TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2025 m. rugpjūčio 1 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 1 straipsnio 2 dalis, 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 78 straipsnis – Eksporto neapmokestinimas – 146 straipsnio 1 dalies b punktas – Neapmokestinamasis prekių tiekimas – PVM grąžinimo pirkėjams nerezidentams Europos Sąjungoje administravimo paslauga – Viena paslauga – Atskiros ir savarankiškos paslaugos – Pagrindinis ar papildomas paslaugos pobūdis – Neapmokestinimo atvejai pagal 135 straipsnio 1 dalies d punktą ir 146 straipsnio 1 dalies e punktą – Teisėtų lūkesčių apsauga – Apmokestinamoji vertė“

Byloje C-427/23

dėl *Szegedi Törvényszék* (Segedo teismas, Vengrija) 2023 m. liepos 3 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. liepos 11 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Határ Diszkont Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas I. Jarukaitis, teisėjai N. Jääskinen (pranešėjas), A. Arabadjiev, M. Condinanzi ir R. Frendo,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorius I. Illéssy, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2024 m. spalio 17 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos D. Csoknyai, Z. Fehér ir K. Szíjjártó,

– Europos Komisijos, atstovaujamos V. Bottka, J. Jokubauskaitės ir A. Sipos,

susipažinęs su 2024 m. gruodžio 19 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

* Proceso kalba: vengrų.

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) 1 straipsnio 2 dalies, 2 straipsnio 1 dalies c punkto, 73 ir 78 straipsnių, 135 straipsnio 1 dalies d punkto ir 146 straipsnio 1 dalies e punkto ir teisėtų lūkesčių apsaugos principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Diszkont Kft.* (toliau – *Határ Diszkont*) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus Skundų direkcija, Vengrija; toliau – Skundų direkcija) ginčą dėl pastarosios atsisakymo neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) išlaidų, susijusių su PVM grąžinimu pirkėjams nerezidentams Europos Sąjungoje.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatyta:

„Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“

4 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<…>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<…>“

5 Minėtos direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

6 Šios direktyvos 78 straipsnyje nurodyta:

„Apmokestinamoji vertė apima:

a) mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM;

b) atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui, komisinius mokesčius, pakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidas, kurias tiekėjui turi padengti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo.

Taikant pirmos pastraipos b punktą valstybės narės atsitiktinėmis išlaidomis gali laikyti išlaidas, dėl kurių sudarytas atskiras susitarimas.“

7 PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<…>

d) sandoriai, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų, išskyrus skolų išieškojimą;

<…>“

8 Šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<…>

b) prekių tiekimas, kai jų atitinkamoje teritorijoje neįsisteigęs prekes įsigyjantis asmuo jas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų, arba tai atlikta jo vardu, išskyrus atvejus, kai įsigyjantis asmuo išgabena prekes, skirtas įrengti, aprūpinti kuru pramogų laivus, privačius orlaivius ar kitas asmeniniams poreikiams tenkinti naudojamas transporto priemones arba papildyti jų atsargas.

<…>

e) paslaugų teikimas, įskaitant transporto paslaugas ir pagalbinius sandorius, bet išskyrus neapmokestinamas pagal 132 ir 135 straipsnius paslaugas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių, kurioms taikomi 61 straipsnis ir 157 straipsnio 1 dalies a punktas, eksportu ar importu.“

9 Minėtos direktyvos 147 straipsnis suformuluotas taip:

„1. 146 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytas prekių tiekimas, kai prekės išgabenamos asmeniniame keleivio bagaže, neapmokestinamas tik tuo atveju, jei tenkinamos šios sąlygos:

a) keleivis nėra įsisteigęs Bendrijoje;

b) prekės išgabenamos iš Bendrijos iki trečio mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo patiektos prekės, pabaigos;

c) bendra tiekimo vertė, įskaitant PVM, yra didesnė nei 175 EUR ar lygiavertė suma nacionaline valiuta, kuri nustatoma kasmet pagal spalio mėn. pirmosios darbo dienos valiutos perskaičiavimo kursą ir įsigalioja kitų metų sausio mėn. 1 d.

Tačiau valstybės narės gali neapmokestinti ir tiekimo, kurio bendra vertė yra mažesnė už c punkto pirmoje pastraipoje nurodytą sumą.

2. Taikant 1 dalį, „keleivis, kuris nėra įsikūręs Bendrijoje“ – keleivis, kuris Bendrijoje neturi nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos. <…>

Eksporto faktas įrodomas pateikus sąskaitą-faktūrą ar kitą jai prilyginamą dokumentą, kuris patvirtinamas muitinės įstaigoje išvykstant iš Bendrijos.

Kiekviena valstybė narė pateikia [Europos] Komisijai antspaudų, kurie naudojami antroje pastraipoje nurodytam patvirtinimui, pavyzdžius. Komisija šią informaciją persiunčia kitų valstybių narių mokesčių institucijoms.“

Vengrijos teisė

PVM įstatymas

10 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII) (*Magyar Közlöny* 2007/155), (toliau – PVM įstatymas) 70 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Prekių tiekimo ir paslaugų tiekimo atveju apmokestinamąją vertę sudaro:

<…>

b) papildomos išlaidos, kurias prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas perkėlė prekių įgijėjui arba paslaugos gavėjui, be kita ko: komisiniai ar kitų rūšių tarpininkavimo, pakavimo, transporto ir draudimo išlaidos;

<…>“

11 Pagal šio įstatymo 86 straipsnio 1 dalį neapmokestinama:

„<…>

d) paslaugos, susijusios su einamosiomis sąskaitomis, indėliais ir klientų sąskaitomis, mokėjimais, pervedimais, čekiais, kitomis piniginėmis skolomis ir finansinėmis priemonėmis, įskaitant derybas, išskyrus patį (nesumokėtų) skolų išieškojimą;

e) paslaugos, susijusios su Vengrijos ir užsienio teisės aktuose numatytomis mokėjimo priemonėmis, įskaitant derybas, išskyrus kolekcionuojamas monetas ar banknotus, pavyzdžiui, aukso, sidabro ar kitų metalų monetas ar banknotus, kurie paprastai nėra naudojami kaip atsiskaitymo priemonė, arba numizmatinės vertės monetas;

<…>“

12 Minėto įstatymo 98 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Prekių, siunčiamų paštu arba iš šalies gabenamų į šalį už Bendrijos ribų, tiekimas neapmokestinamas, jeigu siuntimas ar gabenimas atliekamas:

a) paties tiekėjo arba trečiojo asmens tiekėjo vardu;

b) paties pirkėjo arba jo vardu veikiančio trečiojo asmens, jeigu įvykdytos šio straipsnio 3 ir 4 dalyse arba šio įstatymo 99 ir 100 straipsniuose numatytos papildomos sąlygos.“

13 To paties įstatymo 99 straipsnyje nustatyta:

„1. Jei pirkėjas yra užsienio keleivis ir tiekiamos prekės <…> yra jo asmeninio ar kelioninio bagažo dalis, siekiant taikyti 98 straipsnio 1 dalyje numatytą neapmokestinimą PVM reikia, kad:

a) atlygis, įskaitant mokestį, už prekių pristatymą viršytų 175 eurų sumą;

b) užsienio keleivis įrodytų savo statusą, pagrįsdamas jį galiojančiais kelionės dokumentais ar kitais galiojančiais valdžios institucijų išduotais, Vengrijoje pripažįstamais dokumentais, padedančiais nustatyti jo asmens tapatybę (toliau visi kartu – kelionės dokumentai);

c) prekių išvežimo iš Bendrijos vietoje institucija patvirtintų, kad jos buvo išvežtos iš Bendrijos teritorijos, uždėdama vizą ir antspaudą šiuo tikslu valstybės mokesčių administratoriaus pateiktoje formoje arba bet kurioje kitoje nacionalinio mokesčių administratoriaus leidžiamoje formoje, kurioje nurodomi 10 dalyje minimi duomenys (toliau bendrai – prašymo grąžinti mokestį forma), kai kartu pateikiamos prekės ir originali sąskaita faktūra, patvirtinanti įvykdytą prekių tiekimą.

