TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. kovo 21 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Su laisvalaikio veikla ir kūno rengyba susijusių paslaugų teikimas – Abonementų, suteikiančių teisę naudotis paslaugomis, pardavimas, registruojamas kasos aparatu ir įrodomas kasos kvitais – Apmokestinamoji vertė – Klaidingas mokesčio tarifas – Mokesčių neutralumo principas – Mokesčio skolos patikslinimas dėl apmokestinamosios vertės pakeitimo – Nacionalinė praktika, kai, nesant sąskaitos faktūros, neleidžiama ištaisyti PVM sumos ir grąžinti PVM permokos – Mokestinių pajamų praradimo rizikos nebuvimas – Prieštaravimas dėl nepagrįsto praturtėjimo“

Byloje C-606/22

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2022 m. birželio 23 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2022 m. rugsėjo 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

prieš

B. sp. z o.o., anksčiau – *B. sp.j.*,

dalyvaujant

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro septintosios kolegijos pirmininko pareigas einantis N. Wahl (pranešėjas), teisėjai J. Passer ir M. L. Arastey Sahún,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

* Proceso kalba: lenkų.

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy*, atstovaujamo B. Kołodziej ir T. Wojciechowski,

– *B. sp. z o.o.*, atstovaujamos *doradcy podatkowi* R. Baraniewicz, T. Pabiański, J. Tokarski ir *radca prawny* A. Zubik,

– *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców*, atstovaujamo *radca prawny* P. Chrupek,

– Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir M. Owsiany-Hornung,

susipažinęs su 2023 m. lapkričio 16 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

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 – Direktyva 2006/112), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1), 1 straipsnio 2 dalies ir 73 straipsnio išaiškinimo, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo, proporcingumo ir vienodo požiūrio principus.

2 Prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Bydgoščiaus mokesčių administratoriaus direktorius, Lenkija) ir *B. sp.j.*, po šio prašymo pateikimo tapusios *B. sp. z o.o.*, ginčą dėl mokesčių administratoriaus atsisakymo, nesant sąskaitos faktūros, *B.* naudai pripažinti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) permoką, susidariusią, kai ši bendrovė pateikė patikslintas PVM deklaracijas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta:

„Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

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.

Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą.“

4 Šios direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

„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.“

5 Minėtos direktyvos 78 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamoji vertė apima:

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

<…>“

6 Tos pačios direktyvos 220 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats ar įsigyjantis asmuo arba – jo vardu ir jo naudai – trečioji šalis išrašytų sąskaitą faktūrą, kai:

1) jis tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui;

<…>“

7 Direktyvos 2006/112 226 straipsnis išdėstytas taip:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<…>

6) tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis;

7) data, kada buvo patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, arba užbaigtas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas <…>, jei tą datą galima nustatyti ir ji skiriasi nuo sąskaitos faktūros išrašymo datos;

<…>

8) apmokestinamoji vertė pagal kiekvieną tarifą ar kiekvienu neapmokestinimo atveju, vieneto kaina be PVM ir įvairios nuolaidos, jei jos neįskaičiuotos į vieneto kainą;

9) taikomas PVM tarifas;

10) mokėtina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali procedūra ir pagal ją laikantis šios direktyvos nuostatų toks rekvizitas nenurodomas;

<…>“

8 Šios direktyvos 226b straipsnyje, įtrauktame Direktyva 2010/45 ir taikomame nuo 2013 m. sausio 1 d., nustatyta:

„Valstybės narės reikalauja, kad pagal 220a straipsnį ir 221 straipsnio 1 bei 2 dalis išrašytose supaprastintose sąskaitose faktūrose būtų nurodomi bent šie rekvizitai:

a) išrašymo data;

b) tiekiančio prekes arba teikiančio paslaugas apmokestinamojo asmens identifikavimo duomenys;

c) tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų rūšies identifikavimo duomenys;

d) mokėtina PVM suma arba jai apskaičiuoti reikalinga informacija;

e) kai išrašyta sąskaita faktūra yra dokumentas ar pranešimas, laikomas sąskaita faktūra pagal 219 straipsnį – konkreti ir vienareikšmiška nuoroda į pirminę sąskaitą faktūrą ir konkretūs duomenys, kurie iš dalies keičiami.

