

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

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 suskaitoje fakturoje 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 *Fvárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija) 2021 m. gegužės 25 d. nutartimi, kuri 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),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. L. Arastey Sahún, teisėjai F. Biltgen (pranešėjas) ir J. Passer, generalinis advokatas T. Ąapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį 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. Vlášil,
- Europos Komisijos, atstovaujamos K. Talabér-Ritz ir V. Uher,

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; 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 atskaitai atsiranda, atsiradus prievolei apskaituoti 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 prievolę, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimo ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“.

5 Jos 183 straipsnyje tvirtinta:

„Kai tam tikrą mokestiną laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį jį pačią nustatytomis sąlygomis.

Tačiau valstybės narės gali atsisakyti grąžinti ar perkelti skirtumą, jei jo suma nedidelė.“

Vengrijos teisė

6 Pagrindinis bylos aplinkyboms 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 numatytu mokesčiu apmokestinama:

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

7 Šio įstatymo 39 straipsnyje numatyta:

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

2) Tiesiogiai su nekilnojamoju turtu susijusios paslaugos, nurodytos šio straipsnio 1 dalyje, be kita ko, apima nekilnojamojo turto agentų ir ekspertų paslaugas, apgyvendinimo viešbučiuose

paslaugas, teisi? naudotis nekilnojamoju turtu perdavim? bei pasirengimo statybos darbams ir j? koordinavimo paslaugas.“

8 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos *adózás rendjér?l szóló 2017. évi CL. Törvény* (2017 m. ?statymas Nr. CL d?l mokes?i? proced?ros kodekso) (toliau – Mokes?i? proced?ros kodeksas) 64 straipsnio 3 dalyje nurodyta:

„Nukrypstant nuo šio straipsnio 1 dalies, su s?lyga, kad mokes?io mok?tojas nepateik? prašymo d?l gr?žinimo mokes?i? deklaracijoje, kuria užbaigiamas likvidavimas (supaprastintas likvidavimas) arba savanoriškas likvidavimas (supaprastintas savanoriškas likvidavimas), PVM, kur? prašoma gr?žinti, turi b?ti sumok?tas per 30 dien? nuo deklaracijos gavimo dienos, bet ne anks?iau kaip iki nustatytos datos; šis laikotarpis prat?simas iki 45 dien?, jeigu gr?žintino PVM suma viršija 1 000 000 [Vengrijos forint? (HUF) (apie 2 500 EUR)], jeigu prašymo d?l gr?žinimo pateikimo dien? mokes?io mok?tojas yra sumok?j?s vis? s?skaitoje fakt?roje už kiekvien? sandor? nurodyt? atlyg?, ?skaitant mokest?, ?gyvendindamas teis? ? mokes?io atskait? už atitinkam? mokestin? laikotarp? pagal s?skait? (-as) fakt?r? (-as), patvirtinan?i? (-ias) ši? sandori? ?vykdym?, arba jeigu visa mokes?io mok?tojo skola buvo padengta kitu b?du ir savo prašyme jis nurodo, kad ši s?lyga ?vykdyta. Jeigu šiuo laikotarpiu pradedamas arba jau vyksta likviduojamo mokes?io mok?tojo mokestinis patikrinimas d?l prašomos biudžeto subsidijos, jos suteikimo terminas pradedamas skai?iuoti nuo dienos, kai sprendimas d?l patikrinimo išvad? tampa galutinis. Šios nuostatos taikymo tikslais atlygis laikomas sumok?tu, jeigu mokestis išskaitytas išimtinai pagal iš anksto sutartyje numatyt? prievoli? ?vykdymo užtikrinim?.“

9 Mokes?i? proced?ros kodekso 65 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jei mokes?i? administratorius v?luoja sumok?ti, už kiekvien? uždelst? dien? mokamos pal?kanos, kuri? dydis atitinka delspinigi? norm?. Ta?iau pal?kanos neskai?iuojamos, jei prašyme (deklaracijoje) nenurodytas teisinis pagrindas d?l didesn?s nei 30 % prašomos (deklaruojamos) gr?žinti sumos arba mokestis negr?žintas d?l mokes?io mok?tojo ar duomenis privalan?io teikti asmens kalt?s.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

