



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2024 m. gruodžio 19 d.¹

Byla C-794/23

Finanzamt Österreich
prieš
P GmbH

(*Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Austrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Paslauga – Sąskaitoje faktūroje nurodytas neteisingas, per didelis PVM – Sąskaitos faktūros, išrašytos neapmokestinamiesiems asmenims, neturintiems teisės į PVM atskaitą – Atsakomybė už mokestinių pajamų praradimo riziką – Sąskaitų faktūrų, dėl kurių kyla mokestinių pajamų praradimo rizika, nustatymas – Valstybių narių proceso autonomija – Įrodinėjimo pareiga – Finansų institucijų teisė taikyti įverties metodą – Tinkamo vertinimo kriterijai“

I. Įvadas

1. Ši byla rodo, kad dėl proceso ekonomijos kartais geriau ne tik atsakyti į aiškiai pateiktą klausimą, bet ir pabandyti išspręsti pastebimai už to slypinčią problemą, net jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas jos aiškiai neiškėlė.

2. Teisingumo Teismas, atsakydamas į pirmąjį prašymą priimti prejudicinį sprendimą, nusprendė, kad su apsilankymu uždaroje žaidimų erdvėje susijusi sąskaita faktūra, išrašyta galutiniam vartotojui, nesukelia mokestinės prievolės, jei joje buvo nurodyta neteisinga, t. y. per didelė, PVM suma². Taip yra dėl to, kad tokiu atveju neatsiranda mokestinių pajamų praradimo rizikos dėl nepagrįstos tokių klientų PVM atskaitos. Vis dėlto, kadangi iš tikrųjų niekada negalima atmesti, kad tarp daugybės žaidimų erdvės lankytojų buvo ir apmokestinamasis asmuo (verslininkas), taigi mokestinių pajamų praradimo rizika visgi galėjo atsirasti, reikia išsiaiškinti, kaip šias situacijas vieną nuo kitos atskirti. Šis klausimas kyla juo labiau dėl to, kad paslaugas teikianti įmonė, masiškai vykdydama savo kasdienės veiklos sandorius, įprastai nefiksuoja klientų – šiuo atveju daugiau kaip 20 000 – tapatybės.

¹ Originalo kalba: vokiečių.

² 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Finanzamt Österreich* (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Ši problema buvo nagrinėjama byloje pateiktoje išvadoje³, o ne sprendime, todėl dabar aukštesnės instancijos nacionalinis teismas tame pačiame procese Teisingumo Teismo klausia, kaip ir pagal kokius kriterijus šios situacijos viena nuo kitos turi būti atskiriamos.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Teisinis pagrindas pagal Sąjungos teisę yra Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)⁴.

5. PVM direktyvos 193 straipsnyje nurodyta, kas turi mokėti PVM:

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

6. PVM direktyvos 168 straipsnis susijęs su PVM atskaitos tikslinimu, 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, kuri 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; <...>“

7. PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatyta, kad asmuo, nurodęs PVM sąskaitoje faktūroje, turi prievolę jį sumokėti:

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

8. PVM direktyvos 220 straipsnio 1 dalyje nustatyta pareiga išrašyti sąskaitą faktūrą:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats ar įsigyjantis asmuo arba – jo vardu ir jo naudai – trečioji šalis išrašytą sąskaitą faktūrą, kai:

1) jis tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui; <...>“

³ Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:657).

⁴ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva (OL L 347, 2006, p. 1), byloje reikšmingais metais (2019 m.) galiojusios redakcijos, paskutinį kartą iš dalies pakeista 2018 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2018/2057 (OL L 329, 2018, p. 3).

B. Austrijos teisė

9. *Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze* (arba *Umsatzsteuergesetz 1994* (Federalinis apyvartos apmokestinimo įstatymas, arba 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; toliau – *UStG*) 11 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

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

10. *UStG* 11 straipsnio 6 dalis susijusi su mažų sumų sąskaitomis faktūromis, joje numatyta:

„Jeigu sąskaitos faktūros bendra suma neviršija 400 EUR, be išrašymo datos, joje pakanka šių duomenų:

- 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.“

11. *UStG* 11 straipsnio 12 dalis susijusi su mokestine prievole tokiu atveju, kai PVM nurodytas nepagrįstai, joje numatyta:

„Jeigu verslininkas sąskaitoje faktūroje, susijusioje su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, atskirai nurodo mokesčio sumą, kurios jis pagal šį federalinį įstatymą neprivalo mokėti už sandorį, 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.“

III. Faktinės aplinkybės ir procesas dėl prejudicinio sprendimo priėmimo

12. *P GmbH* yra ribotos atsakomybės bendrovė pagal Austrijos teisę. Ji valdo uždarą žaidimų erdvę. Byloje reikšmingais 2019 m. *P GmbH* mokesčiui už savo paslaugas (patekimą į vaikų žaidimų erdvę) taikė įprastą 20 % dydžio tarifą. Vis dėlto byloje reikšmingais 2019 m. šioms *P GmbH* paslaugoms iš tikrųjų turėjo būti taikomas lengvatinis 13 % tarifas (vienas iš byloje reikšmingais metais Austrijoje galiojusių lengvatinių tarifų pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 1 dalį).

13. Paslaugos mokesčių 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). Byloje reikšmingais 2019 m. *P GmbH* išrašė iš viso 22 557 sąskaitas faktūras. Siekdama susigrąžinti iš *Finanzamt* (Mokesčių inspekcija) pridėtinės vertės mokesčio permoką, *P GmbH* patikslino savo 2019 m. pridėtinės vertės mokesčio deklaraciją. *Finanzamt* atsisakė grąžinti permoką motyvuodama tuo, kad *P GmbH* nepatikslino sąskaitų faktūrų, be to, jei jai būtų grąžinta mokesčių, kurių ji pagal teisės aktus neturėjo mokėti, ji nepagrįstai praturtėtų.

14. Dėl šio sprendimo *P GmbH* padavė skundą. Šiuo klausimu kompetentingas *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) procese dėl prejudicinio sprendimo priėmimo pagal SESV 267 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui du klausimus. Teisingumo Teismas atsakė tik į pirmąjį klausimą ir nusprendė, 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 mokesčių pajamų praradimo rizikos, nes šios paslaugos gavėjai yra vien galutiniai vartotojai, kurie neturi teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą⁵.

15. Sprendimu, kuris apskūstas *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas), *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) iš dalies pakeitė 2019 m. sprendimą dėl pridėtinės vertės mokesčio. *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) preziumavo, kad *P GmbH* paslaugomis „(beveik) išimtinai“ naudojos klientai, kurie, kaip galutiniai vartotojai, negalėjo atlikti PVM atskaitos. Vis dėlto, kadangi negalima visiškai atmesti, kad *P GmbH* klientai (pagrįstai arba nepagrįstai) atliko sąskaitose faktūrose nurodyto PVM atskaitą, turi būti taikomas įverties metodas. Atsižvelgdamas į labai didelę tikimybę, kad *P GmbH* paslaugos buvo teikiamos asmeninėms klientų reikmėms, *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) vertino, kad bendros apyvartos dalis, dėl kurios pagal sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklės atsiranda mokesstinė prievolė, yra 0,5 %. Skaičiuojant pagal išduotus kasos kvitus (iš viso 22 557), tai yra maždaug 112 sąskaitų faktūrų, pagal kurias (pagrįstai arba nepagrįstai) buvo atlikta PVM atskaita.

16. Dėl šio sprendimo *Finanzamt* padavė kasacinį skundą. Ji tvirtina, kad skundžiamas sprendimas nukrypsta nuo Teisingumo Teismo jurisprudencijos. Iš Teisingumo Teismo sprendimo nematyti, kad klientai būtų dalijami į galutinius vartotojus ir į apmokestinamuosius asmenis, turinčius teisę į PVM atskaitą.

17. 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, todėl, prašymą priimti priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo manymu, kyla abejonė, kas turėtų būti taikoma, jei tik nedidelė *P GmbH* klientų dalis buvo apmokestinamieji asmenys. Tai reiškia, kad (bet koku atveju) negalima (visiškai) atmesti mokesčių pajamų praradimo rizikos.

⁵ 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968, 25 punktas).

18. Taigi *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pagal SESV 267 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

1. Ar PVM direktyvos 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 asmeninėms (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 mokestinių pajamų pradžios rizikos?