2. Tam, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu, prekių pardavėjas, turi ne tik išrašyti sąskaitą faktūrą, bet ir užsienio keleivio prašymu užpildyti prašymo grąžinti mokestį formą. Sąskaitoje faktūroje ir prašymo grąžinti mokestį formoje pateikiami duomenys, susiję su užsienio keleivio tapatybės nustatymu, neturi skirtis nuo tų, kurie nurodyti kelionės dokumentuose. Užsienio keleivis privalo prekių pardavėjui pateikti kelionės dokumentus. Prašymo grąžinti mokestį formoje turi būti pateikti tik su prekių tiekimu susiję duomenys iš vienos sąskaitos faktūros, todėl jie negali skirtis nuo pateiktų sąskaitoje faktūroje. Prašymo grąžinti mokestį formą trimis egzemplioriais parengia prekių pardavėjas, kuris keleiviui perduoda pirmuosius du egzempliorius ir saugo trečiąjį savo apskaitos dokumentuose.

3. Patvirtindama, kad 1 dalies c punkte nurodytos prekės buvo išvežtos, muitinė iš keleivio paima antrą prašymo grąžinti mokestį formos egzempliorių, kuriame yra viza ir antspaudas.

4. Neapmokestinimui taikomos šios sąlygos:

a) prekių pardavėjas turi pirmą prašymo grąžinti mokestį formos egzempliorių su 1 dalies c punkte nurodyta viza ir antspaudu ir

b) jei mokestis buvo sumokėtas tiekiant prekes, pardavėjas šį mokestį grąžina užsienio keleiviui pagal 5–8 dalis.

5. Užsienio keleivis pats asmeniškai arba jo vardu ir naudai veikiantis įgaliotasis atstovas gali prašyti, kad prekių pardavėjas grąžintų mokestį. Tuo atveju, jei užsienio keleivis

a) veikia asmeniškai, jis turi pateikti savo kelionės dokumentus;

b) veikia ne asmeniškai, jo vardu ir jo naudai veikiantis asmuo turi pridėti jo vardu parengtą rašytinį galiojimą.

6. Kad būtų grąžintas mokestis, užsienio keleivis arba jo įgaliotas asmuo:

a) perduoda prekių pardavėjui pirmą prašymo grąžinti mokestį formos egzempliorių su viza ir antspaudu pagal 1 dalies c punktą ir

b) pateikia prekių pardavėjui sąskaitos faktūros, patvirtinančios prekių tiekimą, originalą.

7. Užsienio keleiviui mokestis turi būti grąžinamas [Vengrijos] forintais ir mokamas grynaisiais. Vis dėlto prekių tiekėjas ir užsienio keleivis gali susitarti dėl kitokios valiutos ir kitokio mokėjimo būdo.

8. Prekių pardavėjas taip pat privalo užtikrinti, kad sąskaita faktūra, patvirtinanti įvykdytą prekių tiekimą, nesudarytų pagrindo dar kartą prašyti grąžinti mokestį. Šiuo tikslu prieš grąžindamas [keleiviui] sąskaitos faktūros originalą jis turi joje įrašyti žodžius „PVM apskaitytas“ ir padaryti sąskaitos faktūros su tokiais žodžiais fotokopiją, kurią privalo saugoti savo apskaitoje.

<…>“

14 Pagal PVM įstatymo 102 straipsnio 1 dalį neapmokestinamos taip pat paslaugos, tiesiogiai susijusios su prekėmis:

„<…>

b) kurios buvo išvežtos iš Bendrijos teritorijos pagal eksporto procedūrą ir kurioms išduotas 98 straipsnio 2 dalies a punkte nurodytos institucijos išvežimo iš Bendrijos teritorijos patvirtinimas;

<…>“

1992 m. Įstatymas Nr. LXXIV dėl pridėtinės vertės mokesčio

15 *Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény* (1992 m. Įstatymas Nr. LXXIV dėl pridėtinės vertės mokesčio) (*Magyar Közlöny*, 1992/128), galiojusiame iki 2007 m. gruodžio 31 d., pagal šio įstatymo 30 straipsnio 1 dalį, siejamą su šio įstatymo 2 priedu, į neapmokestinamųjų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sąrašą buvo įtrauktas „mokesčių grąžinimas užsienio keleiviams, pardavėjo vykdomas pagal konkrečias teisės aktų nuostatas“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

16 2020 m. *Határ Diszkont* parduodavo įvairias prekes pirkėjams nerezidentams Sąjungoje savo parduotuvėje Tompa (Vengrija) netoli Serbijos ir Vengrijos sienos.

17 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad šie pirkėjai tą pačią dieną eksportuodavo Vengrijoje įsigytas prekes ir kad su šiais pirkimais susijusiose mokėjimo grynaisiais pinigais sąskaitose faktūrose buvo nurodyta „patikslintas PVM“. Po eksporto *Határ Diszkont* minėtiems pirkėjams grąžindavo visą sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą ir išrašydavo atitinkamą išmokėjimo kvitą, kuriame būdavo jį išrašiusio asmens ir gavėjo parašai.

18 Už PVM grąžinimo administravimą *Határ Diszkont* šiems pirkėjams nerezidentams Sąjungoje išrašydavo sąskaitas faktūras, atitinkančias 15 % grąžinto PVM. PVM grąžinimo dieną *Határ Diszkont* išrašydavo sąskaitas faktūras dėl šių PVM grąžinimo administravimo išlaidų, kurių apmokėjimą grynaisiais pinigais patvirtindavo įmokėjimo kvitai. Savo PVM deklaracijose *Határ Diszkont* pajamas iš PVM grąžinimo administravimo išlaidų nurodė kaip atlygį už neapmokestinamąsias paslaugas.

19 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos taip pat matyti, kad informacija, susijusi su PVM grąžinimo administravimo išlaidomis, buvo skelbiama *Határ Diszkont* parduotuvėje ir kad užsienio pirkėjai žodžiu buvo informuoti tiek apie šias išlaidas, tiek apie jų apskaičiavimo tvarką.

20 Per *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus Mokesčių ir muitų direkcija, Vengrija; toliau – pirmosios pakopos mokesčių administratorius) atliktą 2020 m. mokestinį patikrinimą *Határ Diszkont* teigė, kad PVM grąžinimo administravimo paslaugos buvo neapmokestinamos, tačiau kelis kartus pakeitė savo poziciją dėl šio neapmokestinimo pagrindo.

21 Savo pastabose dėl patikrinimo protokolo *Határ Diszkont*, be kita ko, teigė, kad PVM grąžinimo administravimo išlaidos gali būti laikomos atlygiu už finansinių paslaugų teikimą, neapmokestinamą pagal PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalies d ir e punktus. Be to, *Határ Diszkont* teigimu, PVM įstatymo 102 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas paslaugų, tiesiogiai susijusių su prekės eksportu, neapmokestinimas jai taip pat galėjo būti taikomas šioje byloje. *Határ Diszkont* taip pat nurodė, kad vis dėlto, remiantis informacija, kurią ji gavo iš *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administravimo centrinio administratoriaus Ryšių su naudotojais ir informacijos departamentas, Vengrija; toliau – Ryšių su naudotojais departamentas), kai jis atsakė į per patikrinimą jam pateiktą klausimą, PVM grąžinimo administravimo išlaidos turėjo būti laikomos papildomomis išlaidomis, kaip jos suprantamos pagal PVM įstatymo 70 straipsnio 1 dalies b punktą,

susijusiomis su prekių tiekimu, kuris neapmokestinamas PVM pagal šio įstatymo 99 straipsnį, ir kad kaip papildomos išlaidos jos vertinamos taip pat kaip pagrindinis sandoris, kiek tai susiję su PVM apmokestinimo tvarka.

