TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2025 m. kovo 13 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – Teisė į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą – Pardavimo sandoris, kurį mokesčių administratorius perkvalifikavo kaip įmonės perleidimą, kuris nepatenka į PVM taikymo sritį – Sąskaitos faktūros neištaisymas per senaties terminą – Negalėjimas susigrąžinti už šį sandorį sumokėto PVM – Veiksmingumo ir mokesčių neutralumo principai – Mokesčio grąžinimas“

Byloje C-640/23

dėl *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukštasis Kasacinis Teisingumo Teismas, Rumunija) 2023 m. birželio 26 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. spalio 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

prieš

Greentech SA

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Kumin, pirmosios kolegijos pirmininkas F. Biltgen (pranešėjas) ir teisėjas S. Gervasoni,

generalinis advokatas R. Norkus,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Greentech SA*, atstovaujamos *avocați* D.-D. Dascălu ir A. M. Iordache,

– Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos M. Chicu, E. Gane ir A. Wellman,

* Proceso kalba: rumunų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Herold ir T. Isacu de Groot,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų ir 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) 2, 19, 168 ir 203 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea* (Galacio regiono viešųjų finansų generalinis direktoratas – Vrančos apskrities viešųjų finansų administracija, Rumunija) ir *Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili* (Didžiųjų mokesčių mokėtojų administravimo generalinis direktoratas, Rumunija) ginčą su *Greentech SA* dėl PVM priminimų ir su jais susijusių papildomų išlaidų, kurios buvo priskaičiuotos bendrovei *Greentech*.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

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

<…>“

4 Šios direktyvos 19 straipsnyje nustatyta:

„Jei visas turtas arba jo dalis perleidžiama už atlygį ar neatlygintinai, arba perduodamas kaip įnašas į bendrovę, valstybės narės gali laikyti, kad prekių tiekimas nebuvo vykdomas ir kad asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, laikomas turtą perleidusio asmens teisių perėmėju.

Tais atvejais, kai prekes ar paslaugas gaunantis asmuo nėra vien apmokestinamąją veiklą vykdantis asmuo, valstybės narės gali imtis būtinų priemonių užkirsti kelią konkurencijos iškraipymui. Jos taip pat gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui naudojantis šiuo straipsniu.“

5 Minėtos direktyvos 29 straipsnis išdėstytas taip:

„19 straipsnis paslaugų teikimui taikomas ta pačia tvarka.“

6 Šios direktyvos 167 straipsnyje nurodyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

7 PVM direktyvos 168 straipsnyje 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;

b) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;

c) mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;

d) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;

e) mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

8 Šios direktyvos 179 straipsnyje nurodyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibrėžtus atsitiktinius sandorius vykdantys apmokestinamieji asmenys pasinaudotų savo teise į atskaitą tik tiekimo metu.“

9 Minėtos direktyvos 203 straipsnyje numatyta:

PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje-faktūroje.“

Rumunijos teisė

Mokesčių kodeksas

10 2003 m. gruodžio 22 d. *Legea Nr. 571/2003 privind Codul Fiscal* (2015 m. rugsėjo 8 d. Įstatymas Nr. 571/2003 dėl mokesčių kodekso (*Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.; toliau – Mokesčių kodeksas) 3 straipsnio a punkte nustatyta:

„Šiame kodekse reglamentuojami mokesčiai ir rinkliavos grindžiami šiais principais:

a) mokesčių priemonių neutralumu įvairių kategorijų investuotojų ir kapitalo bei nuosavybės formų atžvilgiu, užtikrinant vienodas sąlygas Rumunijos ir užsienio investuotojams bei kapitalui.“

11 Mokesčių kodekso 126 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Rumunijoje PVM objektas yra sandoriai, kurie atitinka visas toliau išdėstytas sąlygas:

a) sandoriai, kurie pagal 128–130 straipsnius yra PVM apmokestinamų prekių tiekimas arba paslaugų teikimas už atlygį arba tam prilygsta“.

