

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. rugsėjis 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, kuri 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 pirmininkas K. Jürimäe (pranešėjas) ir teisėjas N. Piçarra,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį 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. Vlášil,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir L. Mantl,

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 pagrindinį 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 palėkaną nuo šio mokesčio sumos.

## **Teisinis pagrindas**

### **Sjungos 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, 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.“

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

### **Vokietijos teisė**

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

„1. Mokestį galima nustatyti mažesnį 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 ūvairių 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 deklaruodavo savo įvykdytus

pardavimus, kuriems taikoma tik 7 % tarifas, ir atskaitydavo su pirkimais susijusį pirkimo PVM, taikydamas 19 % tarifą. Susidariusi mokėsi skolą pareiškėjas pagrindinėje byloje sumokėjo Vokietijos mokėsi 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 sąrašo jo sukėlimo. Vis dėlto atlikdama mokesčių patikrinimo mokesčių inspekcija nusprendė, kad pareiškėjo pagrindinėje byloje pardavimo sandoriams turėtų būti taikomas ne lengvatinis, o standartinis PVM tarifas.

10 Po šio mokesčio patikrinimo buvo pradėtas teismo procesas *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas). Pasibaigus šiam teismo procesui, šis teismas 2019 m. liepos 2 d. sprendime, kuris jau šiešėjo, padarė išvadą, kad pareiškėjo pagrindinėje byloje pardavimo sandoriams teisingai taikomas lengvatinis PVM tarifas. Vis dėlto jis nusprendė, kad pareiškėjo pagrindinėje byloje pirkimams taip pat turėtų būti taikomas lengvatinis 7 % tarifas. Taigi pareiškėjo pagrindinėje byloje pirkimo PVM atskaita buvo atitinkamai sumažinta.

11 Siekdama vykdyti 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 teikėjų, kad jie išrašytų atitinkamas kreditines sąskaitas faktūras ir pervesť jam skirtumą.

12 Visi teikėjai prieš pareiškėjo pagrindinėje byloje rėmėsi Vokietijos civilinėje teisėje numatytu senatimi grindžiamu prieštaravimu. Taigi nagrinėjamos kreditinės sąskaitos faktūros nebuvo išrašytos ir pareiškėjas pagrindinėje byloje negavo iš teikėjo reikalaujamą sumą.

13 Šiomis aplinkybomis 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 susijusį palūkaną 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 šio sprendimo netenkinti prašymo taip pat buvo pripažinti nepagrįstais.

15 Pareiškėjas pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme ginėjo tai, kad buvo atmetas jo prašymas atleisti nuo *a posteriori* reikalaujamo PVM. Šiam teismui kyla abejonė dėl PVM direktyvos aiškinimo, kiek tai susiję su mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principo taikymu teisėms grėžinimais.

16 Jo abejonės taip pat grindžiamos teikėjo galimybe išrašyti kreditines sąskaitas faktūras neribotą laiką, taigi ir po to, kai Vokietijos mokesčių administratorius grėžina mokesčių pirkėjui. Jei šie teikėjai vėliau paprašytų šio administratoriaus grėžinti permokę, kiltų rizika, kad mokesčių administratorius turėtų grėžinti tų patį PVM du kartus ir nebūtinais turėtų galimybę pareikšti atgręžtiną reikalavimą prekėms, dėl kurių išrašytos sąskaitos faktūros, pirkėjui.

17 Šiomis aplinkybomis *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagrindinės bylos aplinkybomis pagal [PVM] direktyvos nuostatas, visų pirma mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principus, reikalaujama, kad pareiškėjas pagrindinėje byloje turėtų teisę tiesiogiai mokesčių administratoriaus prašyti grėžinti savo teikėjams permokėtą [PVM], skaitant su juo susijusias palūkanas, net jei išlieka galimybė, kad savo reikalavimus mokesčių

administratoriui v?liau pareikš šie tiek?jai, remdamiesi kreditin?mis s?skaitomis fakt?romis, ir gali b?ti, kad mokes?i? administratorius tuo metu nebegal?s pareikšti savo atgr?žtinio reikalavimo pareišk?jui pagrindin?je byloje, taigi kils pavojus, kad mokes?i? administratorius tur?s gr?žinti t? pat? [PVM] du kartus?“

