



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. rugsėjo 7 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – PVM neutralumo principas – Veiksmingumo principas – Pirkimo sąskaitoje faktūroje nurodytas per didelis PVM tarifas – Permokos grąžinimas – Tiesioginis reikalavimas mokesčių administratoriui – To paties PVM dvigubo grąžinimo rizikos poveikis“

Byloje C-453/22

dėl *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas, Vokietija) 2022 m. birželio 27 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2022 m. liepos 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Michael Schütte**

prieš

**Finanzamt Brilon**

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan, trečiosios kolegijos pirmininkė K. Jürimäe (pranešėja) ir teisėjas N. Piçarra,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Michael Schütte, atstovaujamo *Rechtsanwalt* H. Nieskens,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir N. Scheffel,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos O. Serdula, M. Smolek ir J. Vláčil,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir L. Mantl,

\* Proceso kalba: vokiečių.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

### **Sprendimą**

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1; toliau – PVM direktyva), ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo bei veiksmingumo principų išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pareiškėjo pagrindinėje byloje Michael Schütte ir *Finanzamt Brilon* (Brilono mokesčių inspekcija, Vokietija; toliau – mokesčių inspekcija) ginčą dėl teisės, remiantis teisingumu, būti atleistam nuo PVM, kurio *a posteriori* reikalauja Vokietijos mokesčių administratorius, ir palūkanų nuo šio mokesčio sumos.

### **Teisinis pagrindas**

#### ***Sąjungos teisė***

- 3 PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte 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, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“

- 4 Pagal šios direktyvos 178 straipsnio a punktą tam, kad galėtų įgyvendinti 168 straipsnio a punkte numatytą teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo „už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas <...> turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą“.

#### ***Vokietijos teisė***

- 5 *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas, *BGBI.* 2002 I, p. 3866; toliau – AO) 163 straipsnyje numatyta:

„1. Mokestį galima nustatyti mažesnę ir neatsižvelgti į apmokestinamosios vertės elementus, kurie jį padidintų, jeigu paaiškėja, kad jo rinkimas konkrečiu atveju yra neteisingas.

<...>“

6 AO 227 straipsnyje nustatyta:

„Mokesčių institucijos gali visiškai ar iš dalies atleisti nuo mokesčių, susijusių su mokesčių skola, jeigu jos išieškojimas konkrečiu atveju yra neteisingas; tomis pačiomis sąlygomis sumokėtos sumos gali būti grąžintos arba išskaičiuotos.“

**Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

- 7 Pareiškėjas pagrindinėje byloje yra ūkininkas ir miškininkas. 2011–2013 m. jis pirkė medieną iš įvairių tiekėjų, vėliau ją perpardavė ir tiekė savo klientams kaip medieną malkoms. Tiekėjų sąskaitose faktūrose buvo nurodytas 19 % standartinis PVM tarifas, o pareiškėjo pagrindinėje byloje savo klientams išrašytose sąskaitose faktūrose buvo nurodytas 7 % lengvatinis tarifas.
- 8 Tiekėjai kiekvieną kartą Vokietijos mokesčių administratoriui pateikdavo PVM deklaraciją ir sumokėdavo 19 % PVM. Pareiškėjas pagrindinėje byloje deklaravo savo įvykdytus pardavimus, kuriems taikė tik 7 % tarifą, ir atskaitydavo su pirkimais susijusį pirkimo PVM, taikydamas 19 % tarifą. Susidariusią mokesčių skolą pareiškėjas pagrindinėje byloje sumokėjo Vokietijos mokesčių administratoriui.
- 9 *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas, Vokietija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pažymi, kad niekada nebuvo pareiškėjo pagrindinėje byloje neišvengiamo nemokumo požymių ar įtarimų dėl jo sukčiavimo. Vis dėlto atlikdama mokestinį patikrinimą mokesčių inspekcija nusprendė, kad pareiškėjo pagrindinėje byloje pardavimo sandoriams turėjo būti taikomas ne lengvatinis, o standartinis PVM tarifas.
- 10 Po šio mokestinio patikrinimo buvo pradėtas teismo procesas *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas). Pasibaigus šiam teismo procesui, šis teismas 2019 m. liepos 2 d. sprendime, kuris jau įsiteisėjo, padarė išvadą, kad pareiškėjo pagrindinėje byloje pardavimo sandoriams teisingai taikomas lengvatinis PVM tarifas. Vis dėlto jis nusprendė, kad pareiškėjo pagrindinėje byloje pirkimams taip pat turėjo būti taikomas lengvatinis 7 % tarifas. Taigi pareiškėjo pagrindinėje byloje pirkimo PVM atskaita buvo atitinkamai sumažinta.
- 11 Siekdama įvykdyti šį sprendimą mokesčių inspekcija 2019 m. rugsėjo 30 d. sprendimais nurodė sumokėti už 2011–2013 m. mokėtiną PVM su palūkanomis. Tuomet pareiškėjas pagrindinėje byloje kreipėsi į tiekėjus, kad jie išrašytų atitinkamas kreditines sąskaitas faktūras ir pervestų jam skirtumą.
- 12 Visi tiekėjai prieš pareiškėją pagrindinėje byloje rėmėsi Vokietijos civilinėje teisėje numatytu senatimi grindžiamu prieštaravimu. Taigi nagrinėjamos kreditinės sąskaitos faktūros nebuvo išrašytos ir pareiškėjas pagrindinėje byloje negavo iš tiekėjų reikalaujamų sumų.
- 13 Šiomis aplinkybėmis pareiškėjas pagrindinėje byloje 2019 m. spalio 24 d. raštu pateikė mokesčių inspekcijai prašymą dėl teisingumo atleisti nuo *a posteriori* reikalaujamo PVM ir su šia PVM suma susijusių palūkanų pagal AO 163 ir 227 straipsnius.
- 14 2019 m. gruodžio 3 ir 16 d. sprendimais mokesčių inspekcija netenkino šio prašymo, motyvuodama tuo, kad pats pareiškėjas pagrindinėje byloje yra atsakingas už situaciją. 2020 m. liepos 24 d. sprendimu jo pateikti skundai dėl šių sprendimų netenkinti prašymo taip pat buvo pripažinti nepagrįstais.

- 15 Pareiškėjas pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme ginčijo tai, kad buvo atmestas jo prašymas atleisti nuo *a posteriori* reikalaujamo PVM. Šiam teismui kyla abejonų dėl PVM direktyvos aiškinimo, kiek tai susiję su mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principo taikymu teisėms į grąžinimą.
- 16 Jo abejonės taip pat grindžiamos tiekėjų galimybe išrašyti kreditines sąskaitas faktūras neribotą laiką, taigi ir po to, kai Vokietijos mokesčių administratorius grąžina mokesčių pirkėjui. Jei šie tiekėjai vėliau paprašytų šio administratoriaus grąžinti permoką, kiltų rizika, kad mokesčių administratorius turėtų grąžinti tą patį PVM du kartus ir nebūtinai turėtų galimybę pareikšti atgręžtinį reikalavimą prekių, dėl kurių išrašytos sąskaitos faktūros, pirkėjui.
- 17 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagrindinės bylos aplinkybėmis pagal [PVM] direktyvos nuostatas, visų pirma mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principus, reikalaujama, kad pareiškėjas pagrindinėje byloje turėtų teisę tiesiogiai mokesčių administratoriaus prašyti grąžinti savo tiekėjams permokėtą [PVM], įskaitant su juo susijusias palūkanas, net jei išlieka galimybė, kad savo reikalavimus mokesčių administratoriui vėliau pareikš šie tiekėjai, remdamiesi kreditinėmis sąskaitomis faktūromis, ir gali būti, kad mokesčių administratorius tuo metu nebegalės pareikšti savo atgręžtinio reikalavimo pareiškėjui pagrindinėje byloje, taigi kils pavojus, kad mokesčių administratorius turės grąžinti tą patį [PVM] du kartus?“

