



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. spalio 13 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktų suderinimas –
Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB –
PVM neapmokestinami pardavimai – Nepagrįstai sąskaitoje faktūroje nurodytas ir sumokėtas
PVM – Paslaugų teikėjo likvidavimas – Mokesčių institucijos atsisakymas grąžinti nepagrįstai
sumokėtą PVM paslaugų gavėjui – Veiksmingumo, mokesčių neutralumo ir
nediskriminavimo principai“

Byloje C-397/21

dėl *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija) 2021 m. gegužės 25 d. nutartimi,
kurią Teisingumo Teismas gavo 2021 m. birželio 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo
priimti prejudicinį sprendimą byloje

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkė M. L. Arastey Sahún, teisėjai F. Biltgen (pranešėjas) ir J. Passer,
generalinė advokatė T. Ćapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.*, atstovaujamos *ügyvéd* Gy. Hajdu,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir R. Kissné Berta,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos O. Serdula, M. Smolek ir J. Vlácil,
- Europos Komisijos, atstovaujamos K. Talabér-Ritz ir V. Uher,

* Proceso kalba: vengrų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės 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; toliau – PVM direktyva) išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.* (toliau – *Humda*) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija, Vengrija) (toliau – Skundų direkcija) ginčą dėl to, kad ši atmetė *Humda* prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokestį (PVM), kuris jai buvo klaidingai nurodytas sąskaitoje faktūroje už Vengrijoje PVM neapmokestinamą sandorį ir susijęs su kitoje valstybėje narėje esančiu turtu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:
„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“
- 4 Šios direktyvos 168 straipsnio a punkte nurodyta:
„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“.
- 5 Jos 183 straipsnyje įtvirtinta:
„Kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį jų pačių nustatytomis sąlygomis.
Tačiau valstybės narės gali atsisakyti grąžinti ar perkelti skirtumą, jei jo suma nedidelė.“

Vengrijos teisė

- 6 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos *általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Įstatymas Nr. CXXVII dėl pridėtinės vertės mokesčio) (*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16)) 2 straipsnio a punkte nustatyta:

„Šiame įstatyme numatyto mokesčiu apmokestinama:

a) apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip toks, nacionalinėje teritorijoje vykdomas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas už atlygį.“

- 7 Šio įstatymo 39 straipsnyje numatyta:

„1) Tiesiogiai su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų teikimo atveju tiekimo vieta yra turto buvimo vieta.

2) Tiesiogiai su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos, nurodytos šio straipsnio 1 dalyje, be kita ko, apima nekilnojamojo turto agentų ir ekspertų paslaugas, apgyvendinimo viešbučiuose paslaugas, teisių naudotis nekilnojamuoju turtu perdavimą bei pasirengimo statybos darbams ir jų koordinavimo paslaugas.“

- 8 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos *adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. Törvény* (2017 m. Įstatymas Nr. CL dėl mokesčių procedūros kodekso) (toliau – Mokesčių procedūros kodeksas) 64 straipsnio 3 dalyje nurodyta:

„Nukrypstant nuo šio straipsnio 1 dalies, su sąlyga, kad mokesčio mokėtojas nepateikė prašymo dėl grąžinimo mokesčių deklaracijoje, kuria užbaigiamas likvidavimas (supaprastintas likvidavimas) arba savanoriškas likvidavimas (supaprastintas savanoriškas likvidavimas), PVM, kurį prašoma grąžinti, turi būti sumokėtas per 30 dienų nuo deklaracijos gavimo dienos, bet ne anksčiau kaip iki nustatytos datos; šis laikotarpis pratęsiamas iki 45 dienų, jeigu grąžintino PVM suma viršija 1 000 000 [Vengrijos forintų (HUF) (apie 2 500 EUR)], jeigu prašymo dėl grąžinimo pateikimo dieną mokesčio mokėtojas yra sumokėjęs visą sąskaitoje faktūroje už kiekvieną sandorį nurodytą atlygį, įskaitant mokestį, įgyvendindamas teisę į mokesčio atskaitą už atitinkamą mokestinį laikotarpį pagal sąskaitą (-as) faktūrą (-as), patvirtinančią (-ias) šių sandorių įvykdymą, arba jeigu visa mokesčio mokėtojo skola buvo padengta kitu būdu ir savo prašyme jis nurodo, kad ši sąlyga įvykdyta. Jeigu šiuo laikotarpiu pradedamas arba jau vyksta likviduojamo mokesčio mokėtojo mokestinis patikrinimas dėl prašomos biudžeto subsidijos, jos suteikimo terminas pradedamas skaičiuoti nuo dienos, kai sprendimas dėl patikrinimo išvadų tampa galutinis. Šios nuostatos taikymo tikslais atlygis laikomas sumokėtu, jeigu mokestis išskaitytas išimtinai pagal iš anksto sutartyje numatytą prievolių įvykdymo užtikrinimą.“