22 Pirmosios pakopos mokesčių administratorius atmetė visus *Határ Diszkont* nurodytus neapmokestinimo pagrindus ir 2022 m. liepos 22 d. sprendime konstatavo, kad jai tenka PVM nepriemoka.

23 Savo sprendime šis administratorius visų pirma išnagrinėjo, ar PVM grąžinimo administravimo paslauga gali būti laikoma papildoma prekių tiekimo paslauga, ir padarė išvadą, kad tai yra savarankiška paslauga. Jis, be kita ko, pabrėžė, kad prekių tiekimas ir šios paslaugos teikimas nesutampa laiko atžvilgiu, todėl negalima teigti, kad minėta paslauga palengvino ar papildė šių prekių tiekimą. Ši institucija taip pat pabrėžė, kad PVM grąžinimo administravimo paslauga negali būti laikoma būtina prekių tiekimui, kuris buvo užbaigtas išvežus šias prekes iš Sąjungos teritorijos, atlikti. Be to, šio administratoriaus nuomone, *Határ Diszkont* teikiama paslauga nepalengvino nei šių prekių naudojimo, nei vartojimo, taigi su jų tiekimu ji nebuvo susijusi. Be to, tas pats administratorius pažymėjo, kad pati *Határ Diszkont* PVM grąžinimo administravimo paslaugą laikė savarankiška paslauga, nes ji į prekių tiekimo apmokestinamąją vertę neįtraukė išlaidų, susijusių su šia paslauga, ir sąskaitose faktūrose nurodė kitą nei tiekimo įvykdymo datą.

24 Pirma, dėl PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalies d ir e punktuose numatyto neapmokestinimo, kuris atitinka PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d ir e punktus, pirmosios pakopos mokesčių administratorius padarė išvadą, kad *Határ Diszkont* užsienio keleiviui suteikta paslauga yra administracinio pobūdžio užduotis ir kad ji negali būti laikoma neapmokestinamąja finansine paslauga, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas. Antra, kiek tai susiję su paslaugų, susijusių su prekių eksportu, neapmokestinimu pagal PVM įstatymo 102 straipsnio 1 dalies b punktą, atitinkantį PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą, pirmosios pakopos mokesčių administratorius iš esmės pakartojo, kad PVM grąžinimas užsienio keleiviui yra naujas sandoris, kuris nėra tiesiogiai susijęs su prekių tiekimu. Galiausiai šis mokesčių administratorius patvirtino, kad PVM suma, susijusi su administravimo mokesčiais, turi būti nustatyta remiantis sąskaitoje faktūroje nurodyta šių mokesčių suma, kuri laikoma grynąja mokesčio suma.

25 Skunde dėl pirmosios pakopos mokesčių administratoriaus sprendimo *Határ Diszkont* teigė, kad šios institucijos išvados prieštarauja PVM įstatymo 70 straipsnio 1 dalies b punktui, 86 straipsnio 1 dalies d ir e punktams ir 102 straipsnio 1 dalies b punktui. Ji taip pat teigė, kad tai, jog pirmosios pakopos mokesčių administratorius ir Ryšių su naudotojais departamentas skirtingai vertino jos atvejį, pažeidžia teisinio saugumo principą.

26 2022 m. spalio 27 d. sprendimu Skundų direkcija patvirtino pirmosios pakopos mokesčių administratoriaus sprendimą ir nusprendė, kad jis tinkamai motyvuotas. Savo sprendime Skundų direkcija taip pat konstatavo, kad Ryšių su naudotojais departamento *Határ Diszkont* pateikta informacija susijusi su labai bendro pobūdžio klausimu, kuriame nenurodyta esminė aplinkybė, kad prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, susiję su PVM grąžinimo administravimu, visiškai skiriasi vienas nuo kito ir vyksta ne tuo pačiu metu ir kad *Határ Diszkont* suteikta paslauga nebuvo būtina šio mokesčio grąžinimo sąlyga.

27 *Határ Diszkont* pateikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme *Szegedi Törvényszék* (Segedo teismas, Vengrija) ir prašė panaikinti Skundų direkcijos sprendimą darant poveikį pirmosios pakopos mokesčių administratoriaus sprendimui.

28 Pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, priešingai nei Skundų direkcija, mano, kad PVM grąžinimo administravimas turi būti laikomas papildoma paslauga prie neapmokestinamo tiekimo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos b punktą, ir kad jis taip pat yra paslaugų teikimas, tiesiogiai susijęs su prekių eksportu, todėl taip pat neapmokestinamas PVM pagal šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą.

29 Grįsdamas savo poziciją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma nurodo: kadangi PVM grąžinimo administravimo paslauga ir sąskaitų faktūrų dėl su tuo susijusių išlaidų išrašymas negali būti vykdomi be prekių tiekimo pirkėjams nerezidentams Sąjungoje, ši administravimo paslauga yra neišvengiama visų prekių tiekimo šios rūšies pirkėjams pagal atitinkamus teisės aktus pasekmė. Taigi, remdamasis principais, kuriuos Teisingumo Teismas suformulavo 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendime *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad būtų dirbtina atskirti PVM grąžinimo administravimą nuo atitinkamų prekių tiekimo.

30 Be to, dėl aplinkybės, kad PVM grąžinimo administravimo išlaidos ir prekių tiekimas neatsiranda vienu metu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad PVM direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos b punktas susijęs su papildomomis išlaidomis, dėl kurių padidėja apmokestinamoji vertė, nors šios išlaidos nebūtinai atsiranda tuo pačiu metu kaip ir atitinkamų prekių tiekimas. 2010 m. gruodžio 2 d. Sprendime *Everything Everywhere* (C-276/09, EU:C:2010:730) Teisingumo Teismas jau yra patvirtinęs, kad „atskiras mokėjimo apdorojimo mokestis“, dėl kurio sąskaitos faktūros išrašytos atskirai nuo paslaugų, už kurias atlyginama, gali būti papildomos išlaidos.

31 Galiausiai dėl PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte numatyto neapmokestinimo, susijusio su paslaugų teikimu, tiesiogiai susijusiu su prekių eksportu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad pagal šią nuostatą reikalaujamas tiesioginis ryšys, kaip jį išaiškino Teisingumo Teismas 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Cartrans Spedition* (C-495/17, EU:C:2018:887), egzistuoja, kai paslaugų teikimas yra papildomas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos b punktą, palyginti su eksportu.

32 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl mokesčių administratoriaus praktikos, kai jis kelerius metus manė, kad *Határ Diszkont* sąskaitose faktūrose nurodytos PVM grąžinimo administravimo paslaugos buvo teisėtai neapmokestinamos PVM, po to pateikė prašymą atgaline data sumokėti PVM už šias paslaugas ir iš anksto neinformavo *Határ Diszkont* apie jo pozicijos pasikeitimą, atitikties teisėtų lūkesčių apsaugos principui. Jam, be kita ko, kyla klausimas, ar tokia praktika atitinka Teisingumo Teismo jurisprudenciją, suformuotą 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendime *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad *Határ Diszkont* Ryšių su naudotojais departamentui pateikė tikslų faktinės situacijos aprašymą ir aiškiai nurodė, kad PVM grąžinimo administravimo išlaidos turėjo būti mokamos kartu su PVM grąžinimu, o ne prekių tiekimo momentu ir kad ši institucija pateikė *Határ Diszkont* neprivalomą informaciją, prieštaraujančią pirmosios pakopos mokesčių administratoriaus išvadoms. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad nors Ryšių su naudotojais departamento informacija, pateikta per mokestinį patikrinimą, negalėjo turėti įtakos *Határ Diszkont* elgesiui, ji įrodo, kad mokesčių administratorius nesutaria dėl ginčijamo klausimo.