19. Procese Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė Austrijos Respublika, Vokietijos Federacinė Respublika, Portugalija ir Europos Komisija. Teisingumo Teismas nusprendė nerengti teismo posėdžio, kaip numatyta Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalyje.

IV. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų ir nagrinėjimo eigos

20. Pirmieji du klausimai iš esmės yra susiję su PVM direktyvos 203 straipsnio aiškinimu ir mokestinės prievolės buvimu dėl neteisingai išrašytos sąskaitos faktūros (nurodytas per didelis PVM), atsakyti į juos galima gana paprastai (apie tai – B dalyje).

21. Trečiasis klausimas susijęs su praktikoje esmine problema: kaip elgtis su daugybe (šiuo atveju – iš viso 22 557) klaidingų sąskaitų faktūrų, kai, atsižvelgiant į paslaugos dalyką, galima preziumuoti, jog didžioji dalis jų buvo išrašytos neapmokestinamiesiems galutiniams vartotojams? Kadangi mokestinių pajamų pradžios rizika gali kilti tik dėl sąskaitų faktūrų, išrašytų apmokestinamiesiems asmenims, reikia išsiaiškinti, pagal kokius kriterijus galima identifikuoti šias sąskaitas faktūras. Mat tik tokiu atveju gali atsirasti mokestinė prievolė pagal PVM direktyvos 203 straipsnį.

22. Pirmasis prašymas priimti prejudicinį sprendimą dar buvo grindžiamas prielaida, jog klientai buvo tik galutiniai vartotojai, o antrasis – jau prielaida, kad dalis sąskaitų faktūrų buvo išrašytos apmokestinamiesiems asmenims, kurie galbūt galėjo pagal šias sąskaitas faktūras atlikti per didelio PVM atskaitą. Pirmosios instancijos teismas jau po to, kai pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą, galbūt remdamasis mano išvada⁶ įvertino šią dalį (0,5 %) ir konstatavo,

⁶ Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:657, 41 punktą), kurioje jau tuomet nurodžiau įverties galimybę.

kad maždaug 112 iš 22 557 sąskaitų faktūrų sukėlė mokestinę prievolę pagal PVM direktyvos 203 straipsnį. Dabar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, kokie yra tokio vertinimo kriterijai pagal Sąjungos teisę (apie tai – C dalyje).

B. Dėl pirmojo ir antrojo klausimų (PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatyta mokestinė prievolė)

23. Dėl to, kad PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatyta mokestinė prievolė yra susijusi ir su mažų sumų sąskaitose faktūrose nepagrįstai nurodytu (per dideliu) PVM, turbūt nesiginčijama. Tai atitinka ankstesnę Teisingumo Teismo jurisprudenciją dėl PVM direktyvos 203 straipsnio tikslo. Šis tikslas yra užkirsti kelią rizikai prarasti mokestines pajamas, jeigu sąskaitos faktūros gavėjas, remdamasis šia sąskaita faktūra, atliktų nepagrįstą PVM atskaitą⁷.

24. Teisė į atskaitą taikoma tik tokiems mokesčiams, kurie susiję su PVM apmokestinamu sandoriu⁸. Vis dėlto mokestinių pajamų praradimo rizika tebėra tol, kol sąskaitos faktūros su nepagrįstai nurodytu PVM adresatas dar gali ja pasinaudoti, siekdamas įgyvendinti teisę į atskaitą pagal PVM direktyvos 168 straipsnį⁹. Mat neatmestina, kad mokesčių administratorius laiku nekonstatuos, ar formaliai turima teisė į atskaitą negalima leisti pasinaudoti dėl esminių teisinių priežasčių.

25. Kalbant apie neteisingai nurodytą (per didelį) PVM, pažymėtina, kad PVM direktyvos 203 straipsniu siekiama nuoseklumo tarp sąskaitos faktūros gavėjo atliekamos atskaitos ir sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens mokestinės prievolės, kaip paprastai yra teisingos sąskaitos faktūros tarp tiekėjo ir pirkėjo atveju¹⁰. Remiantis PVM direktyvos 203 straipsnio formuluote, nebūtina, kad sąskaitos faktūros gavėjas iš tikrųjų atliktų atskaitą. Pakanka grėsmės, kad tokia atskaita galėtų būti atliekama. Tai, ar PVM atskaita bus atlikta pagrįstai, ar nepagrįstai, iš principo nesvarbu.