12 Mokesčių kodekso 128 straipsnio 7 dalyje nustatyta:

„Viso turto ar jo dalies perleidimas atitinkamai perduodant aktyvus ir (arba) įsipareigojimus, neatsižvelgiant į tai, ar šis perleidimas įvyksta jį pardavus, ar po tokių sandorių, kaip skaidymas, jungimas ar įnašas į bendrovės kapitalą, nėra prekių tiekimas, jei turto perėmėjas yra apmokestinamasis asmuo. Turto perėmėjas, kiek tai susiję su įstatyme numatytos teisės į atskaitą tikslinimu, laikomas perleidėjo asmeniu.“

13 Mokesčių kodekso 145 straipsnio 2 dalis išdėstyta taip:

„Bet kokiam apmokestinamajam asmeniui leidžiama atskaityti mokestį už pirkimus, jeigu jie naudojami tokiems sandoriams:

a) apmokestinamiesiems sandoriams;

b) sandoriams, susijusiems su ekonomine veikla, kurios atveju prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vieta laikoma užsienyje, kai mokestis būtų atskaitomas, jei šie sandoriai būtų sudaryti Rumunijoje;

c) neapmokestinamiesiems sandoriams pagal 143, 144 ir 144bis straipsnius;

d) neapmokestinamiesiems sandoriams pagal 141 straipsnio 2 dalies a punkto 1–5 papunkčius ir b punktą, kai prekių ar paslaugų įsigyjantis asmuo yra įsisteigęs už [Europos] Bendrijos ribų arba kai tie sandoriai tiesiogiai susiję su prekėmis, skirtomis eksportuoti už Bendrijos ribų, ir tarpininkų, veikiančių kito asmens vardu ir sąskaita, vykdomiems sandoriams, jeigu jie dalyvauja vykdant tokius sandorius;

e) 128 straipsnio 7 dalyje ir 129 straipsnio 7 dalyje numatytiems sandoriams, jei mokestis būtų taikomas minėtam pervedimui.“

Mokestinių procedūrų kodeksas

14 *Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* (Vyriausybės nutarimas Nr. 92/2003 dėl mokestinių procedūrų kodekso) (toliau – Mokestinių procedūrų kodeksas) 84 straipsnyje nustatyta:

„1) Mokesčių deklaracijas apmokestinamasis asmuo gali keisti savo iniciatyva iki termino nustatyti mokestinius įsipareigojimus pabaigos.

2) Mokesčių deklaracijas apmokestinamasis asmuo gali taisyti kiekvienąkart nustatęs klaidų pirminėje deklaracijoje, pateikdamas patikslintą deklaraciją.

3) [PVM] atveju su mokesčiu susijusių klaidų deklaracijose ištaisymas atliekamas pagal *Codul fiscal* [Mokesčių kodeksas] nuostatas. Su [PVM] susijusios esminės deklaracijos klaidos ištaisomos laikantis *Agenția Națională de Administrare Fiscală* [Nacionalinė mokesčių administravimo agentūra (ANAF)] prezidento sprendimu patvirtintos tvarkos.

4) Mokesčių deklaracijos negali būti pateiktos ir negali būti taisomos po paskesnio patikrinimo išlygos panaikinimo, išskyrus situacijas, kai ištaisymas turi būti padarytas įgyvendinant įstatyme, kuris įpareigoja ištaisyti apmokestinamąją vertę ir (arba) atitinkamą mokestį, nustatytas sąlygas ar jų neįgyvendinant.

5) „Klaidos“ šiame straipsnyje reiškia klaidas, susijusias su mokesčių ir rinkliavų, apmokestinamo turto ir pajamų dydžiu ar bet kokiais kitais apmokestinamosios vertės aspektais.

6) Mokesčius administruojančios institucijos neatsižvelgia į atliekant mokestinį patikrinimą mokesčių mokėtojo pateiktas ar ištaisytas mokesčių deklaracijas, susijusias su laikotarpiais ir mokesčiais, rinkliavomis bei kitomis pajamomis, kurie tikrinami per mokestinį patikrinimą.“

15 Mokesčių procedūros kodekso 90 straipsnyje nustatyta:

„1) Mokestinių prievolių suma nustatoma, tačiau dėl jos gali būti atliekamas vėlesnis patikrinimas.