34 Trečia, atsižvelgiant į tai, kad *Határ Diszkont* akivaizdžiai neturi galimybės *a posteriori* perkelti PVM, mokėtino mokesčių administratoriui, kiek tai susiję su PVM grąžinimo administravimo išlaidomis, pirkėjams nerezidentams Sąjungoje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui taip pat kyla abejonių dėl pirmosios pakopos mokesčių administratoriaus sprendimo šias išlaidas laikyti grynąja mokesčio suma, o ne bruto suma su PVM. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi Teisingumo Teismo jurisprudencija (2005 m. spalio 6 d. Sprendimas *MyTravel*, C-291/03, EU:C:2005:591 ir 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328), pagal kurią PVM apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis, dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo.

35 Šiomis aplinkybėmis *Szegedi Törvényszék* (Segedo teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tokia valstybės narės praktika, kai PVM grąžinimo užsienio keleiviams administravimas, kuris apima administracinius formalumus nuo standartinių prašymo grąžinti PVM formų išdavimo iki PVM grąžinimo ir už kurį PVM turi būti skaičiuojamas ir mokamas pagal bendrąsias taisykles, yra laikomas atskiru paslaugų teikimu, nesusijusiu su neapmokestinamuoju prekių tiekimu, atitinka [PVM direktyvos] 1 straipsnio 2 dalį, 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 78 straipsnį ir 146 straipsnio 1 dalies e punktą tuo atveju, kai administravimo mokestis, lygus tam tikrai grąžintino PVM procentinei daliai, renkamas ir sąskaita faktūra išrašoma tuo pačiu metu, kai grąžinamas PVM, t. y. ne tada, kai pristatomos prekės ir už jas išrašomos sąskaitos faktūros, o pirkėjui sumokėjus atlygį už prekes ir prekes išvežus į Sąjungai nepriklausančią šalį?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą atitinka tokia valstybės narės praktika, pagal kurią mokestis, renkamas už PVM grąžinimo administravimą pristačius prekes užsienio keleiviams, nelaikomas PVM neapmokestinamu „sandoriu, susijusiu su mokėjimais ar skolomis“?

3. Jeigu į pirmąjį ir antrąjį klausimus būtų atsakyta teigiamai, ar teisėtų lūkesčių apsaugos principą – vieną iš pagrindinių bendros PVM sistemos principų – atitinka tokia valstybės narės praktika, pagal kurią su administravimo mokesčiu susijusių sąskaitų faktūrų išrašytojas PVM turi sumokėti taip pat ir atgaline data, nors mokesčių administratorius ankstesniais metais, ėjusiais prieš patikrinimo metus, jį jau kelis kartus tikrino ir atlikdamas tuos patikrinimus išnagrinėjo jo praktiką administravimo mokesčio neapmokestinti PVM, tačiau jai neprieštaravo ir nepranešė jam, kad pasikeitė iki 2007 m. gruodžio 31 d. galioję valstybės narės teisės aktai, kuriuose kaip viena iš PVM neapmokestinamų paslaugų buvo aiškiai nurodytas „PVM grąžinimas užsienio keleiviams, pardavėjo vykdomas pagal konkrečius teisės aktus“?

4. Jeigu į pirmuosius tris klausimus būtų atsakyta teigiamai, ar PVM direktyvos 73 ir 78 straipsnių nuostatas atitinka tokia valstybės narės mokesčių administratoriaus praktika, kai atlygis, kuris už administravimo mokestį išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytas kaip neapmokestinamas PVM, laikomas PVM apmokestinama verte, nuo kurios pagal mokesčių administratoriaus sprendimą sąskaitų faktūrų išrašytojas turi sumokėti PVM remdamasis bendrosiomis taisyklėmis, nors į užsienio keleivių sumokėtą atlygį tokia suma neįeina?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

36 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalis, 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 78 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad PVM, kurį pirkėjai nerezidentai Sąjungoje sumokėjo įsigydami prekių, kurias vėliau išgabeno iš Sąjungos, grąžinimo administravimo veikla yra atskira ir nepriklausoma nuo atitinkamo neapmokestinamojo prekių tiekimo paslauga, todėl turi būti apmokestinama PVM. Jei taip, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar toks paslaugos teikimas turi būti laikomas neapmokestinamu pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą.

37 Šiuo klausimu reikia priminti, kad PVM tikslais kiekvienas sandoris paprastai turi būti laikomas atskiru ir savarankišku, kaip tai matyti iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos (1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, 29 punktas; 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, 20 punktas ir 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimo *Companhia União de Crédito Popular*, C-89/23, EU:C:2024:333, 35 punktas).

38 Vis dėlto pagal suformuotą jurisprudenciją tam tikromis aplinkybėmis keli formaliai atskiri paslaugų teikimai, kurie gali būti vykdomi atskirai, todėl atskirai apmokestinami arba neapmokestinami, turi būti laikomi vienu sandoriu, kai jie nėra savarankiški (2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 69 punktas; 2023 m. kovo 9 d. Sprendimo *Generali Seguros*, C-42/22, EU:C:2023:183, 40 punktas ir 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimo *Companhia União de Crédito Popular*, C-89/23, EU:C:2024:333, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

39 Viena paslauga yra tuomet, kai du ar daugiau elementų ar veiksmų, kuriuos apmokestinamasis asmuo atlieka klientui, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurios padalijimas būtų dirbtinis (2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 70 punktas; 2023 m. kovo 9 d. Sprendimo *Generali Seguros*, C-42/22, EU:C:2023:183, 40 punktas ir 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimo *Companhia União de Crédito Popular*, C-89/23, EU:C:2024:333, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Taip yra ir tuomet, kai vienas ar keli elementai turi būti laikomi sudarančiais pagrindinį tiekimą ar teikimą, ir, atvirkščiai, kiti vienas ar keli elementai turi būti laikomi vienu arba keliais pagalbiniais tiekimais ar teikimais, kuriems taikoma pagrindinio tiekimo ar teikimo apmokestinimo tvarka. Paslauga turi būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, visų pirma jei klientams ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikiama pagrindine paslauga (2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 71 punktas ir 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimo *Companhia União de Crédito Popular*, C-89/23, EU:C:2024:333, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Taigi Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro vienas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, neturi būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos funkcionalumas (2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 31 punktas ir 2023 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Finanzamt X (Stacionariai įrengti įrenginiai ir mašinos)*, C-516/21, EU:C:2023:372, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Nagrinėjamu atveju pagrindinė byla susijusi su PVM grąžinimo administravimo paslauga, kurią *Határ Diszkont* suteikė pirkėjams nerezidentams Sąjungoje, įsigijusiems prekių, kurių tiekimas atitinka eksporto neapmokestinimo sąlygas.

43 Remiantis Teisingumo Teismo turima informacija, ši PVM grąžinimo administravimo paslauga apima: pirma, pirkėjo nerezidento kelionės dokumento galiojimo pardavimo momentu patikrinimą, prašymo grąžinti mokestį formos ir pardavimo sąskaitos faktūros išdavimą, šio pirkėjo grąžintos prašymo grąžinti PVM formos patikrinimą, taip pat patikrinimą, kad muitinė atliko pasienio formalumus, ir pardavimo sąskaitos faktūros pakeitimą, kopijavimą ir archyvavimą. Antra, ši paslauga apima sumos, kurią pirkėjas nerezidentas iš anksto sumokėjo kaip PVM, grąžinimą iš kasos, pirkėjo pasirašyto išmokėjimo kvito ir sąskaitos faktūros dėl PVM grąžinimo administravimo išlaidų išdavimą ir pirkėjo nerezidento pasirašytą įmokėjimo kvito išdavimą ir galiausiai šių išlaidų mokėjimo į kasą gavimą.