Jos negali reikalauti pateikti sąskaitų faktūrų kitų rekvizitų, nei numatyti 226, 227 ir 230 straipsniuose.“

Lenkijos teisė

9 Iki 2013 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos (*Dz. U.*, Nr. 177, 1054 pozicija) 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas; *Dz. U.*, 2004, Nr. 54, 535 pozicija) 29 straipsnyje buvo nustatyta:

„4a Kai apmokestinamoji vertė yra mažesnė, nei nurodyta išrašytoje sąskaitoje faktūroje, apmokestinamasis asmuo gali sumažinti joje nurodytą apmokestinamąją vertę, jeigu prieš pasibaigiant PVM deklaracijos už mokestinį laikotarpį, kuriuo prekės ar paslaugos pirkėjas gavo kreditinę sąskaitą faktūrą, pateikimo terminui turi pirkėjo patvirtinimą, kad jis gavo šią sąskaitą faktūrą. Kai prekės ar paslaugos pirkėjas patvirtina, kad gavo ištaisytą sąskaitą faktūrą, mokesčio deklaracijos už mokestinį laikotarpį pateikimo terminui pasibaigus, apmokestinamasis asmuo gali atsižvelgti į kreditinę sąskaitą faktūrą tą mokestinį laikotarpį, kuriuo iš pirkėjo gauna gavimo patvirtinimą.

<…>

4c 4a dalies nuostata taip pat taikoma tuo atveju, kai nustatoma, kad sąskaitoje faktūroje nurodyta klaidinga mokesčio suma ir kai išrašoma sąskaitos faktūros, kurioje nurodyta didesnė nei mokėtino mokesčio suma, kreditinė sąskaita faktūra.“

10 Nuo 2014 m. sausio 1 d. galiojančios šio įstatymo redakcijos (*Dz. U.*, 2016, 710 pozicija) 29a straipsnio 13 ir 14 dalys suformuluotos taip:

„13. <…> numatytais atvejais apmokestinamoji vertė, nurodyta sąskaitoje faktūroje su nurodytu mokesčiu, sumažinama, su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo prieš pasibaigiant PVM deklaracijos už mokestinį laikotarpį, kuriuo prekės ar paslaugos pirkėjas, kuriam išrašyta sąskaita

faktūra, gavo kreditinę sąskaitą faktūrą, pateikimo terminui turi pirkėjo patvirtinimą, kad jis gavo šią sąskaitą faktūrą. Kai prekės ar paslaugos pirkėjas patvirtina, kad gavo ištaisytą sąskaitą faktūrą, mokesčio deklaracijos už mokestinį laikotarpį pateikimo terminui pasibaigus, apmokestinamasis asmuo gali atsižvelgti į kreditinę sąskaitą faktūrą tą mokestinį laikotarpį, kuriuo jis iš pirkėjo gauna gavimo patvirtinimą.

14. 13 dalies nuostata *mutatis mutandis* taikoma tuo atveju, kai nustatoma, kad sąskaitoje faktūroje nurodyta klaidinga mokesčio suma ir kai išrašoma sąskaitos faktūros, kurioje nurodyta didesnė nei mokėtino mokesčio suma, kreditinė sąskaita faktūra.“

11 2013 m. kovo 14 d. *rozporządzenie Ministra finansów w sprawie kas rejestrujących* (Finansų ministro įsakymas dėl kasos aparatų) (*Dz. U.*, 363 pozicija) 3 straipsnyje nustatyta:

„<…>

5. Registre padaręs akivaizdžią klaidą, apmokestinamasis asmuo nedelsdamas ją ištaiso, tam į atskirą registrą įtraukdamas:

1) klaidingai apskaitytą pardavimą (bendroji pardavimo vertė ir mokėtino mokesčio suma);

2) trumpą priežasties ir aplinkybių, kuriomis buvo padaryta klaida, aprašymą ir kasos kvito originalą, kuriame užfiksuotas pardavimas, kai buvo padaryta akivaizdi klaida.