10 *Humda* teisi? pirmtak? kreip?si ? BHA *Bíró H?téstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft.* (toliau – BHA), kad ji suteikt? paslaug? ?gyvendinant Vengrijos paviljono 2015 m. pasaulin?je parodoje Milane (Italija) ?rengimo projekt? (toliau – aptariamos paslaugos). Už šias paslaugas BHA išraš? devynias s?skaitas fakt?ras ir jose nurod? PVM, kuri? bendra suma – 486 620 000 HUF (apie 1 230 500 EUR). Šias s?skaitas fakt?ras apmok?jo bendrov?, kurios teises per?m? *Humda*, o BHA perved? Vengrijos mokes?i? administratoriui s?skaitose fakt?rose nurodyt? PVM. Atlik?s patikrinim? Vengrijos mokes?i? administratorius konstatavo, kad pagal Vengrijos teis?s aktus šis PVM netur?jo b?ti mokamas Vengrijoje, nes aptariamos paslaugos buvo susijusios su Italijoje esan?iu turtu. Vadinasi, šis PVM buvo klaidingai nurodytas s?skaitose fakt?rose.

11 Siekdama susigr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM, *Humda* kreip?si ? *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság* (Nacionalin?s mokes?i? ir muit? administratoriaus Šiaur?s Budapešto mokes?i? ir muit? direkcija, Vengrija) su prašymu gr?žinti 126 248 760 HUF (apie 320 000 EUR) sum?, atitinkan?i? PVM ir su juo susijusias pal?kanas. *Humda* teigimu, net jeigu ji gal?t? civiline tvarka reikalauti, kad s?skaitas fakt?ras išraš?s asmuo gr?žint? ši? sum? (v?liau šis asmuo tur?t? išsiaiškinti savo situacij? su kompetentinga mokes?i? institucija), šiuo atveju ji susid?r? su tuo, kad BHA buvo prad?ta likvidavimo teismo tvarka proced?ra ir kad, likvidatoriaus teigimu, *Humda* reikalavimas yra netenkintinas.

12 Kadangi šis prašymas ir paskesnis skundas Skund? direkcijos buvo atmesti, *Humda*

kreip?si ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikus? teism? – *F?városi Törvényszék* (Sostin?s apygardos teismas, Vengrija), iš esm?s prašydama pakeisti arba panaikinti Skund? direkcijos priimt? sprendim?. Remiantis prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateikta informacija, min?tas prašymas iš esm?s 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 Skund? direkcija teigia, kad šie sprendimai n?ra reikšmingi, nes nagrin?jamu atveju aptariamos paslaugos nebuvo teikiamos Vengrijos teritorijoje ir d?l j? neatsirado *Humda* teis?s ? atskait?. Be to, ji nenor?jo pasinaudoti teise ? atskait?. Šios bendrov?s nurodytuose sprendimuose Teisingumo Teismas sprend? d?l paslaug? gav?jo nepagr?stai sumok?to PVM paslaug? teik?jams pagal s?skait? fakt?r?, kuri buvo neteisingai išrašyta remiantis ?prastin?mis apmokestinimo taisykl?mis, nors sandoriui, su kuriuo buvo susijusi s?skaita fakt?ra, buvo taikoma atvirkštinio apmokestinimo sistema. Skund? direkcija nurodo: kadangi nagrin?jamos paslaugos nepatenka ? Vengrijos teis?s akt? d?l PVM taikymo srit?, *Humda* prašomas gr?žinimas negali b?ti atliekamas.