26. 203 straipsnyje šiuo atžvilgiu apibrėžiamas rizikos kriterijus. Vadinasi, šis straipsnis apima tik sąskaitas faktūras (taigi ir mažų sumų sąskaitas faktūras), išrašytas apmokestinamajam asmeniui. Taip yra dėl to, kad, kaip matyti iš PVM direktyvos 168 straipsnio, teisė į PVM atskaitą formaliai (galbūt) turi tik apmokestinamasis asmuo.

27. Tai, kokios konkrečiai apimtys PVM atskaitą apmokestinamasis asmuo gali atlikti, priešingai, yra materialinis klausimas ir nustatoma, pavyzdžiui, pagal naudojimosi nusipirktą paslauga pobūdį. Vis dėlto naudojimosi pobūdis nedaro poveikio (abstrakčiai) PVM atskaitos galimybei, taigi ir – atsakomybei už riziką pagal PVM direktyvos 203 straipsnį.

⁷ Tai aiškiai konstatuota 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendime *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968, 20 punktas), 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).

⁸ 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 13 punktas).

⁹ Tai aiškiai nurodyta 2009 m. birželio 18 d. Sprendime *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 28 ir paskesni punktai), kuriame pateikta nuoroda į 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 punktas). Taip pat žr. 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968, 21 punktas).

¹⁰ Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:35, 31 ir paskesni punktai) ir byloje *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:657, 32 punktas).

28. Taigi, kaip mano Komisija ir priešingai, nei rašytinėse pastabose nurodė manančios Vokietija ir Austrija, PVM direktyvos 203 straipsnis apima ir sąskaitas faktūras, išrašytas apmokestinamiesiems asmenims, kurie dėl to, kad paslauga naudojasi asmeninėms reikmėms, materialiniu požiūriu neturi teisės į PVM atskaitą. Tas pats pasakytina apie paslaugas apmokestinamiesiems asmenims, kurie dėl to, kad vykdo neapmokestinamuosius pardavimo sandorius, materialiniu požiūriu taip pat neturi teisės į PVM atskaitą.

29. Viena vertus, toks aiškinimas yra praktiškas, nes siejamas tik su sąskaitos faktūros gavėjo statusu (apmokestinamasis ar neapmokestinamasis asmuo), antra vertus, jame atsižvelgiama į PVM direktyvos 203 straipsnio, kaip rizikos kriterijų apibrėžiančios teisės normos, pobūdį. Mat abiem atvejais neatmestina, kad – kaip jau nurodė Teisingumo Teismas¹¹ – mokesčių administratorius laiku nekonstatuos, ar formaliai turima teise į atskaitą negalima leisti pasinaudoti dėl esminių teisinių priežasčių.

30. Tai, kad – tokios nuomonės, priešingai nei Austrija, laikosi ir Vokietija – iš PVM direktyvos 203 straipsnio negalima kildinti vienos sąskaitos faktūros „užkrato poveikio“ kitai sąskaitai faktūrai, jau išsamiai pagrįdžiau¹². Net jei negalima atmesti tam tikros rizikos galimybės konkrečiais atvejais – dėl to, kad sąskaita faktūra galėjo būti išrašyta ir apmokestinamajam asmeniui¹³, tai nereiškia, kad PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatyta mokestinė prievolė apima visas (šiuo atveju – 22 557) sąskaitas faktūras.

31. Tokia „mintis apie užkratą“ PVM teisei svetima. PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatyta mokestinė prievolė yra susijusi – kaip pagrįstai pabrėžia ir Komisija – su atskira klaidinga sąskaita faktūra. Be kita ko, toks „užkrato poveikis“ keltų abejonių ir proporcingumo principo požiūriu.

32. Taigi į pirmąjį ir antrąjį klausimus galima atsakyti taip: asmuo (šiuo atveju – *P GmbH*) neturi PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatytos prievolės sumokėti PVM pagal klaidingas sąskaitas faktūras, kurias išrašė neapmokestinamajam asmeniui, net jei kitiems apmokestinamiesiems asmenims išrašė kitas klaidingas sąskaitas faktūras (nesvarbu, ar šie materialiniu požiūriu turi teisę į viso ar dalies PVM atskaitą, ar šios teisės apskritai neturi), pagal kurias jis jau turi PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatytą prievolę sumokėti PVM.