- 9 Mokesčių procedūros kodekso 65 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jei mokesčių administratorius vėluoja sumokėti, už kiekvieną uždelstą dieną mokamos palūkanos, kurių dydis atitinka delspinigių normą. Tačiau palūkanos neskaičiuojamos, jei prašyme (deklaracijoje) nenurodytas teisinis pagrindas dėl didesnės nei 30 % prašomos (deklaruojamos) grąžinti sumos arba mokestis negrąžintas dėl mokesčio mokėtojo ar duomenis privalančio teikti asmens kaltės.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 10 *Humda* teisių pirmtakė kreipėsi į BHA *Bíró Hűtéstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft.* (toliau – BHA), kad ji suteiktų paslaugų įgyvendinant Vengrijos paviljono 2015 m. pasaulinėje parodoje Milane (Italija) įrengimo projektą (toliau – aptariamos paslaugos). Už šias paslaugas BHA išrašė devynias sąskaitas faktūras ir jose nurodė PVM, kurių bendra suma – 486 620 000 HUF (apie 1 230 500 EUR). Šias sąskaitas faktūras apmokėjo bendrovė, kurios teisės perėmė *Humda*, o BHA pervedė Vengrijos mokesčių administratoriui sąskaitose faktūrose nurodytą PVM. Atlikęs patikrinimą Vengrijos mokesčių administratorius konstatavo, kad pagal Vengrijos teisės aktus šis PVM neturėjo būti mokamas Vengrijoje, nes aptariamos paslaugos buvo susijusios su Italijoje esančiu turtu. Vadinas, šis PVM buvo klaidingai nurodytas sąskaitose faktūrose.
- 11 Siekdama susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, *Humda* kreipėsi į *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság* (Nacionalinės mokesčių ir muitų administratoriaus Šiaurės Budapešto mokesčių ir muitų direkcija, Vengrija) su prašymu grąžinti 126 248 760 HUF (apie 320 000 EUR) sumą, atitinkančią PVM ir su juo susijusias palūkanas. *Humda* teigimu, net jeigu ji galėtų civiline tvarka reikalauti, kad sąskaitas faktūras išrašęs asmuo grąžintų šią sumą (vėliau šis asmuo turėtų išsiaiškinti savo situaciją su kompetentinga mokesčių institucija), šiuo atveju ji susidūrė su tuo, kad BHA buvo pradėta likvidavimo teismo tvarka procedūra ir kad, likvidatoriaus teigimu, *Humda* reikalavimas yra netenkintinas.
- 12 Kadangi šis prašymas ir paskesnis skundas Skundų direkcijos buvo atmesti, *Humda* kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą – *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija), iš esmės prašydama pakeisti arba panaikinti Skundų direkcijos priimtą sprendimą. Remiantis prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija, minėtas prašymas iš esmės grindžiamas 2017 m. balandžio 26 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302) ir 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimu *PORR Építési Kft.* (C-691/17, EU:C:2019:327).
- 13 Skundų direkcija teigia, kad šie sprendimai nėra reikšmingi, nes nagrinėjamu atveju aptariamos paslaugos nebuvo teikiamos Vengrijos teritorijoje ir dėl jų neatsirado *Humda* teisės į atskaitą. Be to, ji nenorėjo pasinaudoti teise į atskaitą. Šios bendrovės nurodytuose sprendimuose Teisingumo Teismas sprendė dėl paslaugų gavėjo nepagrįstai sumokėto PVM paslaugų teikėjams pagal sąskaitą faktūrą, kuri buvo neteisingai išrašyta remiantis įprastinėmis apmokestinimo taisyklėmis, nors sandoriui, su kuriuo buvo susijusi sąskaita faktūra, buvo taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema. Skundų direkcija nurodo: kadangi nagrinėjamos paslaugos nepatenka į Vengrijos teisės aktų dėl PVM taikymo sritį, *Humda* prašomas grąžinimas negali būti atliekamas.
- 14 Atsižvelgdamas į minėtus sprendimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, klausia, ar taikytinos nacionalinės teisės nuostatos ir nacionalinė administracinė praktika yra suderinamos su PVM direktyva ir, konkrečiai kalbant, su veiksmingumo, PVM neutralumo ir nediskriminavimo principais. Šiuo aspektu jis teigia, kad nagrinėjamu atveju susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM civilinio proceso tvarka neįmanoma arba pernelyg sudėtinga, nes, pirma, BHA tuo metu buvo pradėta likvidavimo procedūra, antra, BHA likvidatorius pareiškė, kad tuo metu BHA išrašytos sąskaitos faktūros jis negali pakeisti, trečia, BHA neprašė grąžinti nepagrįstai sumokėto mokesčio, ketvirta, *Humda* vis dėlto pradėjo civilinį procesą prieš Vengrijos mokesčių administratorių, penkta, neiginijama, kad PVM buvo sumokėtas į valstybės iždą, ir, šešta, atmestini bet kokie įtarimai dėl sukčiavimo.