14 Atsižvelgdamas ? min?tus sprendimus prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateiks teismas, klausia, ar taikytinos nacionalin?s teis?s nuostatos ir nacionalin? administracin? praktika yra suderinamos su PVM direktyva ir, konkre?iai kalbant, su veiksmingumo, PVM neutralumo ir nediskriminavimo principais. Šiuo aspektu jis teigia, kad nagrin?jamu atveju susigr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM civilinio proceso tvarka ne?manoma arba pernelyg sud?tinga, nes, pirma, BHA tuo metu buvo prad?ta likvidavimo proced?ra, antra, BHA likvidatorius pareišk?, kad tuo metu BHA išrašytos s?skaitos fakt?ros jis negali pakeisti, tre?ia, BHA nepraš? gr?žinti nepagr?stai sumok?to mokes?io, ketvirta, *Humda* vis d?lto prad?jo civilin? proces? prieš Vengrijos mokes?i? administratori?, penkta, negin?ijama, kad PVM buvo sumok?tas ? valstyb?s išd?, ir, šešta, atmestini bet kokie ?tarimai d?l suk?iavimo.

15 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar, darant prielaid?, kad *Humda* turi teis? tiesiogiai Vengrijos mokes?i? administratoriui pateikti prašym? d?l gr?žinimo, šis turi sumok?ti pal?kanas nuo gr?žintinos sumos ir, jei taip, ? kokius terminus tokiu atveju reikia atsižvelgti.

16 Tokiomis aplinkyb?mis *F?városi Törvényszék* (Sostin?s apygardos teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos nuostatas ir su jomis susijusius pagrindinius principus, vis? pirma veiksmingumo ir mokes?i? neutralumo principus, reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai ir jais grindžiama nacionalin? praktika, pagal kuriuos tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo per klaid? išraš? PVM s?skait? fakt?r? už PVM neapmokestinam? sandor?, s?skaitos fakt?ros gav?jas sumok?jo PVM j? išrašiusiam asmeniui ir yra ?rodyta, kad šis asmuo perved? ? biudžet? su atitinkamu sandoriu susijusio PVM sum?, nacionalin? mokes?i? institucija negr?žina PVM nei s?skait? fakt?r? išrašiusiam asmeniui, nei jos gav?jui?

2. Jei Teisingumo Teismas ? pirm?j? klausim? atsakyt? teigiamai, ar PVM direktyvos nuostatas ir su jomis susijusius pagrindinius principus, vis? pirma veiksmingumo, mokes?i? neutralumo ir nediskriminavimo principus, reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos [pirmajame klausime] aprašytu atveju s?skaitos fakt?ros gav?jui draudžiama pateikti tiesiogiai nacionalinei mokes?i? institucijai prašym? gr?žinti PVM arba tai leidžiama, tik jei susigr?žinti atitinkam? PVM sum? civiline tvarka ne?manoma arba itin sud?tinga, ypa? kai s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo per t? laik? pradedamas likviduoti?

3. Jei Teisingumo Teismas ? antr?j? klausim? atsakyt? teigiamai, ar tokiu atveju valstyb?s

nar?s mokes?i? institucija privalo mok?ti pal?kanas už gr?žintin? PVM ir, jei taip, už kok? laikotarp? ji turi juos mok?ti, ir ar šiuo aspektu taikomos bendros nuostatos d?l PVM gr?žinimo?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo ir antrojo klausim?

17 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva, siejama su veiksmingumo ir PVM neutralumo principais, turi b?ti aiškinama taip: pagal j? draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, kuriam kitas apmokestinamasis asmuo suteik? paslaug?, negali tiesiogiai reikalauti, kad mokes?i? administratorius gr?žint? sum?, atitinkan?i? PVM, kur? šis teik?jas nepagr?stai jam nurod? s?skaitoje fakt?roje ir j? sumok?jo ? valstyb?s išd?, kai susigr?žinti ši? sum? iš min?to teik?jo ne?manoma arba pernelyg sud?tinga d?l to, kad jam prad?ta likvidavimo proced?ra.