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

1. Bendrosios pastabos

33. Kaip ką tik paaiškinau, PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatyta mokestinė prievolė susijusi su atskira klaidinga sąskaita faktūra, išrašyta apmokestinamajam asmeniui. Klausimas yra „tik“ toks, kaip nustatyti šią sąskaitą faktūrą tarp daugybės kitų sąskaitų faktūrų, visų pirma kai (kaip šiuo atveju – masiškai vykdant sandorius) nėra žinoma sąskaitų faktūrų gavėjų tapatybė. Galiausiai tai yra faktų pateikimo ir įrodinėjimo pareigos per mokesčių procedūrą klausimas.

¹¹ Tai aiškiai nurodyta 2009 m. birželio 18 d. Sprendime *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 29 punktas), kuriame pateikta nuoroda į 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 punktas).

¹² Mano išvada byloje *Finanzamt Österreich (Galutiniam vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:657, 38 ir paskesni punktai).

¹³ Nurodau pavyzdį, pateiktą mano išvadoje byloje *Finanzamt Österreich (Galutiniam vartotojams išrašytose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:657, 39 punktas): individualią veiklą vykdančias fotografas su sūnumi apsilanko šioje uždaroje žaidimų erdvėje tam, kad padarytų nuotraukų, kurias vėliau panaudos reklamai savo studijoje.

PVM direktyvoje nėra jokių konkrečių nurodymų šiuo klausimu. Jokių su tuo susijusių nurodymų negalima kildinti – priešingai, nei, atrodo, rašytinėse pastabose nurodė mananti Portugalija – ir iš PVM direktyvos 273 straipsnio (valstybėms narėms suteikiama teisė nustatyti kitas pareigas, susijusias su tikslų sumų surinkimu ir mokesčių slėpimo išvengimu).

34. Vis dėlto labiau įsigilinus į PVM direktyvą matyti, kad joje leidžiama kai kuriais atvejais neatsižvelgti į tam tikras mažareikšmes aplinkybes. Pavyzdžiui, nustatant tinkamo PVM atskaitos padalijimo (atskaitoma proporcinga dalis) tvarką, pagal PVM direktyvos 173 straipsnio 2 dalies e punktą galima numatyti, kad bus neatsižvelgiama į nereikšmingas sumas. Nors ši nuostata šiuo atveju nėra reikšminga, ji vis dėlto rodo, kad PVM direktyvoje preziumuojama, jog, skirstant daugybę sandorių į įvairius porūšius, gali būti neatsižvelgiama į nereikšmingas sumas. Tai tikriausiai taip pat sietina su proporcingumo principu.

2. Valstybių narių proceso autonomija

35. Vis dėlto galiausiai tikslus sąskaitų faktūrų, dėl kurių kyla mokesčių pajamų praradimo rizika, ir sąskaitų faktūrų, dėl kurių tokia rizika atmetina, nustatymas yra faktų pateikimo ir įrodinėjimo pareigos per valstybės narės mokesčių procedūrą klausimas.

36. Nesant atitinkamos teisės normos PVM direktyvoje, šios faktų pateikimo ir įrodinėjimo pareigos reglamentavimas – kaip pabrėžia tiek Vokietija, tiek Komisija – patenka į valstybių narių kompetencijos sritį (proceso autonomijos principas)¹⁴. Vis dėlto išsamios taisyklės, taikomos reglamentuojant faktų pateikimo ir įrodinėjimo pareigą, negali būti mažiau palankios nei taisyklės, taikomos panašioms vidaus situacijoms (lygiavertiškumo principas). Tam nėra jokių atspirties taškų, nors Austrija savo pastabose, deja, nepateikė argumentų šiuo klausimu.

37. Išsamios taisyklės taip pat negali būti tokios, kad dėl jų taptų praktiškai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga įgyvendinti Sąjungos teise suteikiamas teises (efektyvumo principas)¹⁵. PVM direktyvos taikymo srityje tai galiausiai reiškia, kad valstybės narės privalo, naudodamosi šia reglamentavimo teise, laikytis Sąjungos teisės ir joje įtvirtintų bendrųjų principų, visų pirma proporcingumo ir mokesčių neutralumo principų¹⁶.