44 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ši paslauga iš esmės yra papildoma paslauga, palyginti su prekių tiekimu. Vis dėlto atrodo, kad jam kyla abejonių dėl šio vertinimo pagrįstumo, nes PVM grąžinimo administravimo išlaidų apskaita ir sąskaitų faktūrų dėl jų išrašymas atliekami ne tuo pačiu metu kaip prekių tiekimas ir sąskaitų faktūrų dėl prekių tiekimo išrašymas, o PVM grąžinimo momentu, kai pirkėjas sumoka šių prekių kainą ir jas eksportuoja į trečiąją šalį.

45 Bendradarbiaudami, kaip įtvirtinta SESV 267 straipsnyje, nacionaliniai teismai turi nustatyti, ar konkrečiu nagrinėjamu atveju apmokestinamasis asmuo vykdo vieną paslaugų teikimą, ir šiuo atžvilgiu pateikti galutinį faktinių aplinkybių įvertinimą. Vis dėlto Teisingumo Teismas turi minėtiems teismams pateikti visapusišką Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris gali būti naudingas sprendimui jų nagrinėjamoje byloje priimti (2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, 23 punktas; 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 33 punktas ir 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimo *Companhia União de Crédito Popular*, C-89/23, EU:C:2024:333, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, pirma, nors tiesa, kad yra tam tikras ryšys tarp PVM grąžinimo administravimo paslaugos teikimo ir atitinkamo neapmokestinamojo prekių tiekimo, nes šios paslaugos teikimas įmanomas tik jeigu buvo prekių tiekimas, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad vien tokio ryšio nepakanka siekiant nustatyti, ar PVM tikslais egzistuoja vienas sudėtinis paslaugų teikimas (šiuo klausimu žr. 2023 m. kovo 9 d. Sprendimo *Generali Seguros*, C-42/22, EU:C:2023:183, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

47 Iš tiesų tam, kad keli elementai ar veiksmai, kuriuos atliko apmokestinamasis asmuo, galėtų būti laikomi viena paslauga, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 39 punkte primintą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, neatsiejamas šių elementų ar veiksmų ryšys būtinai turi būti abipusis, kad vienas elementas ar veiksmas priklausytų nuo kito, ir atvirkščiai. Nagrinėjamu atveju prekių tiekimas, kuris atliekamas prieš užbaigiant PVM grąžinimo administravimo paslaugą, visiškai nepriklauso nuo šios paslaugos.

48 Be to, PVM grąžinimo administravimo paslaugos teikimas ir susijęs prekių tiekimas taip pat gali būti atskirti.

49 Pirma, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad PVM grąžinimo administravimo paslaugos teikimas nėra būtinas prekių tiekimo rezultatas. Iš tiesų, jeigu pirkėjas nerezidentas Sąjungoje galiausiai negabena trečiojoje šalyje įsigytų prekių, jam nebus taikomas

PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas ir jis negalės reikalauti grąžinti PVM, tačiau vis tiek bus laikoma, kad tiekimas įvyko, nes teisė disponuoti prekėmis kaip savininkui perduota šiam pirkėjui. Tas pats pasakytina ir tuo atveju, jei pirkėjas nerezidentas Sąjungoje eksportuoja prekes iš Sąjungos teritorijos, tačiau nepateikia jų prie muitinės įstaigos, kad pagrįstų jų išvežimą iš šios teritorijos. Taigi, net jei PVM negrąžinamas dėl to, kad neįvykdytos formalios mokesčio grąžinimo sąlygos, prireikus nesant įtikinamų įrodymų, kad prekės buvo išgabentos iš Sąjungos teritorijos, arba pirkėjui nepateikus prašymo grąžinti, tiekimas vis tiek bus įvykęs ir įsigytos prekės bus laisvai perduotos disponuoti pirkėjui.

50 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama PVM grąžinimo administravimo paslauga ir prekių tiekimas negali būti laikomi taip glaudžiai susijusiais, kad objektyviai sudarytų vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurios išskaidymas būtų dirbtinis, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 39 punkte primintą jurisprudenciją.

51 Antra, darant prielaidą, kad neapmokestinimas PVM, kuriuo gali pasinaudoti prekių pirkėjai, kurie naudojasi PVM grąžinimo administravimo paslauga, su sąlyga, kad įvykdytos teisės aktuose numatytos šio neapmokestinimo sąlygos, būtų jų suvokiamas kaip šių prekių pirkimo kainos nuolaida, ši aplinkybė neleidžia tokios paslaugos laikyti papildoma minėtų prekių tiekimo atžvilgiu.

52 Iš tiesų atrodo, kad PVM grąžinimo administravimo veikla siekiama savarankiško tikslo, palyginti su prekių tiekimu.

53 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad, pirma, pagrindinėje byloje nagrinėjamas prekių tiekimas buvo užbaigtas ir pirkėjai nerezidentai Sąjungoje įgijo teisę visiškai disponuoti iš *Határ Diszkont* įsigytomis prekėmis ir jas išgabenti iš Sąjungos, kai už jas sumokama, ir šiuo klausimu nereikia jokios papildomos paslaugos. Antra, tam, kad galėtų pasinaudoti PVM grąžinimo po tiekimo administravimo paslauga, pirkėjas, kuris jau turi savo prekę, turi imtis papildomų veiksmų vėl atvykdamas į *Határ Diszkont* parduotuvę ir pateikdamas jai pagal įstatymą reikalaujamus dokumentus, kad galėtų pasinaudoti eksporto neapmokestinimu. Todėl negalima atmesti galimybės, kad pirkėjas, įsigijęs prekę, nuspręs nesinaudoti šia paslauga ir taip atsisakys PVM, kurį sumokėjo pirkdamas šią prekę, grąžinimo.

54 Taigi, remiantis šio sprendimo 40 punkte nurodyta jurisprudencija, bylų dėl PVM grąžinimo administravimo paslauga negali būti laikoma prekių tiekimą papildančia paslauga, nes ji yra ne paprasta priemonė geriausiomis sąlygomis pasinaudoti šiuo tiekimu, bet ir pati savaime tikslas.

55 Galiausiai, siekiant pateikti išsamų atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, reikia pažymėti, kad, aiškinant PVM direktyvos 78 straipsnį ir remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagrindinėje byloje nagrinėjama PVM grąžinimo administravimo paslauga ir prekių tiekimas, kadangi jie yra savarankiški sandoriai, nesudaro tos pačios apmokestinamosios vertės. Taigi išlaidos, susijusios su tokia paslauga, kuri yra savarankiška paslauga ir paslaugos gavėjo tikslas, negali būti laikomos papildomomis prekių tiekimo išlaidomis, kaip tai suprantama pagal šį 78 straipsnį (šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 49 punktą).

56 Taigi, atsižvelgiant į galutinius vertinimus, kuriuos pagal šio sprendimo 45 punkte nurodytą jurisprudenciją turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, kad *Határ Diszkont* suteikta PVM grąžinimo administravimo paslauga yra atskira ir nepriklausoma nuo atitinkamo prekių tiekimo, todėl jai netaikoma jo apmokestinimo PVM tvarka.

57 Kalbant apie neapmokestinimą PVM, numatytą PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte, pirmiausia primintina, kad jis papildo neapmokestinimo atvejus, numatytus šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a punkte, ir juo, kaip ir pastaraisiais, siekiama užtikrinti atitinkamų paslaugų teikimo apmokestinimą jų paskirties vietoje, t. y. ten, kur eksportuoti produktai bus suvartoti (2017 m. birželio 29 d. Sprendimo *L.Č.*, C-288/16, EU:C:2017:502, 19 punktas).