- 15 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar, darant prielaidą, kad *Humda* turi teisę tiesiogiai Vengrijos mokesčių administratoriui pateikti prašymą dėl grąžinimo, šis turi sumokėti palūkanas nuo grąžintinos sumos ir, jei taip, į kokius terminus tokiu atveju reikia atsižvelgti.
- 16 Tokiomis aplinkybėmis *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar PVM direktyvos nuostatas ir su jomis susijusius pagrindinius principus, visų pirma veiksmingumo ir mokesčių neutralumo principus, reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai ir jais grindžiama nacionalinė praktika, pagal kuriuos tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo per klaidą išrašė PVM sąskaitą faktūrą už PVM neapmokestinamą sandorį, sąskaitos faktūros gavėjas sumokėjo PVM ją išrašiusiam asmeniui ir yra įrodyta, kad šis asmuo pervedė į biudžetą su atitinkamu sandoriu susijusio PVM sumą, nacionalinė mokesčių institucija negrąžina PVM nei sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui, nei jos gavėjui?
2. Jei Teisingumo Teismas į pirmąjį klausimą atsakytų teigiamai, ar PVM direktyvos nuostatas ir su jomis susijusius pagrindinius principus, visų pirma veiksmingumo, mokesčių neutralumo ir nediskriminavimo principus, reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos [pirmajame klausime] aprašytu atveju sąskaitos faktūros gavėjui draudžiama pateikti tiesiogiai nacionalinei mokesčių institucijai prašymą grąžinti PVM arba tai leidžiama, tik jei susigrąžinti atitinkamą PVM sumą civiline tvarka neįmanoma arba itin sudėtinga, ypač kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo per tą laiką pradėdamas likviduoti?
3. Jei Teisingumo Teismas į antrąjį klausimą atsakytų teigiamai, ar tokiu atveju valstybės narės mokesčių institucija privalo mokėti palūkanas už grąžintiną PVM ir, jei taip, už kokią laikotarpį ji turi juos mokėti, ir ar šiuo aspektu taikomos bendros nuostatos dėl PVM grąžinimo?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

- 17 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva, siejama su veiksmingumo ir PVM neutralumo principais, turi būti aiškinama taip: pagal ją draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, kuriam kitas apmokestinamasis asmuo suteikė paslaugą, negali tiesiogiai reikalauti, kad mokesčių administratorius grąžintų sumą, atitinkančią PVM, kurį šis teikėjas nepagrįstai jam nurodė sąskaitoje faktūroje ir jį sumokėjo į valstybės iždą, kai susigrąžinti šią sumą iš minėto teikėjo neįmanoma arba pernelyg sudėtinga dėl to, kad jam pradėta likvidavimo procedūra.
- 18 Pirma, reikia priminti, kad PVM neutralumo principas, kuris yra Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos esmė, užtikrinamas teisės į atskaitą mechanizmu, kuriuo siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos ir taip garantuojamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš principo yra apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2021 m. liepos 1 d. Sprendimo *Tribunal Económico Administrativo Regional de*

Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Tiesa, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra aiškiai matyti, kad *Humda* turėjo teisę atskaityti sąskaitoje faktūroje nurodytą ir per klaidą sumokėtą PVM. Vis dėlto, kadangi pirmajame ir antrajame klausimuose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi PVM neutralumo principu, reikia konstatuoti, kad *Humda* arba bendrovė, kurios teises ji perėmė, turėjo teisę į šio PVM atskaitą, tačiau tai turi patikrinti minėtas teismas.