38. Įprastai pagal viešąją teisę (tokia yra mokesčių teisė) vykdamą administracinę procedūrą taikomas tyrimo *ex officio* principas. Tai reiškia, kad finansų institucijos faktines aplinkybes nustato iš principo *ex officio*. Mokesčių teisės srityje tai dažniausiai papildoma įvairiomis apmokestinamojo asmens pareigomis bendradarbiauti. Kuo mažiau apmokestinamasis asmuo bendradarbiauja, tuo ribotesnė tampa finansų tarnybos pareiga tirti. Vis dėlto šiuo atveju iš

¹⁴ Dėl panašių aplinkybių tikslinant sąskaitas faktūras žr. 2009 m. birželio 18 d. Sprendimą *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 35 punktas), 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimą *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49 punktas), 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 49 punktas) ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 punktas).

¹⁵ 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, EU:C:2021:723, 59 punktas), 2020 m. liepos 16 d. Sprendimas *UIR (Advokatų apmokestinimas PVM)* (C-424/19, EU:C:2020:581, 25 punktas), 2020 m. kovo 4 d. Sprendimas *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, 58 punktas), 2014 m. liepos 10 d. Sprendimas *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54 punktas), 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 punktas), 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 17 punktas) ir 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimas *Fallimento Olimpiclub* (C-2/08, EU:C:2009:506, 24 punktas).

¹⁶ Šiuo klausimu taip pat žr. 2024 m. gegužės 16 d. Sprendimą *Slovenské Energetické Strojárne* (C-746/22, EU:C:2024:403, 51 ir paskesni punktai), 2024 m. vasario 29 d. Sprendimą *Consortium Remi Group* (C-314/22, EU:C:2024:183, 84 ir paskesni punktai) ir 2022 m. spalio 13 d. Sprendimą *HUMDA* (C-397/21, EU:C:2022:790, 39 ir paskesni punktai).

(abiejų) prašymų priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad *P GmbH* būtų buvę reiškiamą priekaištų dėl kokio nors delsimo, taigi nustatyti faktines aplinkybes iš principo turi mokesčių administratorius.

39. Jei pakankamai tiksliai išsiaiškinti faktinių aplinkybių neįmanoma, taikomos objektyvios įrodinėjimo pareigos taisyklės. Tai reiškia, kad įprastai finansų tarnyba turi objektyvią įrodinėjimo pareigą, susijusią su mokesčių pagrindžiančiais ir didinančiais faktais, jei apmokestinamasis asmuo įvykdė pareigas bendradarbiauti, tačiau jam tenka negalėjimo įrodyti mokesčių mažinančių faktų pasekmės.

40. Jei dėl klaidingų sąskaitų faktūrų, išrašytų neapmokestinamiesiems asmenims, PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatytos mokesstinės prievolės neatsiranda, nes nekyla mokesčių pajamų praradimo rizikos¹⁷, vadinasi, PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatyta mokesstinė prievolė gali atsirasti tik dėl klaidingų sąskaitų faktūrų, išrašytų apmokestinamiesiems asmenims.

41. Taigi iš principo tam, kad būtų galima patvirtinti PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatytą mokesstinę prievolę, mokesčių administratorius turi nustatyti, kiek sąskaitų faktūrų už apsilankymą uždaroje žaidimų erdvėje buvo išrašyta apmokestinamiesiems asmenims. Vis dėlto, kadangi mokesčių teisei būdinga tai, kad administruojama daugybė sandorių, apmokestinamųjų asmenų ir administracinių aktų (vadinamosios masinės procedūros), valstybėse narėse gana įprasta¹⁸, kad mokesčių administratorius apmokestinamąją vertę gali nustatyti įverties būdu, jei negali šios vertės apskaičiuoti.

3. Mokesčių administratoriaus teisė taikyti įverties metodą ir Sąjungos teisė

42. Sąjungos teisė tam – kaip pagrįstai pabrėžia ir Komisija – neprieštarauja. Sąlyga – šia teise taikyti įverties metodą turi būti naudojamosi laikantis proporcingumo ir mokesčių neutralumo principų¹⁹.