58 Šiuo klausimu iš PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkto formuluotės matyti, kad paslaugų teikimas, įskaitant transporto paslaugas ir pagalbinius sandorius, išskyrus neapmokestinamas pagal 132 ir 135 straipsnius paslaugas, neapmokestinamas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių, kurioms taikomi 61 straipsnis ir 157 straipsnio 1 dalies a punktas, eksportu ar importu.

59 Kaip pažymėjo generalinė advokatė išvados 61 ir 62 punktuose, Teisingumo Teismo turimoje bylos medžiagoje nėra jokių duomenų, leidžiančių manyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų eksportuojamų prekių situacija yra viena iš minėtos direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytų situacijų.

60 Iš tiesų, viena vertus, iš šios bylos medžiagos nematyti, kad nagrinėjamas eksportas būtų susijęs su prekėmis, kurios pagal PVM direktyvos 61 straipsnį nėra išleistos į laisvą apyvartą Sąjungoje, bet yra skirtos įvežti į laisvąją zoną ar kurioms įforminta muitinio sandėliavimo procedūra arba kurioms taikoma laikinojo įvežimo visiškai neapmokestinant importo muitais procedūra ar išorinio tranzito procedūra, arba kurios yra išleistos į laisvą apyvartą, tačiau joms taikoma tranzito Bendrijos viduje procedūra. Kita vertus, iš šios bylos medžiagos nematyti, kad šios direktyvos 157 straipsnio 1 dalies a punktas, susijęs su valstybių narių galimybe neapmokestinti prekių, kurioms numatyta taikyti kitą sandėliavimo procedūrą nei muitinis sandėliavimas, importo, būtų svarbus sprendžiant ginčą pagrindinėje byloje.

61 Bet kuriuo atveju, net jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuotų, kad bent jau kai kurie pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai patenka į PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytų situacijų taikymo sritį, reikia priminti, kad šioje nuostatoje įtvirtintas tiesioginio ryšio tarp atitinkamų paslaugų teikimo ir prekių eksporto reikalavimas, be kita ko, reiškia, kad dėl savo tikslo minėtos paslaugos prisideda prie veiksmingo eksporto sandorio įvykdymo (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

62 Nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant į *Határ Diszkont* vykdomos PVM grąžinimo bylų tvarkymo veiklos požymius, negalima daryti išvados, kad šia veikla prisidedama prie veiksmingo eksporto sandorio vykdymo. Iš tiesų visą eksporto sandorį vykdo užsienio pirkėjas, neatsižvelgdamas į PVM grąžinimo administravimo paslaugą, kuri neturi jokios įtakos šio sandorio eigai ir kuri, be to, įvyksta vėliau, kai šis sandoris jau užbaigtas.

63 Dėl šių priežasčių pagrindinėje byloje nagrinėjamai PVM grąžinimo administravimo paslaugai netaikomas neapmokestinimas, numatytas PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte.

64 Ši išvada atitinka reikalavimą siaurai aiškinti neapmokestinimo atvejams apibrėžti vartojamas sąvokas, nes šie neapmokestinimo atvejai yra bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygį, išimtys (pagal analogiją žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *I (Ligoninių paslaugų neapmokestinimas PVM)*, C-228/20, EU:C:2022:275, 34 punktą ir 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimo *Companhia União de Crédito Popular*, C-89/23, EU:C:2024:333, 43 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

65 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalis, 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 78 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad PVM, kurį pirkėjai nerezidentai Sąjungoje sumokėjo įsigydami prekių, kurias vėliau išgabeno iš Sąjungos, grąžinimo administravimo veikla yra atskira ir nepriklausoma nuo atitinkamo neapmokestinamojo prekių tiekimo paslauga, todėl turi būti apmokestinama PVM. Tokiam paslaugų teikimui netaikomas šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte numatytas neapmokestinimas.

Dėl antrojo klausimo

66 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, kad PVM, kurį pirkėjai nerezidentai Sąjungoje sumokėjo įsigydami prekes, kurias vėliau išgabeno iš Sąjungos, grąžinimo administravimo veikla priskiriama prie šioje nuostatoje nurodytų neapmokestinamųjų sandorių.

67 Kalbant visų pirma apie PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte nurodytus neapmokestinimo atvejus, reikia priminti, kad pagal šią nuostatą valstybės narės neapmokestina PVM sandorių „dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų“.

68 Kaip nurodė Teisingumo Teismas, tokie sandoriai, įskaitant sandorius, susijusius su „mokėjimais“ arba „pervedimais“, patenka į finansinių sandorių sritį ir visų pirma yra susiję su mokėjimo priemonėmis, kurių veikimo būdas apima pinigų pervedimą (šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Franck*, C-801/19, EU:C:2020:1049, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

69 Taigi iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad paslaugų teikimas gali būti laikomas „sandoriu dėl pervedimų“ ar „sandoriu dėl mokėjimų“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą, tik jeigu dėl jo atsiranda teisinių bei finansinių pokyčių, kuriais apibūdinamas pinigų sumos perleidimas.

70 Vis dėlto į šios nuostatos taikymo sritį nepatenka vien fizinių, techninių ar administracinių paslaugų teikimas, dėl kurio neatsiranda tokių pokyčių (2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *DPAS*, C-5/17, EU:C:2018:592, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

71 Pagal suformuotą jurisprudenciją kriterijus, kuriuo remiantis galima atskirti sandorį, kurį sudarius pervedamos lėšos ir pakeičiama teisinė ar finansinė padėtis ir kuriam taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas, ir sandorį, kuris neturi tokio poveikio, taigi kuriam netaikomas tas neapmokestinimas, yra tai, ar atitinkamu sandoriu realiai ar potencialiai perduodamos atitinkamų lėšų nuosavybės teisės, ar jis atlieka tokiam perdavimui būdingas ir esmines funkcijas (2019 m. spalio 3 d. Sprendimo *Cardpoint*, C-42/18, EU:C:2019:822, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

72 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad *Határ Diszkont* realiai ar potencialiai neperdavė lėšų nuosavybės pirkėjams nerezidentams Sąjungoje. Ji tik pasiliko PVM sumas, susijusias su aptariamomis prekėmis, laukdama, kol šie pirkėjai pateiks dokumentus, leidžiančius įrodyti, kad eksporto neapmokestinimo sąlygos iš tikrųjų buvo įvykdytos. Gavusi atitinkamus dokumentus, leidžiančius nustatyti, kad už šiuos pirkimus PVM nebuvo mokėtinas, ji grąžino atitinkamas sumas.

73 Taigi, nors *Határ Diszkont* suteikta PVM grąžinimo administravimo paslauga iš esmės apėmė sumų grąžinimą grynaisiais pinigais, ši paslauga turi būti laikoma ne finansine paslauga, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, o administracine paslauga.

74 Į antrąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, kad PVM, kurį pirkėjai nerezidentai Sąjungoje sumokėjo įsigydami prekes, kurias vėliau išgabeno iš Sąjungos, grąžinimo administravimo veikla nepriskiriama prie šioje nuostatoje nurodytų neapmokestinamųjų sandorių.

