį asmenį (šiuo klausimu žr. šios išvados 52 ir paskesnius punktus),

[19] 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 39 punktas); atitinkamai žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *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. Sprendimą *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 41 punktas).

jurisprudenciją, pagal kurią nesąžiningai veikiantis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo privalo pašalinti grėsmę 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 grėsmę. Pareiga leisti atlikti tikslinimą egzistuoja nepriklausomai nuo taip kilusios mokestinių pajamų praradimo rizikos pašalinimo, jei sąskaitą faktūrą 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 sąskaitą faktūrą. Jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo to negali padaryti, šio neįmanomumo rizika tenka jam. Tokiu atveju mokestinė prievolė pagal PVM direktyvos 203 straipsnį išlieka.

E. Nepagrįstu praturtėjimu grindžiamas prieštaravimas

63. Antro klausimo b dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar tai, kad galutiniai vartotojai sumokėjo per didelį PVM, kuris buvo įtrauktas į kainą, neleidžia tikslinti PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatytos mokestinės prievolės, nes galiausiai praturtėtų tik paslaugą 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 į šį grąžinimą turinčių asmenų praturtėjimą [21]. Vis dėlto tam, kad nebūtų „pažeidžiami principai, pavyzdžiui, vienodo požiūrio principas, turi būti taikomas nepagrįsto praturtėjimo draudimo principas“ [22].

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

[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 *Michaïlidis* (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).

66. Nagrinėjamu atveju su *P GmbH* konkuruojančiai, tos pačios kainos prašančiai bendrovei būtų pritaikytas tik 13/113 kainos sudarantis PVM, o ne 20/120 kainos sudarantis PVM. Tokią pačią kainą nustačiusios *P GmbH* pelno marža dėl jos klaidingai taikyto mokesčio tarifo buvo mažesnė nei panašaus konkurento. Ir atvirkščiai, nustačiusi tokią pačią pelno maržą, *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 įrodyti nepagrįstą praturtėjimą tenka valstybei narei[26]. Netiesioginių mokesčių atveju negalima daryti prielaidos, kad mokesčiai buvo perkelti (tas pats taikoma šiuo atveju netiesiogiai surinktam PVM)[27].

69. Tokią analizę turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas[28]. Vis dėlto Teisingumo Teismas šiuo klausimu gali pateikti naudingų nuorodų, 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 didelis PVM „praturtina“ arba valstybę, arba paslaugas teikiantį verslininką. 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 mažesnį (t. y. 13/113 kainos dydžio) mokestį, kiek tai susiję su *P GmbH* teikiamomis paslaugomis. Šį dydį 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.

[24] 2013 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft.* (C-191/12, EU:C:2013:315, 28 punktas). Tai įmanoma, pavyzdžiui, kai valstybė 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 *Michaïlidis* (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 *Michaïlidis* (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).

72. Šią išvadą patvirtina PVM direktyvos 73 ir paskesni straipsniai. Pagal šią nuostatą apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį paslaugų teikėjas turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio 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 į sutartą kainą pagal įstatymą visada yra įtrauktas tinkamo dydžio PVM. Teisingumo Teismas tai neseniai patvirtino net ir su PVM susijusio sukčiavimo atveju [29].

73. Vis dėlto, jei galutiniam vartotojui perkeliamas PVM visada yra tinkamo dydžio, nepaisant to, ar PVM yra teisingai nurodytas sąskaitoje faktūroje (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 faktūroje.

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 bazinės sumos, kurios prireikus būtų didinamos įtraukiant mokėtinus mokesčius. Pirmuoju atveju, t. y. sutarus dėl fiksuotos sumos, gali nebūti nepagrįsto paslaugų teikėjo praturtėjimo [30]. Pasakyčiau dar daugiau – esant susitarimui su galutiniu vartotoju dėl fiksuotos sumos ir perkeliant jam PVM *per se* negali būti nepagrįsto paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens praturtėjimo. Toks apmokestinamasis asmuo turi susitaikyti arba su mažesne pelno marža, arba su mažesniu nei konkurentų konkurencingumu.

75. Taigi tai, kad galutiniai vartotojai sumokėjo klaidingai apskaičiuotą galutinę kainą (nes į ją buvo įskaityta per didelė PVM dalis ir per maža pelno marža), nedraudžia tikslinti mokestinės prievolės pagal PVM direktyvos 203 straipsnį. Ši situacija bet kuriuo atveju nelemia nepagrįsto apmokestinamojo asmens praturtėjimo tuomet, jei buvo sutarta vadinamoji fiksuota suma (fiksuota kaina). Kitaip gali būti, jei buvo susitarta dėl kainos, prie kurios pridedamas pagal įstatymą mokėtinas PVM. Vis dėlto šioje byloje tokią galimybę reikia atmesti.

V. Išvada

76. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) prejudicinį klausimą:

1. Tuo atveju, jei paslaugų gavėjai yra galutiniai vartotojai, neturintys teisės į PVM atskaitą, sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo privalo mokėti PVM ne pagal PVM direktyvos 203 straipsnį. Jei tarp sąskaitų faktūrų gavėjų buvo ir apmokestinamųjų asmenų, tada atsiranda mokestinė prievolė pagal PVM direktyvos 203 straipsnį. Šių sąskaitų faktūrų dalis prireikus nustatoma remiantis įverčiu.

[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).

2. Pagal PVM proporcingumo ir neutralumo principus reikalaujama, kad būtų galimybė patikslinti prievolę mokėti PVM, kuri pagal PVM direktyvos 203 straipsnį įtvirtinta kaip abstrakti atsakomybė už grėsmę. Pareiga leisti atlikti tikslinimą egzistuoja nepriklausomai nuo taip kilusios mokestinių pajamų praradimo rizikos pašalinimo, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo veikė sąžiningai. Apmokestinamasis asmuo veikė sąžiningai, jei dėl padarytos teisės klaidos jo negalima kaltinti. Jeigu jis šiuo požiūriu vis dėlto veikė nesąžiningai, mokestinių pajamų praradimo rizikos panaikinimas yra privaloma sąlyga. Šiuo tikslu iš esmės būtina patikslinti sąskaitą faktūrą. Jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo to negali padaryti, šio neįmanomumo rizika tenka jam. Tokiu atveju išlieka mokestinė prievolė pagal PVM direktyvos 203 straipsnį.

3. Tai, kad galutiniai vartotojai sumokėjo klaidingai apskaičiuotą kainą (nes joje buvo per didelė PVM dalis, taigi per maža pelno marža), nedraudžia tikslinti mokestinės prievolės pagal PVM direktyvos 203 straipsnį. Tokia situacija bet kuriuo atveju nelemia nepagrįsto apmokestinamojo asmens praturtėjimo tuomet, jei buvo sutarta vadinamoji fiksuota suma (fiksuota kaina).