18 Pirma, reikia priminti, kad PVM neutralumo principas, kuris yra S?jungos teis?s aktais nustatytos bendros PVM sistemos esm?, užtikrinamas teis?s ? atskait? mechanizmu, kuriuo siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant bet koki? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos ir taip garantuojamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, su s?lyga, 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 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?). Tiesa, iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? n?ra aiškiai matyti, kad *Humda* tur?jo teis? atskaityti s?skaitoje fakt?roje nurodyt? ir per klaid? sumok?t? PVM. Vis d?lto, kadangi pirmajame ir antrajame klausimuose prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas remiasi PVM neutralumo principu, reikia konstatuoti, kad *Humda* arba bendrov?, kurios teises ji per?m?, tur?jo teis? ? šio PVM atskait?, ta?iau tai turi patikrinti min?tas teismas.

19 Atsižvelgiant ? ši? prielaid?, reik?t? priminti, kad pagal suformuot? jurisprudencij?, nesant PVM direktyvoje joki? nuostat?, susijusi? su s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens prievole patikslinti s?skaitoje fakt?roje nepagr?stai nurodyt? PVM, iš esm?s valstyb?s nar?s turi pa?ios nustatyti šio PVM tikslinimo s?lygas (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, EU:C:2007:167, 38 punkt? ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 26 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

20 Siekdamos užtikrinti PVM neutralum? valstyb?s nar?s savo vidaus teis?s sistemoje turi numatyti galimyb? patikslinti kiekvien? s?skaitoje fakt?roje nepagr?stai nurodyt? mokest?, jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo ?rodo savo s?žiningum? (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 27 punkt? ir jame nurodyta jurisprudencija).

21 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad nacionalin?s teis?s aktais, pagal kuriuos, pirma, teik?jas, kuris per klaid? sumok?jo PVM mokest? institucijoms, gali prašyti j? gr?žinti ir, antra, paslaug? gav?jas gali šiam teik?jui pareikšti civilin? ieškin? d?l nepagr?stai sumok?t? sum? gr?žinimo, nepažeidžiami PVM neutralumo ir veiksmingumo principai. Iš tikr?j?, pagal toki? sistem? paslaug? gav?jas, kuriam teko s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto PVM našta, gali susigr?žinti nepagr?stai sumok?tas sumas (2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, EU:C:2007:167, 39 punkt?).

22 Jei ne?manoma arba pernelyg sud?tinga susigr?žinti PVM, ypa? teik?jo nemokumo atveju, pagal veiksmingumo princip? reikalaujama, kad valstyb?s nar?s numatyt? priemones, kurios b?tin?s siekiant leisti min?tam paslaug? gav?jui susigr?žinti s?skaitoje fakt?roje nepagr?stai nurodyt? mokest?, be kita ko, tiesiogiai pateikiami prašym? d?l gr?žinimo mokes?i?

administratoriui (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, EU:C:2007:167, 41 punkt? ir 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimo *PORR Építési Kft.*, C?691/17, EU:C:2019:327, 48 punkt?).

23 Tuo remdamasis Teisingumo Teismas padar? išvad?, kad valstyb?s nar?s turi numatyti priemones ir proced?rin? tvark?, kurios yra b?tin?s siekiant leisti paslaug? gav?jui susigr?žinti s?skaitoje fakt?roje nepagr?stai nurodyt? mokest? laikantis veiksmingumo principo (2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, EU:C:2007:167, 41 punktas).

24 Atsižvelgiant ? šio sprendimo 18 punkte išd?styta pirmine pastaba, ši jurisprudencija taikytina tokiai situacijai, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje. Iš ties? iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, pirma, kad aptariamos paslaugos buvo susijusios su kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje PVM buvo klaidingai sumok?tas, esan?iu nekilnojamoju turtu. Byloje, kurioje priimtas 2007 m. kovo 15 d. Sprendimas *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C?35/05, EU:C:2007:167), paslaugos nebuvo apmokestintos PVM atitinkamoje valstyb?je nar?je, nes jos buvo suteiktos kitoje valstyb?je nar?je. Antra, iš šio prašymo matyti, kad nagrin?jamu atveju nebuvo nei piktnaudžiavimo, nei suk?iavimo, nes paslaug? teik?jas ir gav?jas buvo s?žiningi. Iš to matyti, kad pagrindin?je byloje, kaip ir byloje, kurioje priimtas nurodytas sprendimas, n?ra mokestini? pajam? praradimo rizikos ir paslaug? gav?jui ne?manoma arba pernelyg sud?tinga iš paslaug? teik?jo susigr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM, nes d?l jo jau buvo prad?ta likvidavimo proced?ra.