Dėl trečiojo klausimo

75 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar teisėtų lūkesčių apsaugos principas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį mokesčių administratoriui draudžiama vėliau apmokestinti PVM tam tikras paslaugas tuo atveju, kai šis administratorius kelerius metus tikrino ir priėmė apmokestinamojo asmens PVM deklaracijas, neginčydamas šių paslaugų kvalifikavimo kaip PVM neapmokestinamų paslaugų, ir neinformavo šio apmokestinamojo asmens apie galiojančių nacionalinės teisės aktų, kurių ankstesnėje redakcijoje minėtos paslaugos buvo aiškiai nurodytos kaip PVM neapmokestinamos veiklos rūšys, pakeitimus, o, pagal galiojančius nacionalinės teisės aktus pateikus prašymą pateikti nuomonę, minėtas apmokestinamasis asmuo gavo mokesčių administratoriaus atsakymą, pagal kurį tos pačios paslaugos turi būti laikomos su neapmokestinamuoju prekių tiekimu susijusiomis papildomomis išlaidomis, kurioms taikomos tos pačios taisyklės, kaip ir pagrindiniam sandoriui, kiek tai susiję su neapmokestinimo PVM režimu.

76 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją teisėtų lūkesčių apsaugos principas yra vienas iš pagrindinių Sąjungos principų ir privalomas kiekvienai nacionalinei valdžios institucijai, įgaliotai taikyti Sąjungos teisę (šiuo klausimu žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-62/00, EU:C:2002:435, 44 punktą ir 2025 m. sausio 16 d. Sprendimo *BALTIC CONTAINER TERMINAL*, C-376/23, EU:C:2025:20, 64 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

77 Darytina išvada, kad įgyvendindamos PVM direktyvos nuostatas nacionalinės valdžios institucijos privalo laikytis šio principo.

78 Teisė remtis šiuo principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracinė institucija sukėlė pagrįstų lūkesčių, suteikdama konkrečių garantijų (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 43 punktas; 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 44 punktas ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 90 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

79 Šiuo klausimu reikia patikrinti, ar administracinės institucijos veiksmai atsargiam ir nuovokiam ūkio subjektui sukėlė pagrįstų lūkesčių, ir, jei taip, nustatyti šių lūkesčių teisėtumą (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 44 punktas ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

80 Vis dėlto neatrodo, kad nacionalinių mokesčių institucijų administracinė praktika, aprašyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, gali įrodyti, jog šios sąlygos buvo įvykdytos pagrindinėje byloje.

81 Pirma, kiek tai susiję su tuo, kad per kelis mokestinius patikrinimus nebuvo užginčytas veiklos, susijusios su PVM grąžinimo administravimu, priskyrimas prie PVM neapmokestinamų sandorių, iš jurisprudencijos matyti, kad vien tai, jog nacionalinis mokesčių administratorius net kelerius metus priima PVM deklaracijas, kuriose nenurodytos sumos, susijusios su tam tikrais apmokestinamojo asmens įvykdytais sandoriais, nereiškia, kad šis administratorius suteikė konkrečią garantiją dėl PVM netaikymo šiems sandoriams, todėl negali sukelti teisėtų lūkesčių šiuo klausimu (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 92 punktą).

82 Be to, kaip iš esmės pažymėjo generalinė advokatė išvados 73 punkte, to, kad nacionalinės mokesčių institucijos kelerius metus priėmė *Határ Diszkont* PVM deklaracijas ir per mokestinį patikrinimą neginčijo PVM grąžinimo administravimo sandorių kvalifikavimo kaip PVM neapmokestinamų sandorių, *a priori* nepakanka, kad, išskyrus visiškai ypatingas aplinkybes, įprastai atsargus ir nuovokus ūkio subjektas galėtų pagrįstai tikėtis, kad šis mokestis nebus taikomas tokiems sandoriams (pagal analogiją žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 46 punktą ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 47 ir 48 punktus).

83 Šiuo klausimu iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šių mokestinių patikrinimų protokolai „aiškiai patvirtina“, kad mokesčių administratorius daugelį metų manė, jog *Határ Diszkont* teisėtai išrašė sąskaitas faktūras, susijusias su PVM grąžinimo administravimo paslauga, be PVM. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikia daugiau paaiškinimų, leidžiančių įvertinti, ar šie protokolai galėjo sukelti pagrįstų lūkesčių dėl šio mokesčio netaikymo šiai paslaugai.

84 Todėl reikia priminti, kad pagal šio sprendimo 78 punkte nurodytą jurisprudenciją tiksli, besąlygiška, nuosekli ir iš leidžiamų bei patikimų šaltinių gaunama informacija, neatsižvelgiant į jos pateikimo formą, gali sukelti pagrįstų asmens lūkesčių. Vis dėlto niekas negali remtis šio principo pažeidimu, jei administracija jam nesuteikė konkrečių garantijų (šiuo klausimu žr. 2013 m. kovo 14 d. Sprendimo *Agrargenossenschaft Neuzelle*, C-545/11, EU:C:2013:169, 25 punktą ir 2025 m. sausio 16 d. Sprendimo *BALTIC CONTAINER TERMINAL*, C-376/23, EU:C:2025:20, 65 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

85 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar patikrinimo protokoluose buvo „konkrečių garantijų“, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 84 punkte nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos PVM grąžinimo administravimo paslaugos mokestinio vertinimo.

86 Dėl informacijos apie įsigaliojusių nacionalinės teisės aktų pakeitimus nebuvimo pakanka konstatuoti, kad, pirma, toks nepateikimas jokiu būdu negali būti laikomas „konkrečia garantija“, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 81 punkte primintą jurisprudenciją. Antra, pagal teisėtų lūkesčių apsaugos principą mokesčių administratoriui nenustatyta pareiga informuoti apmokestinamuosius asmenis apie įsigaliojusius mokesčių teisės aktų pakeitimus, apie kuriuos įprastai atsargus ir nuovokūs ūkio subjektai turėtų žinoti.

87 Trečia, dėl pagrindinėje byloje nurodytos mokesčių administratoriaus pateiktos informacijos po to, kai *Határ Diszkont* pateikė prašymą pateikti nuomonę, nors mokestinis patikrinimas jau buvo vykdomas, pakanka konstatuoti, kad, kaip nurodė generalinė advokatė išvados 76 punkte ir kaip

pažymi ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tokia „ex post“ ir neprivalomojo pobūdžio informacija negalėjo turėti įtakos sandoriams, dėl kurių atliekamas šis patikrinimas ir kuriuos *Határ Diszkont* atliko prieš tai, kai ši informacija jai buvo pateikta.

88 Vadinasi, tokia mokesčių administratoriaus pateikta informacija šiomis aplinkybėmis neturi reikšmės.

89 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: teisėtų lūkesčių apsaugos principas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį mokesčių administratoriui nedraudžiama vėliau apmokestinti PVM tam tikrų paslaugų tuo atveju, kai šis administratorius kelerius metus tikrino ir priėmė apmokestinamojo asmens PVM deklaracijas, neginčydamas šių paslaugų kvalifikavimo kaip PVM neapmokestinamų paslaugų, ir neinformavo šio apmokestinamojo asmens apie galiojančių nacionalinės teisės aktų, kurių ankstesnėje redakcijoje šios paslaugos buvo aiškiai paminėtos kaip PVM neapmokestinamos veiklos rūšys, pakeitimus. Šiomis aplinkybėmis neturi reikšmės tai, kad, pateikus prašymą pateikti nuomonę pagal galiojančius nacionalinės teisės aktus, apmokestinamasis asmuo gavo „ex post“ ir neprivalomą mokesčių administratoriaus atsakymą, pagal kurį tos pačios paslaugos turi būti laikomos su neapmokestinamuoju prekių tiekimu susijusiomis papildomomis išlaidomis, kurioms taikomos tos pačios taisyklės, kaip ir pagrindiniam sandoriui, kiek tai susiję su neapmokestinimo PVM režimu.

Dėl ketvirtojo klausimo

90 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 73 ir 78 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama valstybės narės mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią už PVM grąžinimo administravimo paslaugą sąskaitoje faktūroje nurodytos sumos, t. y. dokumentų tvarkymo išlaidos, yra grynosios sumos, neįskaitant PVM, kuriomis remiantis turi būti apskaičiuojamas šias sąskaitas faktūras išrašiusio asmens mokėtinas mokestis.

