TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. rugsėjo 5 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktų suderinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytas ir sumokėtas PVM – Sąskaitos faktūros ištaisymas – Paslaugų teikėjo likvidavimas – PVM grąžinimas paslaugų teikėjui – Mokesčių institucijos atsisakymas grąžinti PVM tiesiogiai pirkėjui – Pirmenybė teisės į PVM grąžinimą srityje – Dvigubo PVM grąžinimo rizika – Mokestinių pajamų praradimo rizika“

Byloje C-83/23

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2022 m. lapkričio 3 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. vasario 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

H GmbH

prieš

Finanzamt M

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen (pranešėjas), teisėjai N. Wahl ir M. L. Arastey Sahún,

generalinė advokatė T. Ćapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2024 m. sausio 11 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *H GmbH*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* M. Boche, M. von Einem ir A. Graf, *Steuerberater* D. Hoffmanns ir J. Scholz,

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir N. Scheffel,

– Europos Komisijos, atstovaujamos B. Eggers ir J. Jokubauskaitės,

* Proceso kalba: vokiečių.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1; toliau – PVM direktyva), ir 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23), išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *H GmbH*, Vokietijoje įsteigtos bendrovės, ir *Finanzamt M* (M mokesčių administratorius, Vokietija) ginčą dėl teisės į sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą ir dėl šio mokesčio grąžinimo teisingumo sumetimais.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 167 straipsnyje numatyta:

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

4 Šios direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

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

5 Šios direktyvos 178 straipsnio a punkte įtvirtinta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.“

6 Šios direktyvos 203 straipsnyje nurodyta:

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

Vokietijos teisė

UStG

7 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, *BGBl.* 2013 I, p. 1809, toliau – *UStG*) 14 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„Sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyti šie rekvizitai:

<…>

8) taikomas PVM tarifas ir atlygiui tenkanti mokesčio suma arba neapmokestinimo atveju – informacija apie tai, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra neapmokestinamas.“

8 *UStG* 14c straipsnio 1 dalyje įtvirtinta:

„Jeigu verslininkas sąskaitoje faktūroje, susijusioje su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, atskirai nurodo didesnę mokesčio sumą nei mokėtina už sandorį pagal šį įstatymą, jis taip pat privalo sumokėti perteklinę sumą. Jeigu šis asmuo pataiso mokesčio sumą prekės ar paslaugos gavėjui, pagal analogiją taikoma 17 straipsnio 1 dalis. <…>“

9 *UStG* 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Verslininkas turi teisę atskaityti šias sumas iš sumokėto pirkimo mokesčio:

1. pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo verslo tikslams patiektas prekes ar suteiktas paslaugas. Įgyvendinti teisę į atskaitą verslininkas gali tuomet, kai turi pagal 14 ir 14a straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą. <…>“.

AO

10 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas, *BGBl.* 2002 I, p. 3866, toliau – AO) 163 straipsnio „Mokesčio nustatymas išimties tvarka teisingumo sumetimais“ 1 dalies pirmame sakinyje nustatyta:

„Tuomet, kai taikytinas mokestis konkretaus atvejo aplinkybėmis yra neteisingas, galima nustatyti mažesnę mokesčio sumą ir neatsižvelgti į apmokestinamąsias vertes, dėl kurių mokesčio suma didėja.“

11 AO 227 straipsnyje nustatyta:

„Finansų institucijos gali visiškai arba iš dalies atleisti nuo reikalavimų, kylančių iš mokesčių skolų, jeigu mokesčių rinkimas konkrečiu atveju yra neteisingas; tokiomis pačiomis sąlygomis jau sumokėtos sumos gali būti grąžintos arba įskaitytos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 H, pareiškėja pagrindinėje byloje, perėmė Vokietijoje įsteigtos komanditinės ūkinės bendrijos (toliau – KG), kurios veikla buvo kilnojamojo turto nuoma, be kita ko, atgalinės nuomos forma, kitoms įmonėms, teises ir pareigas. Pagrindinė byla susijusi su šešiais atgalinės nuomos sandoriais, kuriuos 2007, 2008, 2010 ir 2012 m. KG sudarė su *E-GmbH*, kita Vokietijoje įsteigta bendrove.

13 Vykdydama kiekvieną iš šių sandorių *E-GmbH* pirko po naują motorinį laivą iš Italijoje įsteigtos bendrovės *E-sr*. Atitinkamose sąskaitose faktūrose buvo nuoroda „tiekimas Bendrijos viduje“ ir jose PVM nebuvo nurodytas. Visą kiekvieno laivo pirkimo kainą sumokėjo *E-GmbH*.

14 Po kiekvieno pirkimo *E-GmbH* ir KG pirmiausia sudarė atgalinės nuomos sutartį, numatančią, vieną vertus, laivo pardavimą KG už grynąją pirkimo kainą su Vokietijos PVM ir, kita vertus, sutartį dėl nuomos, pagal kurią *E-GmbH* perleidžiama teisė naudotis šiuo laivu. Paskui *E-GmbH* išrašė KG laivo pardavimo sąskaitą faktūrą, kurioje buvo aiškiai nurodytas Vokietijos PVM, nurodė šį PVM savo mokesčių deklaracijose ir jį pervedė *Finanzamt X* (X mokesčių administratorius, Vokietija), kuriam ir turėjo pervesti. Šioje sąskaitoje faktūroje nebuvo nurodyta, kur laivas buvo pardavimo metu. Savo PVM deklaracijose KG kaip pirkimo PVM atskaitė šioje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM. Galiausiai *E-GmbH* ir KG sudarė laivo nuomos sutartį 36 mėnesiams.