### **Dėl prejudicinio klausimo**

- 18 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva, taip pat PVM neutralumo ir veiksmingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos reikalaujama, kad prekių tiekimo gavėjas tiesiogiai mokesčių administratoriaus atžvilgiu turėtų teisę į sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM, kurį jis sumokėjo tiekėjams ir kurį šie sumokėjo į valstybės biudžetą, įskaitant su juo susijusias palūkanas, grąžinimą tokiomis aplinkybėmis, kai, viena vertus, jis nesukčiavo, nepiktnaudžiavo ar nebuvo aplaidus, bet nebegali reikalauti šio grąžinimo iš šių tiekėjų dėl nacionalinėje teisėje numatyto senaties termino, ir, kita vertus, formaliai šie tiekėjai vėliau gali prašyti mokesčių administratoriaus grąžinti permoką išrašydami kreditines sąskaitas faktūras, susijusias su iš pradžių šių tiekimų gavėjui išrašytais sąskaitomis faktūromis.
- 19 Pirmiausia reikia pažymėti, kad teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Iš tiesų atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 30 ir 31 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 20 Taigi PVM neutralumo principas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas. Šiomis aplinkybėmis prašymas grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM yra susijęs su teise į nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimą, kuria pagal suformuotą jurisprudenciją siekiama pašalinti mokesčio nesuderinamumą su Sąjungos teise pasekmes ir neutralizuoti jo ekonominę naštą, nepagrįstai

perkeltą ūkio subjektui, kuriam ji galiausiai iš tikrųjų teko (šiuo klausimu žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 24 ir 25 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

- 21 Vis dėlto, nesant prašymus grąžinti mokesčius reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti sąlygas, kurioms esant toks prašymas gali būti pateiktas; šios sąlygos turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. jos neturi būti mažiau palankios nei sąlygos, taikomos panašioms reikalavimams, grindžiamiems vidaus teisės nuostatomis, ir neturi būti suformuluotos taip, kad naudojimas Sąjungos teisėje nustatytomis teisėmis taptų praktiškai neįmanomas (2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 37 punktą ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 50 punktą).
- 22 Kadangi iš esmės valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kurioms esant nepagrįstai sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM gali būti koreguojamas, Teisingumo Teismas sutinka, kad sistema, kurioje, pirma, prekės tiekėjas, kuris per klaidą sumokėjo mokesčių institucijoms PVM, gali prašyti jį grąžinti ir, antra, šios prekės pirkėjas gali pardavėjui pareikšti civilinį ieškinį dėl nepagrįstai sumokėtų sumų išieškojimo, atitinka PVM neutralumo ir veiksmingumo principus. Iš tikrųjų, pagal tokią sistemą pirkėjas, kuriam teko sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto mokesčio našta, gali susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 38 ir 39 punktus ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 51 punktą).
- 23 Vis dėlto, jei neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM, pavyzdžiui, tiekėjo nemokumo atveju, pagal veiksmingumo principą galima reikalauti, kad atitinkamos prekės pirkėjas galėtų pateikti prašymą grąžinti mokesčius tiesiogiai mokesčių institucijoms. Taigi laikydamosi veiksmingumo principo valstybės narės turi numatyti priemones ir procedūras, būtinas siekiant leisti pirkėjui susigrąžinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą mokestį (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 41 punktą ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 53 punktą).
- 24 Vis dėlto, kai atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad teise į sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto ir sumokėto PVM grąžinimą remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant, reikia atsisakyti suteikti šią teisę (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 38 punktą ir 2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija). Tačiau atsižvelgiant į PVM neutralumo principo svarbą bendroje PVM sistemoje tokia sankcija, kaip visiškas atsisakymas suteikti teisę į sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto ir nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimą, yra neproporcinga, jei nenustatyta sukčiavimo ar grėsmės valstybės biudžetui, net ir tuo atveju, kai pats apmokestinamasis asmuo buvo aplaidus (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 70 punktą ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 37 punktą).
- 25 Atsižvelgiant į šio sprendimo 19–24 punktuose nurodytą jurisprudenciją nacionalinės teisės nuostatos ar praktika, pagal kurias prekių pirkėjui atsisakoma grąžinti pirkimo PVM, kuris buvo nepagrįstai nurodytas jam išrašytoje sąskaitoje faktūroje ir kurį jis permokėjo savo tiekėjams, prieštarauja ne tik PVM neutralumo ir veiksmingumo principams, bet ir yra neproporcingos, kai pirkėjas negali prašyti tiekėjų grąžinti šį mokestį vien dėl senaties, kuria jie remiasi prieš jį, o jis nesukčiavo, nepiktnaudžiavo ir nebuvo aplaidus.