## D?I prejudicinio klausimo

18 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva, taip pat PVM neutralumo ir veiksmingumo principai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos reikalaujama, kad preki? tiekimo gav?jas tiesiogiai mokes?i? administratoriaus atžvilgiu tur?t? teis? ? s?skaitoje fakt?roje nepagr?stai nurodyto PVM, kur? jis sumok?jo tiek?jams ir kur? šie sumok?jo ? valstyb?s biudžet?, ?skaitant su juo susijusias pal?kanas, gr?žinim? tokiomis aplinkyb?mis, kai, viena vertus, jis nesuk?iavo, nepiktnaudžiavo ar nebuvo aplaidus, bet nebegali reikalauti šio gr?žinimo iš ši? tiek?j? d?I nacionalin?je teis?je numatyto senaties termino, ir, kita vertus, formaliai šie tiek?jai v?liau gali prašyti mokes?i? administratoriaus gr?žinti permok? išrašydami kreditines s?skaitas fakt?ras, susijusias su iš pradži? ši? tiekim? gav?jui išrašytomis s?skaitomis fakt?romis.

19 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Iš ties? atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinam?j? asmen? nuo vykdant bet koki? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s 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 aplinkyb?mis prašymas gr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM yra susij?s su teise ? nepagr?stai sumok?t? sum? gr?žinim?, kuria pagal suformuot? jurisprudencij? siekiama pašalinti mokes?io nesuderinamumo su S?jungos teise pasekmes ir neutralizuoti jo ekonomin? našt?, nepagr?stai perkelt? ?kio subjektui, kuriam ji galiausiai iš tikr?j? teko (šiuo klausimu žr. 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 24 ir 25 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?).

21 Vis d?lto, nesant prašymus gr?žinti mokes?ius reglamentuojan?i? S?jungos teis?s akt?, kiekviena valstyb? nar? savo vidaus teis?s sistemoje turi numatyti s?lygas, kurioms esant toks prašymas gali b?ti pateiktas; šios s?lygos turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. jos neturi b?ti mažiau palankios nei s?lygos, taikomos panašiems reikalavimams, grindžiamiems vidaus teis?s nuostatomis, ir neturi b?ti suformuluotos taip, kad naudojimasis S?jungos teis?je nustatytomis teis?mis tapt? praktiškai ne?manomas (2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, EU:C:2007:167, 37 punktas ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 50 punktas).

22 Kadangi iš esm?s valstyb?s nar?s turi nustatyti s?lygas, kurioms esant nepagr?stai s?skaitoje fakt?roje nurodytas PVM gali b?ti koreguojamas, Teisingumo Teismas sutinka, kad sistema, kurioje, pirma, prek?s tiek?jas, kuris per klaid? sumok?jo mokes?i? institucijoms PVM, gali prašyti j? gr?žinti ir, antra, šios prek?s pirk?jas gali pardav?jui pareikšti civilin? ieškin? d?I nepagr?stai sumok?t? sum? išieškojimo, atitinka PVM neutralumo ir veiksmingumo principus. Iš tikr?j?, pagal toki? sistem? pirk?jas, kuriam teko s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto mokes?io našta, gali susigr?žinti nepagr?stai sumok?tas 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 punkt?).

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 fakturoje 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 rodymus nustatyta, kad teisė sąskaitoje fakturoje nepagrįstai nurodyto ir sumokėto PVM grąžinimui remiamasi sukaujant 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 sąskaitoje fakturoje klaidingai nurodyto ir nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimui, 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 prekė pirkėjui atsisakoma grąžinti pirkimo PVM, kuris buvo nepagrįstai nurodytas jam išrašytoje sąskaitoje fakturoje ir kurį jis permokėjo savo tiekėjams, prieštarauja ne tik PVM neutralumo ir veiksmingumo principams, bet ir yra neproporcingos, kai pirkėjas negali prašyti tiekėjo grąžinti šį mokestį vien dėl senaties, kuria jie remiasi prieš jį, o jis nesukčiavo, nepiktnaudžiavo ir nebuvo aplaidus.

26 Šiomis aplinkybomis, jeigu pirkėjui neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti iš tiekėjo sąskaitoje fakturoje 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 tiekėjo 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 perskaitymą. Būtent dėl šių aplinkybių Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinamasis asmuo negali pretenduoti į PVM sumos atskaitą, jeigu ši suma nebuvo nurodyta jam išrašytoje sąskaitoje fakturoje, todėl nebuvo perkelta galutiniam vartotojui (2022 m. sausio 13 d. Sprendimo *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, 31 punktą).