- 19 Atsižvelgiant į šią prielaidą, reikėtų priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, nesant PVM direktyvoje jokių nuostatų, susijusių su sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens prievole patikslinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą PVM, iš esmės valstybės narės turi pačios nustatyti šio PVM tikslinimo sąlygas (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 38 punktą ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 20 Siekdamas užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti galimybę patikslinti kiekvieną sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo savo sąžiningumą (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 21 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad nacionalinės teisės aktais, pagal kuriuos, pirma, teikėjas, kuris per klaidą sumokėjo PVM mokestį institucijoms, gali prašyti jį grąžinti ir, antra, paslaugų gavėjas gali šiam teikėjui pareikšti civilinį ieškinį dėl nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimo, nepažeidžiami PVM neutralumo ir veiksmingumo principai. Iš tikrųjų, pagal tokią sistemą paslaugų gavėjas, kuriam teko sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM našta, gali susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas (2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 39 punktas).
- 22 Jei neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM, ypač teikėjo nemokumo atveju, pagal veiksmingumo principą reikalaujama, kad valstybės narės numatytų priemones, kurios būtinos siekiant leisti minėtam paslaugų gavėjui susigrąžinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą mokestį, be kita ko, tiesiogiai pateikiant prašymą dėl grąžinimo mokesčių administratoriui (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 41 punktą ir 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimo *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 48 punktą).
- 23 Tuo remdamasis Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad valstybės narės turi numatyti priemones ir procedūrinę tvarką, kurios yra būtinos siekiant leisti paslaugų gavėjui susigrąžinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą mokestį laikantis veiksmingumo principo (2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 41 punktas).
- 24 Atsižvelgiant į šio sprendimo 18 punkte išdėstytas pirmines pastabas, ši jurisprudencija taikytina tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje. Iš tiesų iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, pirma, kad aptariamos paslaugos buvo susijusios su kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje PVM buvo klaidingai sumokėtas, esančiu nekilnojamuoju turtu. Byloje, kurioje priimtas 2007 m. kovo 15 d. Sprendimas *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), paslaugos nebuvo apmokestintos PVM atitinkamoje valstybėje narėje, nes jos buvo suteiktos kitoje valstybėje narėje. Antra, iš šio prašymo matyti, kad nagrinėjamu atveju nebuvo nei piktnaudžiavimo, nei sukčiavimo, nes paslaugų teikėjas ir gavėjas buvo sąžiningi. Iš to matyti, kad

pagrindinėje byloje, kaip ir byloje, kurioje priimtas nurodytas sprendimas, nėra mokestinių pajamų praradimo rizikos ir paslaugų gavėjui neįmanoma arba pernelyg sudėtinga iš paslaugų teikėjo susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, nes dėl jo jau buvo pradėta likvidavimo procedūra.