2) Pranešimas apie mokėtiną mokestį, dėl kurio gali būti atliekamas vėlesnis patikrinimas, gali būti panaikintas arba pakeistas mokesčių administratoriaus iniciatyva arba mokesčių mokėtojo prašymu, remiantis kompetentingos mokesčių institucijos išvadomis.

3) Vėlesnio patikrinimo išlyga panaikinama tik pasibaigus senaties terminui arba per senaties terminą atlikus mokestinį patikrinimą.

4) Jei mokesčių mokėtojas ištaiso mokesčių deklaracijas pagal 84 straipsnio 4 dalį, vėlesnio patikrinimo išlyga vėl įsigalioja.“

16 Mokesčių procedūros kodekso 91 straipsnyje nustatyta:

„1) Mokesčių administratoriaus teisei nustatyti mokestines prievoles taikomas penkerių metų senaties terminas, išskyrus atvejus, kai įstatyme numatyta kitaip.

2) 1 dalyje numatytos teisės senaties terminas pradedamas skaičiuoti nuo kitų metų, einančių po metų, kuriais atsirado mokestinis reikalavimas pagal 23 straipsnį, sausio 1 d., išskyrus atvejus, kai įstatyme numatyta kitaip.

3) Teisei nustatyti mokestines prievoles taikomas dešimties metų senaties terminas, jeigu jų atsiranda dėl baudžiamajame įstatyme numatytos veikos padarymo.

4) 3 dalyje nurodytas terminas skaičiuojamas nuo veikos, kuri yra pažeidimas, už kurį baudžiama galutiniu teismo sprendimu, padarymo dienos.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

17 Laikotarpiu nuo 2015 m. lapkričio 23 d. iki 2016 m. liepos 15 d. *Greentech* buvo atliktas mokestinis patikrinimas, kurio rezultatas – priminimai dėl PVM ir susijusių išlaidų, kurių suma 4 388 720 Rumunijos lėjų (RON) (apie 882 352 EUR). Šie priminimai buvo parengti dėl to, kad Rumunijos mokesčių administratorius perkvalifikavo *Greenfiber International SA* (toliau – *Greenfiber*) įrangos pardavimą *Greentech*, kuris iš pradžių buvo laikomas PVM apmokestinamu prekių tiekimu, suteikiančiu bendrovei *Greentech* teisę į pirkimo PVM atskaitą, į dviejų susijusių bendrovių dalinį turto perdavimą, t. y. sandorį, kuris pagal Mokesčių kodekso 128 straipsnio 7 dalį nėra PVM objektas.

18 Be to, laikotarpiu nuo 2015 m. gegužės 28 d. iki lapkričio 17 d. taip pat buvo atliktas *Greenfiber* mokestinis patikrinimas, o po jo 2015 m. lapkričio 26 d. buvo priimtas pranešimas apie mokėtiną mokestį. Atlikdamas šį patikrinimą šis administratorius nusprendė, kad *Greenfiber* ir *Greentech* taikytas mokestinis vertinimas prekių perdavimo sandoriui, t. y. kad sandoris buvo apmokestinamas PVM, buvo teisingas ir kad dėl to *Greenfiber* teisingai surinko ir sumokėjo su šiuo sandoriu susijusį PVM į valstybės biudžetą.

19 Kadangi *Greentech* skundas dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, susijusio su jai pateiktais priminimais sumokėti PVM, buvo iš dalies atmestas, ji kreipėsi į *Curtea de Apel Ploiești* (Ploješčio apeliacinis teismas, Rumunija).

20 2018 m. lapkričio 26 d. šis teismas patenkino *Greentech* skundą ir iš dalies panaikino sprendimą dėl atmetimo (toliau – 2018 m. lapkričio 26 d. sprendimas).

21 Be to, 2019 m. kovo 12 d. *Curtea de Apel Ploiești* (Ploješčio apeliacinis teismas) iš dalies panaikino pranešimą apie mokėtiną mokestį ir mokestinio patikrinimo aktą, susijusį su *Greentech* patikrinimu.