6. Šio straipsnio 5 dalyje nurodytu atveju apmokestinamasis asmuo teisingą pardavimo sumą apskaito kasos aparatu.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 *B*. teikia su laisvalaikio veikla ir kūno rengyba susijusias paslaugas, t. y. parduoda abonementus, suteikiančius teisę patekti į sporto klubo patalpas ir nemokamai naudotis jose esančia įranga. 2016 m., vadovaudamasi naująja Lenkijos mokesčių doktrina šioje srityje, bendrovė nusprendė šioms paslaugoms taikyti lengvatinį 8 % (o ne 23 %) PVM tarifą.

13 Todėl 2016 m. sausio 27 d. *B*. pateikė 2012 m. sausio–kovo, birželio–spalio ir gruodžio mėnesių, 2013 m. sausio, vasario, lapkričio ir gruodžio mėnesių ir 2014 m. sausio, vasario, balandžio ir gegužės mėnesių patikslintas PVM deklaracijas.

14 2017 m. birželio 22 d. sprendimu *Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T.* (Antrosios mokesčių inspekcijos, esančios T. mieste, Lenkija, viršininkas) atsisakė pripažinti *B*. PVM permoką už nurodytus mokestinius laikotarpius; jis, be kita ko, pažymėjo, kad, kol apmokestinamosios veiklos vykdymą patvirtinantis dokumentas nėra ištaisytas Prekių ir paslaugų mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, apmokestinamasis asmuo neturi teisės tikslinti savo apskaitos dokumentų ar deklaracijų.

15 2017 m. lapkričio 24 d. sprendimu Bydgoščiaus mokesčių administratoriaus direktorius paliko galioti nurodytą sprendimą; jis pabrėžė, kad nėra teisės nuostatų, nustatančių galimybę patikslinti apmokestinamąją vertę ir mokėtiną mokestį, nurodytą PVM deklaracijoje už mokestinius laikotarpius, nurodytus prašyme pripažinti PVM permoką tuo atveju, kai parduodami bilietai ar abonementai, suteikiantys teisę naudotis atitinkama įranga, jeigu dėl to neišrašyta sąskaitų

faktūrų. Iš tiesų *B*. negalėjo išrašyti kreditinių sąskaitų faktūrų, nes tuo metu, kai buvo vykdomi šie pardavimai, sąskaitos faktūros nebuvo išrašytos. Todėl, vadovaujantis atskaitos tvarka, *B*. turėjo į Lenkijos valstybės biudžetą kaip mokėtiną mokestį sumokėti visą iš galutinių vartotojų surinktą sumą.

16 *B*. pateikus skundą dėl šio sprendimo, *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Bydgoščiaus vaivadijos administracinis teismas) 2018 m. kovo 7 d. sprendimu jį panaikino visų pirma todėl, kad Finansų ministro įsakymo dėl kasos aparatų 3 straipsnio 3–6 dalyse nebuvo nurodyti visi atvejai, galintys būti pagrindas atlikti tikslinimą, todėl patikslinimas buvo galimas ir kitais atvejais. Tad jis nusprendė, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę patikslinti mokestį, mokėtiną už kasos kvitais įrodytą pardavimą. Šiuo atžvilgiu netrukdo tai, kad nėra pirkėjui išduoto kasos kvito originalo, nes kasos aparatas leidžia jame užfiksuotus duomenis nuskaityti daug kartų. Taigi iš šio kasos aparato atmintinės galima gauti patikimų įrodymų apie sandorį, kurį reikia ištaisyti dėl apmokestinamojo asmens padarytos klaidos.