- 25 Priešingai, nei savo rašytinėse pastabose teigia Vengrijos vyriausybė, 2007 m. kovo 15 d. Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167) įtvirtintos jurisprudencijos taikymas šioje byloje negali būti paneigtas remiantis tuo, kad pagrindinė byla nesusijusi su paslaugų gavėjo teise į atskaitą. Iš tiesų tame sprendime Teisingumo Teismas neatsižvelgė į tokią diferenciaciją, o išdėstė nuomonę bendrai. Be to, kaip ir šiuo atveju, bylos, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas, aplinkybės buvo susijusios su paslaugomis, neapmokestinamomis PVM valstybėje narėje, kurioje šis mokestis buvo nurodytas sąskaitoje faktūroje ir į kurios biudžetą jis buvo sumokėtas.
- 26 Vis dėlto reikia pridurti, kad valstybės narės turi galimybę nustatyti apmokestinamiesiems asmenims sankcijas, kurios skatintų juos laikytis minėtų pareigų, kad būtų užtikrintas sklandus PVM sistemos veikimas, todėl administracinė pinigine administracinė nuobauda gali būti taikoma apmokestinamajam asmeniui, kurio prašymą grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM lėmė jo paties aplaidumas (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 27 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas patikslino, kad darant prielaidą, jog yra nustatytas apmokestinamojo asmens aplaidumas, o tai turi konstatuoti nacionaliniai teismai, atitinkama valstybė narė turi imtis priemonių, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti nacionalinės teisės aktais siekiamą tikslą, kuo mažiau pažeidžia Sąjungos teisės aktuose įtvirtintus principus, kaip antai PVM neutralumo principą. Todėl, atsižvelgiant į šio principo vietą bendroje PVM sistemoje, tokia sankcija, kaip visiškas atsisakymas suteikti teisę į sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto ir nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimą, atrodo neproporcinga (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 28 Be to, svarbu priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas. Teisingumo Teismas taip pat ne kartą yra nusprendęs, kad sukčiaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis Sąjungos teisės normomis. Todėl nacionaliniai teismai ir institucijos turi atsisakyti suteikti teisę į PVM, kuris buvo nepagrįstai sąskaitoje faktūroje nurodytas ir sumokėtas, atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 50 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 29 Vis dėlto iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje remiantis nagrinėjamais teisės aktais, kuriuos taiko Vengrijos mokesčių administratorius, pirmajame klausime aprašytomis aplinkybėmis, nesant sukčiavimo ar piktnaudžiavimo pavojaus, faktiškai atsisakoma paslaugų gavėjui grąžinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą ir sumokėtą PVM. Iš to matyti, kad šie teisės aktai yra neproporcingi, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 30 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyva, siejama su veiksmingumo ir PVM neutralumo principais, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, kuriam kitas apmokestinamasis asmuo suteikė paslaugą, negali tiesiogiai reikalauti, kad mokesčių administratorius grąžintų sumą, atitinkančią PVM, kurį šis teikėjas nepagrįstai jam nurodė

sąskaitoje faktūroje ir jį sumokėjo į valstybės iždą, kai susigrąžinti šią sumą iš minėto teikėjo neįmanoma arba pernelyg sudėtinga dėl to, kad jam pradėta likvidavimo procedūra, ir šie du apmokestinamieji asmenys negali būti apkaltinti dėl jokio sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, todėl valstybei narei nekyla jokio pavojaus prarasti mokestinių pajamų.

Dėl trečiojo klausimo

- 31 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvą reikia aiškinti taip, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, kuriam kitas apmokestinamasis asmuo suteikė paslaugą, gali tiesiogiai iš mokesčių administratoriaus reikalauti grąžinti sumą, atitinkančią PVM, kuris jam buvo nepagrįstai nurodytas sąskaitoje faktūroje ir kurį jis sumokėjo į valstybės iždą, šis administratorius privalo mokėti palūkanas nuo šios sumos, ir, jei taip, už kokį laikotarpį ir kokia tvarka.
- 32 Dėl pareigos mokėti palūkanas reikia priminti, kad Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, jog jei valstybė narė surinko mokesčius pažeisdama Sąjungos teisę, asmenys turi teisę į tai, kad būtų sugrąžintas ne tik neteisėtai surinktas mokestis, bet ir šiai valstybei sumokėtos arba jos surinktos su šiuo mokesčiu tiesiogiai susijusios sumos. Tai taip pat apima nuostolius, patirtus dėl negalėjimo naudotis pinigų sumomis, kuriuos lėmė per anksti atsiradusi prievolė sumokėti mokestį. Taigi valstybių narių pareigos grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktas mokesčių sumas kartu su palūkanomis principas išplaukia iš šios teisės (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C-591/10, EU:C:2012:478, 25 ir 26 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).
- 33 Teisingumo Teismas pridūrė, kad, nesant Sąjungos teisės aktų, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti sąlygas, kuriomis šios palūkanos turi būti mokamos, be kita ko, palūkanų normą ir apskaičiavimo būdą (paprastosios ar sudėtinės palūkanos). Šios sąlygos turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. jos turi būti ne mažiau palankios nei panašioms reikalavimams pagal vidaus teisę taikomos sąlygos ir neturi būti tokios, kad Sąjungos teisės suteiktų teisių įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas (2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C-591/10, EU:C:2012:478, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 34 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje Vengrijos mokesčių administratorius pareikalavo sumokėti nagrinėjamą PVM ne pažeisdamas Sąjungos teisės aktus, bet pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, kuriame nustatyta, kad „PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs jį sąskaitoje faktūroje“, todėl turi būti sumokėtas klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM. Iš tiesų, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM turi sumokėti šią sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, net jei realus apmokestinamasis sandoris neįvyko (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 26 punktą).
- 35 Vadinasi, šiuo atveju negalima manyti, kad PVM buvo surinktas „pažeidžiant Sąjungos teisę“, kaip tai suprantama pagal 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Littlewoods Retail ir kt.* (C-591/10, EU:C:2012:478), todėl iš minėto sprendimo negalima daryti išvados dėl galimų palūkanų, kurias turi mokėti mokesčių administratorius susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje.
- 36 Atsižvelgiant į tai, kadangi, kaip matyti iš atsakymo į pirmuosius du klausimus, valstybės narės turi pareigą numatyti galimybę tikslinti ar grąžinti sąskaitoje faktūroje nurodytą ir per klaidą sumokėtą PVM apmokestinamajam asmeniui, turinčiam teisę į taip sumokėto PVM atskaitą, jeigu, be kita