22 Rumunijos mokesčių administratorius apskundė 2018 m. lapkričio 26 d. sprendimą, papildytą 2019 m. kovo 12 d. sprendimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukštasis Kasacinis Teisingumo Teismas, Rumunija).

23 2021 m. lapkričio 23 d. šis teismas patenkino minėtą kasacinį skundą, iš dalies panaikino 2018 m. lapkričio 26 d. sprendimą ir, priimdamas naują sprendimą, iš dalies patenkino *Greentech* skundą – jis panaikino ginčijamus administracinius mokesčių aktus tik tiek, kiek jie susiję su priminimais už 2009 m. (toliau – 2021 m. lapkričio 23 d. sprendimas). Likusi *Greentech* skundo dalis buvo atmesta kaip nepagrįsta, o anksčiau jai skirta bylinėjimosi išlaidų suma buvo sumažinta.

24 *Greentech* pateikė *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukštasis Kasacinis Teisingumo Teismas) skundą dėl šio sprendimo peržiūros ir nurodė, kad minėtu sprendimu buvo pažeista Teisingumo Teismo jurisprudencija, be kita ko, 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302) ir 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimas *PORR Építési Kft.* (C-691/17, EU:C:2019:327), pagal kurią teisė į PVM atskaitą turi būti pripažįstama ir tais atvejais, kai nagrinėjami sandoriai nepatenka į PVM taikymo sritį, jei iš konkrečių bylos aplinkybių matyti, kad susigrąžinti sumą, kuri buvo sumokėta kaip PVM, ją sumokėjusiam asmeniui būtų neįmanoma arba labai sunku, nes priešingu atveju kyla pavojus, kad bus pažeisti PVM neutralumo ir veiksmingumo principai.

25 2023 m. sausio 31 d. *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukštasis Kasacinis Teisingumo Teismas) patenkino minėtą skundą ir iš dalies panaikino 2021 m. lapkričio 23 d. sprendimą, atsižvelgdamas į kasacinio skundo pagrindą, susijusį su įrangos pardavimo sandorio perkvalifikavimu į turto perleidimą. Šis teismas nurodė iš naujo išnagrinėti šį pagrindą ir 2023 m. gegužės 9 d. teismo posėdyje išklausė šalis.

26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, pažymi: kadangi 2018 m. lapkričio 26 d. sprendime patvirtinta, kad *Greenfiber* ir *Greentech* sandorio mokestinis vertinimas buvo teisingas, šios bendrovės neturėjo jokios pagrįstos priežasties ištaisyti sąskaitą faktūrą, kurioje nustatytas šis sandoris, prieš paskelbiant 2021 m. lapkričio 23 d. sprendimą. Be to, *Greenfiber* galėjo ištaisyti šią sąskaitą faktūrą tik paskelbus pastarąjį sprendimą. Vis dėlto minėto sprendimo dieną teisės ištaisyti šią sąskaitą faktūrą senaties terminas jau buvo pasibaigęs, nes jis baigėsi 2021 m. gegužės mėn.

27 Šis teismas mano, kad jo nagrinėjama situacija gali būti panaši į situaciją byloje, kurioje priimtas 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302), atsižvelgiant į tai, kad, bent jau atrodo, objektyviai neįmanoma susigrąžinti PVM dėl to, kad *Greenfiber* negali ištaisyti sąskaitos faktūros ir PVM deklaracijos pasibaigus šiuo klausimu numatytam senaties terminui. Šią situaciją taip pat reikėtų prilyginti situacijai, nagrinėtai byloje, kurioje priimtas 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimas *PORR Építési Kft.* (C-691/17, EU:C:2019:327), nes PVM susigrąžinti iš sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens būtų neįmanoma arba pernelyg sudėtinga. Iš tiesų, pirma, senaties terminas mokesčių srityje buvo pasibaigęs, todėl *Greenfiber* negalėjo ištaisyti sąskaitų faktūrų, ir, antra, Rumunijos mokesčių administratorius, atlikęs mokestinį patikrinimą *Greenfiber*, patvirtino, kad *Greenfiber* teisingai išrašė sąskaitas faktūras ir sumokėjo atitinkamą PVM.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui taip pat kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į PVM direktyvos aiškinimą, yra svarbu tai, kad Rumunijos mokesčių administratorius tą patį komercinį sandorį, susijusį su įranga, dėl kurios perleidimo atsirado prievolė apskaičiuoti PVM, vertino dvejopai, t. y. viena vertus, kaip PVM apmokestinamą sandorį *Greenfiber*, iš kurios ši įranga buvo įsigyta ir kuriai *Greentech* sumokėjo PVM, ir, kita vertus, kaip PVM neapmokestinamą sandorį *Greentech*.