25 Priešingai, nei savo rašytin?se pastabose teigia Vengrijos vyriausyb?, 2007 m. kovo 15 d. Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C?35/05, EU:C:2007:167) ?tvirtintos jurisprudencijos taikymas šioje byloje negali b?ti paneigtas remiantis tuo, kad pagrindin? byla nesusijusi su paslaug? gav?jo teise ? atskait?. Iš ties? tame sprendime Teisingumo Teismas neatsižvelg? ? toki? diferenciacij?, o išd?st? nuomon? bendrai. Be to, kaip ir šiuo atveju, bylos, kurioje buvo priimtas min?tas sprendimas, aplinkyb?s buvo susijusios su paslaugomis, neapmokestinamomis PVM valstyb?je nar?je, kurioje šis mokestis buvo nurodytas s?skaitoje fakt?roje ir ? kurios biudžet? jis buvo sumok?tas.

26 Vis d?lto reikia pridurti, kad valstyb?s nar?s turi galimyb? nustatyti apmokestinamiesiems asmenims sankcijas, kurios skatint? juos laikytis min?t? pareig?, kad b?t? užtikrintas sklandus PVM sistemos veikimas, tod?l administracin? pinigini? administracin? nuobauda gali b?ti taikoma apmokestinamajam asmeniui, kurio prašym? gr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM l?m? 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 prielaid?, jog yra nustatytas apmokestinamojo asmens aplaidumas, o tai turi konstatuoti nacionaliniai teismai, atitinkama valstyb? nar? turi imtis priemoni?, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti nacionalin?s teis?s aktais siekiam? tiksl?, kuo mažiau pažeidžia S?jungos teis?s aktuose ?tvirtintus principus, kaip antai PVM neutralumo princip?. Tod?l, atsižvelgiant ? šio principo viet? bendroje PVM sistemoje, tokia sankcija, kaip visiškas atsisakymas suteikti teis? ? s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto ir nepagr?stai sumok?to PVM gr?žinim?, 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 suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas. Teisingumo Teismas taip pat ne kart? yra nusprend?s, kad suk?iaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis S?jungos teis?s normomis. Tod?l nacionaliniai teismai ir institucijos turi atsisakyti suteikti teis? ? PVM, kuris buvo nepagr?stai s?skaitoje fakt?roje nurodytas ir sumok?tas, atskait?, jei atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus nustatyta, kad šia teise remiamasi suk?iaujant ar piktnaudžiaujant (šiuo

klausimu žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 50 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

29 Vis d?lto iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindin?je byloje remiantis nagrin?jamais teis?s aktais, kuriuos taiko Vengrijos mokes?i? administratorius, pirmajame klausime aprašytomis aplinkyb?mis, nesant suk?iavimo ar piktnaudžiavimo pavojaus, faktiškai atsisakoma paslaug? gav?jui gr?žinti s?skaitoje fakt?roje nepagr?stai nurodyt? ir sumok?t? PVM. Iš to matyti, kad šie teis?s aktai yra neproporcingi, ta?iau tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

30 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pirm?j? ir antr?j? klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyva, siejama su veiksmingumo ir PVM neutralumo principais, turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, kuriam kitas apmokestinamasis asmuo suteik? paslaug?, negali tiesiogiai reikalauti, kad mokes?i? administratorius gr?žint? sum?, atitinkan?i? PVM, kur? šis teik?jas nepagr?stai jam nurod? s?skaitoje fakt?roje ir j? sumok?jo ? valstyb?s išd?, kai susigr?žinti ši? sum? iš min?to teik?jo ne?manoma arba pernelyg sud?tinga d?l to, kad jam prad?ta likvidavimo proced?ra, ir šie du apmokestinamieji asmenys negali b?ti apkaltinti d?l jokio suk?iavimo ir piktnaudžiavimo, tod?l valstybei narei nekyla jokio pavojaus prarasti mokestinii? pajam?.