43. Teisingumo Teismas dėl apmokestinamojo asmens apyvartos įverties nusprendė²⁰, „kad PVM direktyva ir mokesčių neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, <...> pagal kuriuos, esant dideliame skirtume tarp apmokestinamojo asmens deklaruotų pajamų ir nustatytų pajamų pagal sektoriaus tyrimus, mokesčių administratoriui leidžiama remtis indukcijos metodu <...> apmokestinamojo asmens <...> apyvartai įvertinti“.

44. Tai yra ne kas kita, kaip apyvartos vertinimas, nes apmokestinamojo asmens apyvartos deklaracija, mokesčių administratoriaus požiūriu, buvo nepatikima. Vis dėlto – kaip toliau nurodo Teisingumo Teismas – sąlyga yra tai, kad „šiais teisės aktais ir juos taikant

¹⁷ 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968).

¹⁸ Vokietijoje *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas) 162 straipsnio 1 dalyje aiškiai numatyta valstybių narių teisė taikyti įverties metodą. Italijoje *Decreto legge* (Įstatymas dekretas) Nr. 331/93 (pakeisto 1993 m. spalio 29 d. Įstatymu Nr. 427) 62^{sexies} straipsnio 3 dalyje ir 62 *bis* straipsnyje buvo leidžiama bendrą įmonės apyvartą nustatyti taikant indukcijos metodą (t. y. įvertinti). Austrijoje *Bundesabgabenordnung* (Federalinis mokesčių kodeksas) 184 straipsnyje nustatyta atitinkama teisė taikyti įverties metodą.

¹⁹ 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 37 punktas) ir jame pateikta nuoroda į 2016 m. spalio 5 d. Sprendimą *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740, 44 punktą).

²⁰ 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 46 punktą).

apmokestinamajam asmeniui leidžiama laikantis mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų ir teisės į gynybą užginčyti pagal šį metodą gautus rezultatus remiantis visais priešingais jo turimais įrodymais“.

45. Proporcingumo principas užkerta kelią tam, kad tikslas (mokesčių surinkimas remiantis griežta atsakomybe) pateisintų priemonės (vertinimas, kad visos sąskaitos faktūros išrašytos apmokestinamiesiems asmenims).

46. Lemiamą reikšmę čia turi visos konkretaus atvejo aplinkybės, šiuo atveju – faktas, kad uždaros žaidimų erdvės lankytojai greičiausiai retai yra apmokestinamieji asmenys, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą. Kaip jau nurodė Teisingumo Teismas, apyvartos vertinimas turi būti tikslus, patikimas ir atnaujintas²¹. Tas pats pasakytina apie sąskaitų faktūrų, turinčių rizikos potencialą, vertinimą. Jis turi atspindėti gyvenimo realybę ir bendrą gyvenimo patirtį, taigi, pavyzdžiui, vertinimas, kad tokios sąskaitos faktūros sudaro 50 %, atrodytų neproporcingas.

47. Bendra PVM sistema užtikrina, kad „bet kokiai PVM apmokestinamai ūkinei veiklai, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatą, te[ktų] neutrali mokesčių našta, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM“²². Taigi pagal neutralumo principą PVM teisės srityje reikalaujama, kad įmonė, kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai, iš esmės būtų atleidžiama nuo galutinės PVM naštos²³, jei pati įmonės veikla skirta (iš esmės) apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti²⁴. Šiuo atveju taip ir yra.

48. Kai išrašytos klaidingos sąskaitos faktūros, kuriose nurodytas per didelis PVM, neutralumo principo laikymasis užtikrinamas valstybių narių numatyta galimybe ištaisyti bet kokią sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo savo sąžiningumą arba kai jis per protingą laikotarpį visiškai pašalina mokestinių pajamų praradimo riziką²⁵. Dėl pernelyg plačios įverties tai taptų sunkiai įmanoma. Taigi iš neutralumo ir proporcingumo principų kyla, kad tokiu kaip šis atveju, kai, remiantis bendra gyvenimo patirtimi, tarp *P GmbH* klientų tikriausiai yra mažai apmokestinamųjų asmenų, mokesčių administratorius gali vertinti tik atsargiai.