29 Antra, dėl klausimo, ar tiekėjo nemokumo nebuvimas gali turėti tokos teisės į PVM grąžinimą, atsižvelgiant į šio sprendimo 23 punkte nurodytą jurisprudenciją, neginėjama, kad sisteminis terpinio „visų pirma“ vartojimas šioje jurisprudencijoje rodo, kad tiekėjo nemokumo atvejis yra tik viena iš aplinkybių, kurioms esant gali būti neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti sąskaitoje fakturoje nepagrįstai nurodytą ir sumokėtą PVM (2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 41 punktą; 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 53 punktą; 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 gręžinimo rizika dėl to, kad tiekėjai gali išrašyti kreditines sąskaitas faktūras, susijusias su iš pradžių pirkėjui išrašytais sąskaitomis faktūromis, po to, kai mokesčių administratorius gręžina jam mokesčius, ir vėliau prašyti mokesčių administratoriaus gręžinti permokę, 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 sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto ir sumokėto PVM gręžinimui, jei nustatyta, kad šia teise remiamasi sukiaujant ar piktnaudžiaujant.

32 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad PVM srityje tam, kad būtų konstatuotas piktnaudžiavimas, turi būti tenkinamos dvi sąlygos. Pirma, nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamose PVM direktyvos ir į nacionalinį teisę perkeliančią nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytą sąlygų taikymą, turi būti įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šioms nuostatomis siekiamam tikslui. Antra, objektyvių rodymų 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 Nagrinėjamo atveju, pirma, pirkėjas sumokėjo tiekėjams sąskaitose faktūrose nurodytas PVM sumas ir, antra, šie tiekėjai pervedė šias PVM sumas mokesčių administratoriui, tačiau tai turi patikrinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Taigi, jei minėti tiekėjai išrašytų kreditines sąskaitas faktūras ir pateiktų šiam mokesčių administratoriui prašymus gręžinti permokę po to, kai šis jį gręžino 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 gręžintas mokestis, o tai pašalina dvigubo gręžinimo riziką.

34 Galiausiai dėl palėkanę pažymėtina, jog Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad jei valstybė narė surinko mokesčius pažeisdama Sąjungos teisę, asmenys turi teisę tai, kad būtų sugręžintas 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 Nagrinėjamo atveju tik vykdžius 2019 m. liepos 2 d. prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimą, kuriuo pirkimo mokesčio atskaita sumažinta nuo 19 % iki 7 %, pareiškėjui pagrindinėje byloje galėtų tekti ekonominę naštą, 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 finansinį 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, pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyva, PVM neutralumo ir veiksmingumo principai turi būti aiškinami taip: pagal juos reikalaujama, kad prekės tiekimo gavėjas tiesiogiai mokesčių administratoriaus atžvilgiu turėtų teisę suskaitoje fakturoje nepagrįstai nurodyto PVM, kurį jis sumokėjo tiekėjams, o šie – valstybės biudžetui, ir su juo susijusių palėkanų grąžinimą tokiomis aplinkybomis, kai, viena vertus, jis nesukčiavo, nepiktnaudžiavo ar nebuvo aplaidus, bet nebegali reikalauti šio grąžinimo iš šio tiekėjo dėl nacionalinėje teisėje numatyto senaties termino, ir, kita vertus, formaliai šie tiekėjai vėliau gali reikalauti iš mokesčių administratoriaus grąžinti permokę išrašydami kreditines sskaitas fakturas, susijusias su iš pradžių šio tiekimo gavėjams išrašytais sskaitomis faktromis. 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 prekės tiekimo gavėjas tiesiogiai mokesčių administratoriaus atžvilgiu turėtų teisę suskaitoje fakturoje nepagrįstai nurodyto PVM, kurį jis sumokėjo tiekėjams, o šie – valstybės biudžetui, ir su juo susijusių palėkanų grąžinimą tokiomis aplinkybomis, kai, viena vertus, jis nesukčiavo, nepiktnaudžiavo ar nebuvo aplaidus, bet nebegali reikalauti šio grąžinimo iš šio tiekėjo dėl nacionalinėje teisėje numatyto senaties termino, ir, kita vertus, formaliai šie tiekėjai vėliau gali reikalauti iš mokesčių administratoriaus grąžinti permokę išrašydami kreditines sskaitas fakturas, susijusias su iš pradžių šio tiekimo gavėjams išrašytais sskaitomis faktromis. Mokesčių administratoriui per protingą terminą negrąžinus nepagrįstai surinkto PVM, žala, patirta dėl negalėjimo disponuoti nepagrįstai surinkto PVM suma, turi būti kompensuojama sumokant delspinigius.**

Parašai.

\* Proceso kalba: vokiečių.