- 26 Šiomis aplinkybėmis, jeigu pirkėjui neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti iš tiekėjų sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą ir sumokėtą PVM, šis pirkėjas, jei nesukčiavo, nepiktnaudžiavo ir nebuvo aplaidus, turi teisę pateikti prašymą grąžinti tiesiogiai mokesčių administratoriui.
- 27 Nei 2022 m. sausio 13 d. Sprendimas *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2022:2), nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodyti tiekėjų nemokumo nebuvimas ir dvigubo grąžinimo rizika negali paneigti šio vertinimo.
- 28 Pirma, dėl minėto teismo sprendimo reikia pažymėti, kad, priešingai nei pagrindinėje byloje, ieškovo skundas byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, buvo susijęs su paslaugomis, kurios buvo klaidingai atleistos nuo PVM. Vis dėlto toje byloje, viena vertus, tiekėjas nebandė išieškoti iš savo kliento klaidingai nesumokėto PVM ir, kita vertus, mokesčių administratorius nepateikė tiekėjui pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą. Būtent dėl šių aplinkybių Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinamasis asmuo negali pretenduoti į PVM sumos atskaitą, jeigu ši suma nebuvo nurodyta jam išrašytoje sąskaitoje faktūroje, todėl nebuvo perkelta galutiniam vartotojui (2022 m. sausio 13 d. Sprendimo *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, 31 punktas).
- 29 Antra, dėl klausimo, ar tiekėjų nemokumo nebuvimas gali turėti įtakos teisei į PVM grąžinimą, atsižvelgiant į šio sprendimo 23 punkte nurodytą jurisprudenciją, neginčijama, kad sisteminis įterpinio „visų pirma“ vartojimas šioje jurisprudencijoje rodo, kad tiekėjų nemokumo atvejis yra tik viena iš aplinkybių, kurioms esant gali būti neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą ir sumokėtą PVM (2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 41 punktas; 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 53 punktas; 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimo *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 42 ir 48 punktai ir 2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 22 punktas).
- 30 Trečia, kiek tai susiję su dvigubo grąžinimo rizika dėl to, kad tiekėjai gali išrašyti kreditines sąskaitas faktūras, susijusias su iš pradžių pirkėjui išrašytais sąskaitomis faktūromis, po to, kai mokesčių administratorius grąžina jam mokesťį, ir vėliau prašyti mokesčių administratoriaus grąžinti permoką, reikia pažymėti, kad tokios rizikos iš esmės nėra tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje.
- 31 Iš tiesų, kaip nurodyta šio sprendimo 24 punkte, turi būti atsisakyta suteikti teisę į sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto ir sumokėto PVM grąžinimą, jei nustatyta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant.
- 32 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad PVM srityje tam, kad būtų konstatuotas piktnaudžiavimas, turi būti tenkinamos dvi sąlygos. Pirma, nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamose PVM direktyvos ir ją į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, turi būti įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui. Antra, objektyvių įrodymų visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik gauti tokį mokestinį pranašumą (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktai ir 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *HA.EN.*, C-227/21, EU:C:2022:687, 35 punktas).