91 Šiuo klausimu primintina, kad iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies ir 73 straipsnio matyti, jog pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, o apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies. Šios direktyvos 78 straipsnyje išvardyti kai kurie apmokestinamąją vertę sudarantys elementai. Pagal minėtos direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą PVM į šią vertę neįskaitomas (2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulică ir Plavoşin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 32 punktas).

92 Pagal PVM direktyvos 73 straipsnyje nurodytą bendrąją nuostatą už atlygį tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis. Šis atlygis yra subjektyvi vertė, t. y. iš tikrųjų gauta, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatyta vertė (2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulică ir Plavoşin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 33 punktas).

93 Ši taisyklė turi būti taikoma nepažeidžiant pagrindinio šios direktyvos principo, t. y. kad PVM sistemoje mokestį sumoka tik galutinis vartotojas (2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulică ir Plavoşin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas).

94 Be to, kaip priminė generalinė advokatė išvados 81 punkte, Teisingumo Teismas aiškiai nusprendė, kad PVM direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkto taikymo pasekmė ta, kad PVM visada *ipso jure* įtraukiamas į sutartą kainą, net jei apmokestinamasis asmuo klaidingai nustatė taikytiną tarifą (šiuo klausimu žr. 2024 m. kovo 21 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (*Galimybė ištaisyti klaidingą tarifą*), C-606/22, EU:C:2024:255, 27 punktą).

95 Iš tiesų, kadangi pagal PVM neutralumo principą, primintą šio sprendimo 93 punkte, PVM sistema siekiama, kad mokestį sumokėtų tik galutinis vartotojas, laikytina, kad kaina, dėl kurios jis susitarė su prekių tiekėju ar paslaugų teikėju, apima PVM už šiuos sandorius, neatsižvelgiant į tai, ar už juos buvo išrašyta sąskaita faktūra (2024 m. kovo 21 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (*Galimybė ištaisyti klaidingą tarifą*), C-606/22, EU:C:2024:255, 26 punktas).

96 Vadinasi, pagrindinėje byloje sutartą kainą už PVM grąžinimo administravimo paslaugą, t. y. 15 % grąžinamo PVM, reikia laikyti bruto kaina, į kurią jau įskaičiuotas mokestis. Atitinkamai turėtų būti apskaičiuojama apmokestinamoji vertė, kuriai tada turėtų būti taikomas PVM tarifas.

97 Kaip pažymėjo generalinė advokatė išvados 82 punkte ir remiantis šio sprendimo 94 ir 95 punktuose priminta Teisingumo Teismo jurisprudencija, aplinkybė, kad apmokestinamasis asmuo galbūt klaidingai laikė nagrinėjamus sandorius neapmokestinamaisiais, todėl manė, kad šiems sandoriams taikytinas PVM tarifas turėjo būti lygus nuliui, šiuo atžvilgiu neturi reikšmės.

98 Pagal suformuotą jurisprudenciją, kai pirkimo–pardavimo sutartis sudaroma be nuorodos į PVM, tuo atveju, kai tiekėjas negali iš įgijėjo susigrąžinti vėliau mokesčių administratoriaus reikalaujamo PVM, visos kainos neatskaičius PVM laikymas apmokestinamąja verte, kuriai taikomas PVM, reikštų, kad PVM turi mokėti tiekėjas ir kad pažeidžiamas principas, pagal kurį PVM yra vartojimo mokestis, kurį turi mokėti galutinis vartotojas (šiuo klausimu žr. 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulică ir Plavoșin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 35 punktą).

99 Be to, tai pažeistų taisyklę, pagal kurią mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulică ir Plavoșin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

100 Tačiau kitaip būtų tuo atveju, jei tiekėjas pagal nacionalinę teisę turėtų galimybę iš pirkėjų susigrąžinti vėliau mokesčių administratoriaus reikalaujamą PVM.

101 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad *Határ Diszkont* akivaizdžiai neturi galimybės *a posteriori* perkelti savo klientams, kurie yra Sąjungos teritorijoje negyvenantys privatūs asmenys, PVM, kurį jai nurodė sumokėti mokesčių administratorius, už PVM grąžinimo administravimo išlaidas.

102 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 73 ir 78 straipsnius reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama valstybės narės mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią už PVM grąžinimo administravimo paslaugą sąskaitose faktūrose nurodytos sumos, t. y. dokumentų tvarkymo išlaidos, yra grynosios sumos, į kurias neįtrauktas PVM tuo atveju, kai tiekėjas manė, kad jo teikiama paslauga neapmokestinama PVM, ir jis akivaizdžiai negali *a posteriori* susigrąžinti mokesčių administratoriaus reikalaujamos PVM sumos iš PVM neapmokestinamų prekių pirkėjų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

103 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 1 straipsnio 2 dalis, 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 78 straipsnis**

   turi būti aiškinami taip:

   pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kurį pirkėjai nerezidentai Europos Sąjungoje sumokėjo įsigydami prekių, kurias vėliau išgabeno iš Sąjungos, grąžinimo administravimo veikla yra atskira ir nepriklausoma nuo atitinkamo neapmokestinamojo prekių tiekimo paslauga, todėl turi būti apmokestinama PVM. Tokiam paslaugų teikimui netaikomas šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte numatytas neapmokestinimas.

2. **Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies d punktas**

   turi būti aiškinamas taip:

   pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kurį pirkėjai nerezidentai Sąjungoje sumokėjo įsigydami prekes, kurias vėliau išgabeno iš Sąjungos, grąžinimo administravimo veikla nepriskiriama prie šioje nuostatoje nurodytų neapmokestinamųjų sandorių.

3. **Teisėtų lūkesčių apsaugos principas**

   turi būti aiškinamas taip:

   pagal jį mokesčių administratoriui nedraudžiama vėliau apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) tam tikrų paslaugų tuo atveju, kai šis administratorius kelerius metus tikrino ir priėmė apmokestinamojo asmens PVM deklaracijas, neginčydamas šių paslaugų kvalifikavimo kaip PVM neapmokestinamų paslaugų, ir neinformavo šio apmokestinamojo asmens apie galiojančių nacionalinės teisės aktų, kurių ankstesnėje redakcijoje šios paslaugos buvo aiškiai paminėtos kaip PVM neapmokestinamos veiklos rūšys, pakeitimus. Šiomis aplinkybėmis neturi reikšmės tai, kad, pateikus prašymą pateikti nuomonę pagal galiojančius nacionalinės teisės aktus, apmokestinamasis asmuo gavo „ex post“ ir neprivalomą mokesčių administratoriaus atsakymą, pagal kurį tos pačios paslaugos turi būti laikomos su neapmokestinamuoju prekių tiekimu susijusiomis papildomomis išlaidomis, kurioms taikomos tos pačios taisyklės, kaip ir pagrindiniam sandoriui, kiek tai susiję su neapmokestinimo PVM režimu.

4. **Direktyvos 2006/112 73 ir 78 straipsniai**

turi būti aiškinami taip:

pagal juos draudžiama valstybės narės mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią už pridėtinės vertės mokesčio (PVM) grąžinimo administravimo paslaugą sąskaitose faktūrose nurodytos sumos, t. y. dokumentų tvarkymo išlaidos, yra grynosios sumos, į kurias neįtrauktas PVM tuo atveju, kai tiekėjas manė, kad jo teikiama paslauga neapmokestinama PVM, ir jis akivaizdžiai negali *a posteriori* susigrąžinti mokesčių administratoriaus reikalaujamos PVM sumos iš PVM neapmokestinamų prekių pirkėjų.

Parašai.