29 Tokiomis aplinkybėmis *Curte de Casație și Justiție* (Aukštasis Kasacinis Teisingumo Teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal neutralumo, teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus, įtvirtintus [PVM direktyvos] 2, 19 ir 168 straipsniuose, siejamuose su jos 203 straipsniu, draudžiama atsisakyti pripažinti teisę į PVM, sumokėto už pardavimo sandorį, kurį vėliau mokesčių administratorius perkvalifikavo į įmonės perdavimo sandorį, nepatenkantį į PVM taikymo sritį, atskaitą, kai valstybė jau surinko PVM ir pagal nacionalinės teisės aktus jis negali būti grąžintas?“

Dėl prejudicinio klausimo

30 Visų pirma primintina, kad pagal bendradarbiavimo tarp nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo procedūrą, įtvirtintą SESV 267 straipsnyje, šis teismas nacionaliniam teismui turi duoti naudingą atsakymą, kuris pastarajam leistų išspręsti jo nagrinėjamą bylą. Tokiu atveju prireikus Teisingumo Teismui gali tekti performuluoti jam pateiktus klausimus. Be to, Teisingumo Teismui gali tekti atsižvelgti į Sąjungos teisės normas, kurių prašymą priimti prejudicinį

sprendimą pateikęs teismas nebuvo nurodęs savo klausime (šiuo klausimu žr. 2023 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Groenland Poultry*, C-169/22, EU:C:2023:638, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad esminis elementas, apibūdinantis pagrindinėje byloje nagrinėjamą situaciją, yra tai, kad, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, šiuo metu *Greentech* faktiškai negali susigrąžinti PVM, kurį pardavėjas, t. y. *Greenfiber*, nepagrįstai nurodė sąskaitoje faktūroje ir sumokėjo į valstybės iždą. Susiklosčius tokiai situacijai, principas, į kurį reikia ypač atsižvelgti, yra veiksmingumo principas, o ne teisinio saugumo ar teisėtų lūkesčių apsaugos principas.

32 Taigi, siekiant pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, reikia suprasti, kad pateiktu klausimu šis teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 168 ir 203 straipsniai, taip pat PVM neutralumo ir veiksmingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai ar administracinė praktika, pagal kuriuos apmokestinamajam asmeniui neleidžiama atskaityti pirkimo PVM už sandorį, kurį po mokestinio patikrinimo mokesčių administratorius perkvalifikavo į PVM neapmokestinamą sandorį, nors šiam apmokestinamajam asmeniui yra neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti taip nepagrįstai sumokėtą PVM iš pardavėjo.

33 Šiuo aspektu primintina, kad teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis, kuri iš esmės negali būti ribojama (2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, EU:C:2010:441, 37 punktas ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 42 punktas). Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, 24 punktas ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 43 punktas).

34 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad sandorį tarp *Greenfiber* ir *Greentech* Rumunijos mokesčių administratorius galutinai kvalifikavo kaip PVM neapmokestinamą sandorį, kiek tai susiję su antruoju iš šių apmokestinamųjų asmenų, ir kad *Greenfiber* negalėjo ištaisyti su šiuo sandoriu susijusios sąskaitos faktūros ir PVM deklaracijos pasibaigus tam numatytam senaties terminui.