ko, nekyla pavojus, kad atitinkama valstybė narė gali prarasti mokestines pajamas, ir toks PVM skolos grąžinimas, atsižvelgiant į jo pobūdį, gali būti prilyginamas „PVM permokai“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 183 straipsnį, susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, tikslinga remtis šia nuostata.

- 37 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad nors PVM direktyvos 183 straipsnyje nenumatyta nei pareiga mokėti palūkanas už grąžintiną PVM permoką, nei momentas, nuo kurio šios palūkanos turi būti mokamos, pagal PVM apmokestinimo sistemos neutralumo principą reikalaujama, kad finansiniai nuostoliai, atsiradę dėl PVM permokos grąžinimo pasibaigus protingam terminui, būtų kompensuojami sumokant palūkanas (2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International*, C-844/19, EU:C:2021:378, 40 punktas).
- 38 Susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuriai būdinga tai, kad paslaugų teikėjui, klaidingai nurodžiusiam PVM sąskaitoje faktūroje, neįmanoma arba pernelyg sudėtinga jį grąžinti dėl to, kad jam pradėta likvidavimo procedūra, apmokestinamasis paslaugų gavėjas, kuris sumokėjo nepagrįstą PVM, kol jis bus grąžintas, patiria finansinių nuostolių dėl negalėjimo disponuoti šio mokesčio suma. Tokiomis aplinkybėmis, jei mokesčių administratorius šio nepagrįstai sumokėto PVM negrąžina per protingą terminą po to, kai gavo atitinkamą apmokestinamojo asmens prašymą, grindžiamą tuo, kad neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti paslaugos teikėjui nepagrįstai sumokėtą sumą, pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas.
- 39 Kalbant apie palūkanų už nepagrįstai sąskaitoje faktūroje nurodyto ir sumokėto PVM grąžinimą taikymo tvarką, iš šio sprendimo 33 punkto matyti, kad, nesant PVM direktyvos nuostatų šiuo klausimu, ši tvarka priklauso valstybių narių procesinei autonomijai, kurią riboja lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai.
- 40 Pagal veiksmingumo principą, kuris nagrinėjamas šioje byloje, reikalaujama, kad, kad nacionalinės teisės normomis, be kita ko, susijusiomis su galbūt mokėtinų palūkanų skaičiavimu, iš apmokestinamojo asmens nebūtų atimta galimybė gauti adekvatų nuostolių, patirtų dėl per protingą terminą negrąžinto PVM, atlyginimą. Atsižvelgdamas į visas pagrindinės bylos aplinkybes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar taip yra nagrinėjamu atveju.
- 41 Šiuo klausimu būtina priminti, kad, remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, nacionalinės administracinės valdžios institucijos ir teismai, įpareigoti taikyti Sąjungos teisės nuostatas pagal savo atitinkamą kompetenciją, privalo užtikrinti visišką šių nuostatų veiksmingą poveikį (2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 52 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), prireikus aiškindami vidaus teisę laikydamiesi Sąjungos teisės.
- 42 Pareiga nacionalinę teisę aiškinti laikantis Sąjungos teisės reiškia, kad nacionalinis teismas turi atsižvelgti į visą nacionalinės teisės sistemą, siekdamas nustatyti, koku mastu ji turi būti taikoma, kad būtų išvengta su Sąjungos teise nesuderinamo rezultato (šiuo klausimu žr. 2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 53 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 43 Vis dėlto Sąjungos teisę atitinkančio nacionalinės teisės aiškinimo principas turi tam tikras ribas. Iš tikrųjų, nacionalinio teismo pareigą remtis Sąjungos teisės turiniu aiškinant ir taikant atitinkamas nacionalinės teisės normas riboja bendrieji teisės principai, įskaitant teisinio saugumo