17 Bydgoščiaus mokesčių administratoriaus direktorius dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Bydgoščiaus vaivadijos administracinis teismas) sprendimo pateikė kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

18 Tokiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausias administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyvos 2006/112] 1 straipsnio 2 dalis ir 73 straipsnis, taip pat neutralumo, proporcingumo bei vienodo požiūrio principai, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinių mokesčių institucijų praktika, neleidžianti – remiantis vidaus teisinio pagrindo nebuvimu ir nepagrįstu praturtėjimu – patikslinti apmokestinamosios vertės ir mokėtino mokesčio, kai prekių ir paslaugų pardavimas vartotojams taikant didesnį PVM tarifą buvo užregistruotas kasos aparatu ir patvirtintas kasos kvitais, ne PVM sąskaitomis faktūromis, o kaina (bendroji pardavimo vertė) dėl šio tikslinimo nepakito?“

Dėl prejudicinio klausimo

19 Visų pirma reikėtų priminti, kad pagal SESV 267 straipsnyje įtvirtintą nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo procedūrą pastarasis nacionaliniam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, kuris jam leistų išspręsti jo nagrinėjamą bylą. Tokiu atveju Teisingumo Teismui gali tekti performuluoti jam pateiktą klausimą (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 27 d. Sprendimo *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 25 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

20 Šiuo tikslu Teisingumo Teismas gali iš visos nacionalinio teismo pateiktos informacijos, ypač iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies, atrinkti aiškintinas Sąjungos teisės normas ir principus, atsižvelgdamas į pagrindinės bylos dalyką (2014 m. kovo 27 d. Sprendimo *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

21 Nagrinėjamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nacionalinis teismas pagrįstai rėmėsi Direktyvos 2006/112 78 straipsnio a punktu (šis priklauso pagrindinėje byloje nagrinėjamam ginčui taikomam teisiniam reguliavimui), nes šioje nuostatoje

nurodyta, kokius elementus būtina įtraukti į šios direktyvos 73 straipsnyje nurodytą apmokestinamąją vertę, nurodytą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausime.

22 Taigi šį klausimą reikia suprasti taip, kad juo iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalis ir 73 straipsnis, siejami su jos 78 straipsnio a punktu, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo, proporcingumo ir vienodo požiūrio principus, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama valstybės narės mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią neleidžiama patikslinti mokėtino PVM pateikiant mokesčių deklaraciją, kai prekės buvo tiektos ar paslaugos suteiktos taikant per didelį PVM tarifą, motyvuojant tuo, kad dėl šių sandorių buvo išduoti kasos aparato kvitai, o ne išrašytos sąskaitos faktūros.

23 Šiuo klausimu reikėtų pabrėžti, kad bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2021 m. spalio 21 d. Sprendimo *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Vadinasi, valstybės narės mokesčių administratorius neproporcingai pažeistų PVM neutralumo principą, leisdamas apmokestinamajam asmeniui sumokėti PVM, kurį jis turi teisę susigrąžinti, nors bendrąja PVM sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos (2021 m. spalio 21 d. Sprendimo *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 55 punktas).

25 Taigi pirmiausia reikia nustatyti, ar tais atvejais, kai vadovaudamasis atitinkamos valstybės narės mokesčių administratoriaus iš pradžių pateiktomis gairėmis apmokestinamasis asmuo vykdomiems PVM apmokestinamiems sandoriams klaidingai pritaikė standartinį (šiuo atveju – 23 %) PVM tarifą, nors reikėjo taikyti lengvatinį 8 % tarifą, jis turi teisę prašyti grąžinti sumokėtą mokestį.

26 Atsižvelgiant į tai, kad pagal šio sprendimo 23 ir 24 punktuose paminėtą PVM neutralumo principą PVM sistema siekiama, kad mokestį sumokėtų 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 ir jame nurodyta jurisprudencija), 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 (šiuo klausimu žr. 2021 m. liepos 1 d. Sprendimo *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C-521/19, EU:C:2021:527, 34 punktą).

27 Šis aiškinimas atitinka Direktyvos 2006/112 78 straipsnio a punktą, pagal kurį pats PVM neįtraukiamas į apmokestinamąją vertę, todėl PVM visada *ipso jure* įtraukiamas į sutartą kainą, net jei apmokestinamasis asmuo klaidingai nustatė taikytiną tarifą.