35 Šiuo klausimu pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo sumokėjo sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą PVM, iš principo sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo turi ją patikslinti, nes, PVM direktyvoje nesant nuostatos dėl sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens atliekamo sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM tikslinimo, iš esmės valstybės narės turi pačios nustatyti šio PVM tikslinimo sąlygas (2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 19 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 Siekdamos užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti galimybę patikslinti kiekvieną sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo savo sąžiningumą (2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad nacionalinės teisės aktais, pagal kuriuos, pirma, teikėjas, kuris per klaidą sumokėjo PVM mokestį institucijoms, gali prašyti jį grąžinti ir, antra, paslaugų gavėjas gali šiam teikėjui pareikšti civilinį ieškinį dėl nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimo, nepažeidžiami PVM neutralumo ir veiksmingumo principai. Iš tikrųjų, pagal tokią sistemą paslaugų gavėjas, kuriam teko sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM našta, gali susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas (2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Jeigu, kaip nagrinėjamu atveju, tapo neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM, pagal veiksmingumo principą reikalaujama, kad valstybės narės numatytų priemones, kurios būtinos siekiant leisti minėtam paslaugų gavėjui susigrąžinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą mokestį, be kita ko, tiesiogiai pateikiant prašymą dėl grąžinimo mokesčių administratoriui (2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taigi, kadangi pardavėjas nebegali ištaisyti sąskaitos faktūros, susijusios su atitinkamu sandoriu, ir pirkėjas negali susigrąžinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM iš pardavėjo, pirkėjas, remiantis pirma priminta jurisprudencija, turi galėti pateikti prašymą grąžinti tiesiogiai mokesčių administratoriui.

39 Vis dėlto, kaip matyti iš 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimo *PORR Építési Kft* (C-691/17, EU:C:2019:327) 45 punkto, tokį prašymą dėl grąžinimo reikia atskirti nuo prašymo dėl PVM atskaitos, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje.

40 Iš tiesų atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos, o teisės į atskaitą taikymas apsiriboja tik mokėtinais mokesčiais, t. y. mokesčiais, susijusiais su PVM apmokestinamu sandoriu, ar sumokėtais mokesčiais, jei jie buvo mokėtini (2019 m. balandžio 11 d. Sprendimo *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Vadinasi, nesant PVM apmokestinamo sandorio, apmokestinamasis asmuo negali pasinaudoti teise į PVM, susijusio su šiuo sandoriu, atskaitą (šiuo klausimu žr. 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimo *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 37 punktą). Šios išvados nepaneigia tai, kad susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nekyla mokestinių pajamų praradimo rizika.

41 Kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris buvo galutinai kvalifikuotas kaip neapmokestinamas PVM, *Greentech* sumokėtas PVM sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui *Greenfiber* nebuvo „mokėtinas“, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

42 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 168 ir 203 straipsniai, taip pat PVM neutralumo ir veiksmingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai ar administracinė praktika, pagal kuriuos apmokestinamajam asmeniui neleidžiama atskaityti pirkimo PVM už sandorį, kurį po mokestinio patikrinimo mokesčių administratorius perkvalifikavo į PVM neapmokestinamą sandorį, nors šiam apmokestinamajam asmeniui yra neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti taip nepagrįstai sumokėtą PVM iš pardavėjo. Vis dėlto pagal šiuos principus reikalaujama, kad tokiu atveju šis apmokestinamasis asmuo galėtų pateikti prašymą grąžinti mokestį tiesiogiai mokesčių administratoriui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 ir 203 straipsniai, taip pat pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo ir veiksmingumo principai

turi būti aiškinami taip:

pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai ar administracinė praktika, pagal kuriuos apmokestinamajam asmeniui neleidžiama atskaityti pirkimo PVM už sandorį, kurį po mokestinio patikrinimo mokesčių administratorius perkvalifikavo į PVM neapmokestinamą sandorį, nors šiam apmokestinamajam asmeniui yra neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti taip nepagrįstai sumokėtą PVM iš pardavėjo. Vis dėlto pagal šiuos principus reikalaujama, kad tokiu atveju šis apmokestinamasis asmuo galėtų pateikti prašymą grąžinti mokestį tiesiogiai mokesčių administratoriui.

Parašai.