D?l tre?iojo klausimo

31 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyv? reikia aiškinti taip, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, kuriam kitas apmokestinamasis asmuo suteik? paslaug?, gali tiesiogiai iš mokes?i? administratoriaus reikalauti gr?žinti sum?, atitinkan?i? PVM, kuris jam buvo nepagr?stai nurodytas s?skaitoje fakt?roje ir kur? jis sumok?jo ? valstyb?s išd?, šis administratorius privalo mok?ti pal?kanas nuo šios sumos, ir, jei taip, už kok? laikotarp? ir kokia tvarka.

32 D?l pareigos mok?ti pal?kanas reikia priminti, kad Teisingumo Teismas ne kart? yra nusprend?s, jog jei valstyb? nar? surinko mokes?ius pažeisdama S?jungos teis?, asmenys turi teis? ? tai, kad b?t? sugr?žintas ne tik neteis?tai surinktas mokestis, bet ir šiai valstybei sumok?tos arba jos surinktos su šiuo mokes?iu tiesiogiai susijusios sumos. Tai taip pat apima nuostolius, patirtus d?l negal?jimo naudotis pinig? sumomis, kuriuos l?m? per anksti atsiradusi prievol? sumok?ti mokest?. Taigi valstybi? nari? pareigos gr?žinti pažeidžiant S?jungos teis? surinktas mokes?i? sumas kartu su pal?kanomis principas išplaukia iš šios teis?s (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 nurodyt? jurisprudencij?).

33 Teisingumo Teismas prid?r?, kad, nesant S?jungos teis?s akt?, kiekviena valstyb? nar? savo vidaus teis?s sistemoje turi numatyti s?lygas, kuriomis šios pal?kanos turi b?ti mokamos, be kita ko, pal?kan? norm? ir apskai?iavimo b?d? (paprastosios ar sud?tin?s pal?kanos). Šios s?lygos turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. jos turi b?ti ne mažiau palankios nei panašioms reikalavimams pagal vidaus teis? taikomos s?lygos ir neturi b?ti tokios, kad S?jungos teis?s suteikt? teisi? ?gyvendinimas tapt? praktiškai ne?manomas (2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C?591/10, EU:C:2012:478, 27 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Vis d?lto reikia konstatuoti, kad pagrindin?je byloje Vengrijos mokes?i? administratorius pareikalavo sumok?ti nagrin?jam? PVM ne pažeisdamas S?jungos teis?s aktus, bet pagal PVM direktyvos 203 straipsn?, kuriame nustatyta, kad „PVM moka bet kuris asmuo, nurod?s j? s?skaitoje fakt?roje“, tod?l turi b?ti sumok?tas klaidingai s?skaitoje fakt?roje nurodytas PVM. Iš ties?, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM turi

sumokėti šio skaito fakturoje išraštas asmuo, net jei realus apmokestinamasis sandoris nevyko (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 26 punktas).

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 galimybes tikslinti ar grąžinti skaitoje fakturoje 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 mokesčines 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 skaitoje fakturoje, neįmanoma arba pernelyg sudėtinga į 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 neįrašina 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 palūkanas už nepagrįstai skaitoje fakturoje 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, kuri 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 mokėtinais palūkanų skaičiavimu, iš apmokestinamojo asmens nebūtų atimta galimybė gauti adekvatų nuostolį, patirtą dėl protingo termino neįrašinto PVM, atlyginimo. Atsižvelgdamas į visas pagrindines 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, pareigoti taikyti Sąjungos teisės nuostatas pagal savo atitinkamą kompetenciją, privalo užtikrinti visišką šio 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 laikydami šio Sąjungos teisės.