principą, ir ši pareiga negali būti pagrindas nacionalinę teisę aiškinti *contra legem* (2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 54 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 44 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės įvertinti, ar galima užtikrinti visišką Sąjungos teisės veiksmingą poveikį, atsižvelgdamas į visą nacionalinę teisę ir prireikus *mutatis mutandis* taikydamas nacionalinės teisės nuostatas.
- 45 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą turi būti atsakyta taip: PVM direktyvos 183 straipsnį, siejamą su PVM neutralumo principu, reikia aiškinti taip, kad tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo, kuriam kitas apmokestinamasis asmuo suteikė paslaugą, gali tiesiogiai iš mokesčių administratoriaus reikalauti grąžinti sumą, atitinkančią PVM, kuris jam buvo nepagrįstai nurodytas sąskaitoje faktūroje ir kurį jis sumokėjo į valstybės iždą, šis administratorius privalo mokėti palūkanas nuo šios sumos, jeigu jis jos negrąžino per protingą terminą po to, kai buvo paprašytas tai padaryti. Palūkanų nuo šios sumos taikymo tvarka priklauso valstybių narių procesinei autonomijai, apribotai lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų, su sąlyga, kad nacionalinės teisės normomis, be kita ko, susijusiomis su galbūt mokėtinų palūkanų skaičiavimu, iš apmokestinamojo asmens nebūtų atimta galimybė gauti adekvatų nuostolių, patirtų dėl pavėluoto tos pačios sumos grąžinimo, atlyginimą. Aiškindamas nacionalinę teisę taip, kad ši atitiktų Sąjungos teisę, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neperžengdamas savo jurisdikcijos ribų, turi padaryti viską, kad užtikrintų visapusišką šio 183 straipsnio veiksmingą poveikį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siejama su veiksmingumo ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo principais,**

turi būti aiškinama taip:

pagal ją draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, kuriam kitas apmokestinamasis asmuo suteikė paslaugą, negali tiesiogiai reikalauti, kad mokesčių administratorius grąžintų sumą, atitinkančią PVM, kurį šis teikėjas nepagrįstai jam nurodė sąskaitoje faktūroje ir jį sumokėjo į valstybės iždą, kai susigrąžinti šią sumą iš minėto teikėjo neįmanoma arba pernelyg sudėtinga dėl to, kad jam pradėta likvidavimo procedūra, ir šie du apmokestinamieji asmenys negali būti apkaltinti dėl jokio sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, todėl valstybei narei nekyla jokio pavojaus prarasti mokestinių pajamų.

- 2. Direktyvos 2006/112 183 straipsnis, siejamas su PVM neutralumo principu,**

turi būti aiškinamas taip:

tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, kuriam kitas apmokestinamasis asmuo suteikė paslaugą, gali tiesiogiai iš mokesčių administratoriaus reikalauti grąžinti sumą, atitinkančią PVM, kuris jam buvo nepagrįstai nurodytas sąskaitoje faktūroje ir kurį jis sumokėjo į valstybės iždą, šis administratorius privalo mokėti palūkanas nuo šios sumos, jeigu jis jos negrąžino per protingą terminą po to, kai buvo paprašytas tai padaryti. Palūkanų nuo šios sumos taikymo tvarka priklauso valstybių narių procesinei autonomijai, apribotai lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų, su sąlyga, kad nacionalinės teisės normomis, be kita ko, susijusiomis su galbūt mokėtinų palūkanų skaičiavimu, iš apmokestinamojo asmens nebūtų atimta galimybė gauti adekvatų nuostolių, patirtų dėl pavėluoto tos pačios sumos grąžinimo, atlyginimą. Aiškindamas nacionalinę teisę taip, kad ši atitiktų Sąjungos teisę, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neperžengdamas savo jurisdikcijos ribų, turi padaryti viską, kad užtikrintų visapusišką 183 straipsnio veiksmingą poveikį.

Parašai.