28 Vis dėlto iš jurisprudencijos matyti, kad ši aplinkybė nebūtinai iš apmokestinamojo asmens atima teisę prašyti atitinkamos valstybės narės mokesčių administratoriaus grąžinti PVM permoką (ar jos dalį), kurią jis neteisingai surinko iš galutinių vartotojų ir sumokėjo tam mokesčių administratoriui. Taip yra, be kita ko, tuo atveju, kai šis apmokestinamasis asmuo pritaikius neteisingą PVM tarifą patyrė žalą, susijusią su pardavimo apimties sumažėjimu (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 42 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Kitaip tariant, finansinių nuostolių ar žalos nebuvimą nebūtinai lemia

viso PVM perkėlimas galutiniam vartotojui, nes net tokiu atveju ekonominės veiklos vykdytojas galėjo patirti nuostolių, susijusių su pardavimo apimties sumažėjimu (2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 56 punktas).

29 Kadangi iš esmės nustatyta apmokestinamojo asmens teisė susigrąžinti aptariamą PVM permoką (ar jos dalį), reikia išnagrinėti, ar tam, kad būtų galima pasinaudoti šią teise, atitinkamos valstybės narės mokesčių administratorius gali nustatyti išankstinį reikalavimą patikslinti sąskaitas faktūras, kuriose nurodytas klaidingas PVM tarifas; tokiais atvejais sistemingai atsisakoma grąžinti PVM, kai apmokestinamojo asmens ekonominiai sandoriai, atsižvelgiant į jų pobūdį ir sumą, patvirtinami išduodant kasos aparato kvitus, tačiau sąskaitos faktūros neišrašomos, todėl jų negalima tikslinti.

30 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad Direktyvoje 2006/112 nenustatyta, kokia tvarka atliekamas apmokestinamųjų asmenų mokesčių deklaracijų tikslinimas, pritaikius klaidingą PVM tarifą. Todėl valstybės narės, laikydamosi veiksmingumo ir lygiavertiškumo principų, savo nacionalinėse teisės sistemose turi numatyti galimybę ištaisyti nepagrįstai taikytą mokestį.

31 Tokia praktika, kurioje tokios galimybės ištaisyti nėra numatyta, kaip antai atitinkamos valstybės narės mokesčių administratoriaus praktika, kai apmokestinamasis asmuo, vykdantis ekonominę veiklą, išduoda paprasčiausius kasos aparato kvitus, o ne išrašo sąskaitas faktūras, neatsižvelgiant į galimybę visiškai ir tiksliai patikslinti su nagrinėjamais sandoriais susijusias PVM deklaracijas (visų pirma – pasinaudojant šio kasos aparato atmintinėje esančiais duomenimis), pažeidžia veiksmingumo principą.

32 Dėl vienodo požiūrio iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad nors mokesčių neutralumo principo, kuris PVM srityje atitinka vienodo požiūrio principą, pažeidimas galimas tik tarp konkuruojančių ūkio subjektų, bendrojo vienodo požiūrio principo pažeidimas mokesčių srityje gali pasireikšti ir kitais ekonominės veiklos vykdytojų, kurie iš esmės nebūtinai laikytini konkurentais, tačiau jų situacija, vienaip ar kitaip, yra panaši, diskriminacijos būdais (2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Pakanka pažymėti, kad nagrinėjamu atveju apmokestinamasis asmuo, kuris rėmėsi atitinkamos valstybės narės mokesčių administratoriaus iš pradžių siūlomu aiškinimu ir taikė 23 % PVM tarifą, neišvengiamai atsidūrė nepalankesnėje padėtyje už savo tiesioginius konkurentus, taikiusius lengvatinį 8 % PVM tarifą, dėl to, kad šis tarifas buvo visiškai ar iš dalies įtrauktas į jo kainas, taip paveikiant jo konkurencingumą, palyginti su atitinkamais konkurentais (vadinasi, galbūt paveikiant ir jo pardavimų apimtį), arba dėl to, kad apmokestinamajam asmeniui reikėjo sumažinti savo pelno maržą, siekiant išlaikyti konkurencingas kainas. Todėl tokia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo apibūdinta valstybės narės mokesčių administratoriaus praktika taip pat prieštarauja mokesčių neutralumo principui.