42 Pareiga nacionalin? teis? aiškinti laikantis S?jungos teis?s reiškia, kad nacionalinis teismas turi atsižvelgti ? vis? nacionalin?s teis?s sistem?, siekdamas nustatyti, koku mastu ji turi b?ti taikoma, kad b?t? išvengta su S?jungos teise nesuderinamo rezultato (šiuo klausimu žr. 2021 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C?844/19, EU:C:2021:378, 53 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

43 Vis d?lto S?jungos teis? atitinkan?io nacionalin?s teis?s aiškinimo principas turi tam tikras ribas. Iš tikr?j?, nacionalinio teismo pareig? remtis S?jungos teis?s turiniu aiškinant ir taikant atitinkamas nacionalin?s teis?s normas riboja bendrieji teis?s principai, ?skaitant teisinio saugumo princip?, ir ši pareiga negali b?ti pagrindas nacionalin? teis? aiškinti *contra legem* (2021 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C?844/19, EU:C:2021:378, 54 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

44 Nagrin?jamu atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?s ?vertinti, ar galima užtikrinti visišk? S?jungos teis?s veiksming? poveik?, atsižvelgdamas ? vis? nacionalin? teis? ir prireikus *mutatis mutandis* taikydamas nacionalin?s teis?s nuostatas.

45 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? tre?i?j? klausim? turi b?ti atsakyta taip: PVM direktyvos 183 straipsn?, siejam? su PVM neutralumo principu, reikia aiškinti taip, kad tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo, kuriam kitas apmokestinamasis asmuo suteik? paslaug?, gali tiesiogiai iš mokes?i? administratoriaus reikalauti gr?žinti sum?, atitinkan?i? PVM, kuris jam buvo nepagr?stai nurodytas s?skaitoje fakt?roje ir kur? jis sumok?jo ? valstyb?s išd?, šis administratorius privalo mok?ti pal?kanas nuo šios sumos, jeigu jis jos negr?žino per proting? termin? po to, kai buvo paprašytas tai padaryti. Pal?kan? nuo šios sumos taikymo tvarka priklauso valstybi? nari? procesinei autonomijai, apribotai lygiavertiškumo ir veiksmingumo princip?, su s?lyga, kad nacionalin?s teis?s normomis, be kita ko, susijusiomis su galb?t mok?tin? pal?kan? skai?iavimu, iš apmokestinamojo asmens neb?t? atimta galimyb? gauti adekvat? nuostoli?, patirt? d?l pav?luoto tos pa?ios sumos gr?žinimo, atlyginim?. Aiškindamas nacionalin? teis? taip, kad ši atitikt? S?jungos teis?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, neperžengdamas savo jurisdikcijos rib?, turi padaryti visk?, kad užtikrint? visapusišk? šio 183 straipsnio veiksming? poveik?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

46 Kadangi šis procesas pagrindin?s byl? šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, siejama su veiksmingumo ir prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) neutralumo principais,

turi b?ti aiškinama taip:

pagal j? draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, kuriam kitas apmokestinamasis asmuo suteik? paslaug?, negali tiesiogiai reikalauti, kad mokes?i? administratorius gr?žint? sum?, atitinkan?i? PVM, kur? šis teik?jas nepagr?stai jam nurod? s?skaitoje fakt?roje ir j? sumok?jo ? valstyb?s išd?, kai susigr?žinti ši? sum? iš min?to teik?jo ne?manoma arba pernelyg sud?tinga d?l to, kad jam prad?ta likvidavimo proced?ra, ir šie du apmokestinamieji asmenys negali b?ti apkaltinti d?l jokio suk?iavimo 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:

tuomet 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 kurią jis sumokėjo šioje valstybės išdė, 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 principams, su sąlyga, kad nacionalinės teisės normomis, be kita ko, susijusiomis su galbūt mokėtinais palūkanų skaičiavimu, iš apmokestinamojo asmens nebūtų atimta galimybė gauti adekvatų nuostolį, patirtą dėl pavoluoto tos pačios sumos grąžinimo, atlyginimų. 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.

* Proceso kalba: vengrų.