49. Konkretūs kriterijai, pagal kuriuos vertinama riziką mokestinėms pajamoms keliančių sąskaitų faktūrų dalis, kaip skundžiamame sprendime pagrįstai pripažino *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas), kyla iš to, koks yra paslaugos pobūdis ir tipiška klientų grupė. Kai teikiamos paslaugos, kuriomis įprastai naudojasi apmokestinamieji asmenys, vertinimas gali būti platesnis, jei sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui nepavyksta nurodyti atspirties taškų, rodančių, kodėl tam tikra procentinė sąskaitų faktūrų dalis buvo išrašyta neapmokestinamiesiems asmenims. Kai paslaugos, kaip šiuo atveju, daugiausia teikiamos neapmokestinamiesiems

²¹ 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 42 punktą) (nors Teisingumo Teismas tai vadina „apvyvart[os] pagal indukcijos metodą [nustatymu]“, mano manymu, taip tik kitais žodžiais apibūdinamas įverties nustatymas).

²² 2018 m. vasario 28 d. Sprendimas *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 38 punktą), 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktą), 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 25 punktą) ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 19 punktą).

²³ Suformuota jurisprudencija; žr., pvz., 2008 m. kovo 13 d. Sprendimą *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 punktą) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimą *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 punktą).

²⁴ Žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktą), 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 51 punktą), 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimą *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 57 punktą) ir mano išvadą byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 42 punktą).

²⁵ 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 28 punktą), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 punktą), 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 37 punktą), 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 37 punktą), 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50 punktą) ir 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 58 punktą).

asmenims, reikia vertinti atsargiau, jei mokesčių administratoriui nepavyksta nurodyti atspirties taškų, rodančių, kodėl tam tikra dalis sąskaitų faktūrų visgi buvo išrašyta apmokestinamiesiems asmenims.

50. Galbūt atspirties taškų šiam vertinimui galėtų suteikti vėlesnė atsitiktinė imtis – visų vienos dienos lankytojų paklausiama, ar jie įregistruoti PVM mokėtojai. Vis dėlto galiausiai tai yra faktų ir įrodymų vertinimo konkrečiu atveju klausimas, kurį turi nagrinėti nacionalinis teismas. Šiaip ar taip, skundžiamame sprendime *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) padaryta prielaida, kad tik 0,5 % paslaugų buvo suteikta apmokestinamiesiems asmenims, mano manymu, nėra nereali ir neatrodo neproporcinga.

51. Būtų įmanomas ir vadinamasis apsidraudimo priedas (pvz., 5 %), siekiant atmesti bet kokią mokestinių pajamų praradimo riziką. Vis dėlto nustatant tokį priedą reikėtų atsižvelgti ir į tai, kas sukėlė riziką, nuo kurios reikia „apsidrausti“. Jei išrašant sąskaitą faktūrą padaryta klaida sietina su paties mokesčių administratoriaus neteisingais nurodymais arba ji yra tik vėliau pakeistos jurisprudencijos pasekmė, reiškia, kad ta klaida, taigi taip pat – galima mokestinių pajamų praradimo rizika, nepateko į sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sferą. Kadangi jis – kaip tai pagrįstai apibūdina Teisingumo Teismas – veikia tik kaip kito subjekto mokėtino mokesčio rinkėjas valstybės naudai, nustatyti tokį apsidraudimo priedą nebūtų galimybės. Jei, priešingai, verslininkas padarė klaidą nustatydamas taikytiną mokesčio tarifą, atliekant vertinimą galima atsižvelgti į mokestinių pajamų praradimo riziką pritaikius apsidraudimo priedą.

V. Išvada

52. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Austrija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. Asmuo neturi PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatytos prievolės sumokėti PVM pagal klaidingas sąskaitas faktūras, kurias išrašė neapmokestinamajam asmeniui, net jei kitiems apmokestinamiesiems asmenims išrašė kitas klaidingas sąskaitas faktūras, pagal kurias jis jau turi sumokėti PVM pagal šį straipsnį. Šių sąskaitų faktūrų dalis prireikus nustatoma taikant įverties metodą.
2. Kriterijai, pagal kuriuos įvertinama riziką mokestinėms pajamoms keliančių sąskaitų faktūrų dalis, kyla iš to, koks yra paslaugos pobūdis ir tipiška klientų grupė. Aplinkybės, kas lėmė klaidą ir kaip aiškinantis faktines aplinkybes bendradarbiavo sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, taip pat gali būti svarbūs vertinimo kriterijai.