34 Galiausiai iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad Sąjungos teisė nedraudžia, kad pagal nacionalinės teisės sistemą būtų neleidžiama grąžinti nepagrįstai surinktą mokestį, jei dėl to teisę į šį gražinimą turintys asmenys nepagrįstai praturtėtų (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, 48 punktą).

35 Šioje srityje Sąjungos teisės sistema garantuojamų teisių apsauga neįpareigoja grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktų mokesčių, muitų ir rinkliavų, kai įrodoma, kad tokius mokesčius turintis mokėti asmuo juos iš tikrųjų perkėlė kitiems subjektams (2013 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 Nesant prašymus grąžinti mokesčius reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti sąlygas, kuriomis šie prašymai gali būti teikiami, tačiau bet kuriuo atveju nepažeisdama lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų (2013 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Taigi tik su sąlyga, kad nepagrįstai surinkto mokesčio ekonominė našta, tekusi apmokestinamajam asmeniui, buvo visiškai neutralizuota, valstybė narė gali atsisakyti grąžinti neteisėtai taikyto PVM permoką dėl to, kad grąžinus mokestį mokesčių mokėtojas nepagrįstai praturtėtų (šiuo klausimu žr. 2013 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 28 punktą), o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

38 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nurodė, kad tai, ar apmokestinamasis asmuo nepagrįstai praturtėjo jam grąžinus pagal Sąjungos teisę nepagrįstai surinktą mokestį, ir šio praturtėjimo dydis yra fakto klausimai, priklausantys nacionalinio teismo kompetencijai, todėl būtent jis turi nešališkai vertinti jam pateiktus įrodymus, atlikus ekonominę analizę kurioje atsižvelgiama į visas svarbias aplinkybes (šiuo klausimu žr. 2013 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 30 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

39 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalis ir 73 straipsnis, siejami su jos 78 straipsnio a punktu, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo, proporcingumo ir vienodo požiūrio principus, turi būti aiškinami taip: pagal juos draudžiama valstybės narės mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią neleidžiama patikslinti mokėtino PVM pateikiant mokesčių deklaraciją, kai prekės buvo tiektos ar paslaugos suteiktos taikant per didelį PVM tarifą, motyvuojant tuo, kad dėl šių sandorių buvo išduoti kasos aparato kvitai, o ne išrašytos sąskaitos faktūros. Net ir tokiomis aplinkybėmis apmokestinamasis asmuo, klaidingai pritaikęs per didelį PVM tarifą, turi teisę pateikti atitinkamos valstybės narės mokesčių administratoriui prašymą grąžinti PVM, o šis gali remtis nepagrįstu šio apmokestinamojo asmens praturtėjimu tik tuo atveju, jei, atlikus ekonominę analizę, kurioje atsižvelgiama į visas reikšmingas aplinkybes, paaiškėja, kad nepagrįstai surinkto mokesčio ekonominė našta, tekusi šiam apmokestinamajam asmeniui, buvo visiškai neutralizuota.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

40 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 1 straipsnio 2 dalis ir 73 straipsnis, siejami su jos 78 straipsnio a punktu,

turi būti aiškinami taip:

atsižvelgiant į mokesčių neutralumo, proporcingumo ir vienodo požiūrio principus, draudžiama valstybės narės mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią neleidžiama patikslinti mokėtino PVM pateikiant mokesčių deklaraciją, kai prekės buvo tiektos ar paslaugos suteiktos taikant per didelį PVM tarifą, motyvuojant tuo, kad dėl šių sandorių buvo išduoti kasos aparato kvitai, o ne išrašytos sąskaitos faktūros. Net ir tokiomis aplinkybėmis apmokestinamasis asmuo, klaidingai pritaikęs per didelį PVM tarifą, turi teisę pateikti atitinkamos valstybės narės mokesčių administratoriui prašymą grąžinti PVM, o šis gali remtis nepagrįstu šio apmokestinamojo asmens praturtėjimu tik tuo atveju, jei, atlikus ekonominę analizę, kurioje atsižvelgiama į visas reikšmingas aplinkybes, paaiškėja, kad nepagrįstai surinkto mokesčio ekonominė našta, tekusi šiam apmokestinamajam asmeniui, buvo visiškai neutralizuota.

Parašai.