- 33 Nagrinėjamu atveju, pirma, pirkėjas sumokėjo tiekėjams sąskaitose faktūrose nurodytas PVM sumas ir, antra, šie tiekėjai pervedė šias PVM sumas mokesčių administratoriui, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Taigi, jei minėti tiekėjai išrašytų kreditines sąskaitas faktūras ir pateiktų šiam mokesčių administratoriui prašymus grąžinti permoką po to, kai šis ją grąžino sąskaitose faktūrose nurodytų prekių pirkėjui, nors iš pradžių tie patys tiekėjai prieš šį pirkėją rėmėsi senatimi ir taip aiškiai parodė, kad nėra suinteresuoti ištaisyti padėtį, šiais prašymais būtų siekiama vienintelio tikslo – gauti mokesčių neutralumo principui prieštaraujantį mokestinį pranašumą. Taigi tokia praktika būtų piktnaudžiavimas, kaip jis suprantamas pagal minėtą jurisprudenciją, dėl to šiems tiekėjams negalėtų būti grąžintas mokestis, o tai pašalina dvigubo grąžinimo riziką.
- 34 Galiausiai dėl palūkanų pažymėtina, jog Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad jei valstybė narė surinko mokesčius pažeisdama Sąjungos teisę, asmenys turi teisę į tai, kad būtų sugrąžintas ne tik nepagrįstai surinktas mokestis, bet ir šiai valstybei sumokėtos arba gautos su šiuo mokesčiu tiesiogiai susijusios sumos, kurios apima ir nuostolius dėl negalėjimo disponuoti pinigų sumomis dėl pirmalaikio prievolės sumokėti mokestį atsiradimo (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 205 punktą ir 2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 32 punktą).
- 35 Nagrinėjamu atveju tik įvykdžius 2019 m. liepos 2 d. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimą, kuriuo pirkimo mokesčio atskaita sumažinta nuo 19 % iki 7 %, pareiškėjui pagrindinėje byloje galėtų tekti ekonominė našta, atitinkanti skirtumą tarp standartinio ir lengvatinio PVM tarifo.
- 36 Taigi, jeigu pareiškėjas pagrindinėje byloje mokesčių administratoriui iš tikrųjų jau būtų sumokėjęs sumą, atitinkančią jo pirminės atskaitos sumažinimą, jis patirtų finansinę žalą, nes negalėtų šia suma disponuoti. Darytina išvada, kad jei mokesčių administratorius per protingą terminą negrąžintų nepagrįstai surinkto PVM, ši žala, kiek ji atsiranda dėl valstybės narės padaryto Sąjungos teisės pažeidimo, nurodyto šio sprendimo 25 punkte, turėtų būti kompensuota sumokant delspinigius.
- 37 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyva, PVM neutralumo ir veiksmingumo principai turi būti aiškinami taip: pagal juos reikalaujama, kad prekių tiekimo gavėjas tiesiogiai mokesčių administratoriaus atžvilgiu turėtų teisę į sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM, kurį jis sumokėjo tiekėjams, o šie – į valstybės biudžetą, ir su juo susijusių palūkanų grąžinimą tokiomis aplinkybėmis, kai, viena vertus, jis nesukčiavo, nepiktnaudžiavo ar nebuvo aplaidus, bet nebegali reikalauti šio grąžinimo iš šių tiekėjų dėl nacionalinėje teisėje numatyto senaties termino, ir, kita vertus, formaliai šie tiekėjai vėliau gali reikalauti iš mokesčių administratoriaus grąžinti permoką išrašydami kreditines sąskaitas faktūras, susijusias su iš pradžių šių tiekimų gavėjams išrašytais sąskaitomis faktūromis. Mokesčių administratoriui per protingą terminą negrąžinus nepagrįstai surinkto PVM, žala, patirta dėl negalėjimo disponuoti nepagrįstai surinkto PVM suma, turi būti kompensuojama sumokant delspinigius.

## Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 38 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeista 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo ir veiksmingumo principai**

turi būti aiškinami taip:

pagal juos reikalaujama, kad prekių tiekimo gavėjas tiesiogiai mokesčių administratoriaus atžvilgiu turėtų teisę į sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM, kurį jis sumokėjo tiekėjams, o šie – į valstybės biudžetą, ir su juo susijusių palūkanų grąžinimą tokiomis aplinkybėmis, kai, viena vertus, jis nesukčiavo, nepiktnaudžiavo ar nebuvo aplaidus, bet nebegali reikalauti šio grąžinimo iš šių tiekėjų dėl nacionalinėje teisėje numatyto senaties termino, ir, kita vertus, formaliai šie tiekėjai vėliau gali reikalauti iš mokesčių administratoriaus grąžinti permoką išrašydami kreditines sąskaitas faktūras, susijusias su iš pradžių šių tiekimų gavėjams išrašytais sąskaitomis faktūromis. Mokesčių administratoriui per protingą terminą negrąžinus nepagrįstai surinkto PVM, žala, patirta dėl negalėjimo disponuoti nepagrįstai surinkto PVM suma, turi būti kompensuojama sumokant delspinigius.

Parašai.