15 Mokesčių administratorius, patikrinęs *E-GmbH* už 2008 m., konstatavo, kad tuo metu, kai *E-GmbH* pardavė laivus KG, jie buvo ne Vokietijoje, o Italijoje. 2012 m. spalio mėn. *E-GmbH* informavo KG, kad ji nepagrįstai nurodė Vokietijos PVM dviejose sąskaitose faktūrose, išrašytose atitinkamai 2008 m. balandžio ir spalio mėn., ir nurodė, kad šios sąskaitos faktūros bus patikslintos.

16 Atlikęs PVM patikrinimą KG patalpose inspektorius nusprendė, kad laivų tiekimas turi būti laikomas tiekimu be vežimo, kuris pagal PVM direktyvos 31 straipsnį, siejamą su *UStG* 3 straipsnio 7 dalimi, buvo apmokestinamas ne Vokietijoje, bet Italijoje, kur šie laivai buvo pardavimo momentu. Jis nusprendė, kad PVM, kurį *E-GmbH* nurodė įmonei KG išrašytose sąskaitose faktūrose, buvo mokėtinas pagal PVM direktyvos 203 straipsnį ir *UStG* 14c straipsnį, tačiau KG negali jo atskaityti kaip pirkimo PVM.

17 M mokesčių administratorius pritarė šiam vertinimui ir pagal AO 173 straipsnio 1 dalies 1 punktą pateikė KG pranešimą apie PVM perskaičiavimą, sumažindamas šios bendrovės už 2008 m., kuriais buvo išrašytos dvi laivo pardavimo sąskaitos faktūros, atskaitytą PVM sumą. Vėliau dėl šio pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą pateiktą skundą jis atmetė kaip nepagrįstą.

18 2006, 2010 ir 2012 m. buvo išrašytos kitos keturios laivo pardavimo sąskaitos faktūros. M mokesčių administratorius taip pat priėmė pranešimus apie PVM perskaičiavimą už 2007 ir 2010 m., susijusius su pirkimo PVM, sumokėto pagal 2006 ir 2010 m. išrašytas sąskaitas faktūras, atskaita. M mokesčių administratorius atmetė dėl šių pranešimų apie mokesčio perskaičiavimą pateiktą skundą kaip nepagrįstą, todėl KG pervedė jam šį PVM. Galiausiai KG neatskaitė jokio PVM už 2012 m. metinėje PVM deklaracijoje nurodytų laivų pardavimą.

19 2014 m. *E-GmbH* buvo iškelta nemokumo byla. Nemokumo administratorius, atsakingas už šios bendrovės likvidavimą, ištaisė šešias sąskaitas faktūras, susijusias su laivų tiekimu, išbraukdamas jose nepagrįstai nurodytą PVM. X mokesčių administratorius nurodė, kad 2014 m. gruodžio 10 d.

nemokumo administratorius pateikė kreditines sąskaitas faktūras, o 2015 m. sausio 8 d. jis pateikė prašymą patikslinti. Jis patenkino šį prašymą, grąžino atitinkamą PVM, kuris buvo pervestas į nemokios įmonės turtą, ir informavo nemokumo administratoriaus mokesčių atstovą, kad jis privalo sandorius apmokestinti PVM Italijoje. Pareiškėjos pagrindinėje byloje teigimu, nemokumo administratorius vis dėlto atsisakė išrašyti sąskaitas faktūras, kuriose nurodytas Italijos PVM. Pareiškėja pagrindinėje byloje nesikreipė į teismą prieš *E-GmbH*, siekdama gauti tokias sąskaitas faktūras.

20 KG, remdamasi AO 163 straipsniu, teisingumo sumetimais paprašė M mokesčių administratoriaus perskaičiuoti PVM už 2007, 2008, 2010 ir 2012 m. Mokesčių administratorius atmetė šį prašymą ir vėliau taip pat atmetė KG skundą dėl šio sprendimo kaip nepagrįstą.

21 Pareiškėjos pagrindinėje byloje pateiktas skundas *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas, Vokietija) buvo atmestas motyvuojant tuo, kad M mokesčių administratorius neprivalėjo jai grąžinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM, nes šis PVM buvo pervestas į nemokios *E-GmbH* turtą. Be to, šio teismo teigimu, pareiškėja pagrindinėje byloje neturėjo jokios civilinio pobūdžio teisės į tai, kad *E-GmbH* grąžintų šį PVM, bet turėjo tik teisę gauti sąskaitą faktūrą, kurioje būtų nurodytas Italijos PVM.

22 Pareiškėja pagrindinėje byloje pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija).

23 Pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, visų pirma iš 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), matyti, jog tam tikromis aplinkybėmis sąskaitos faktūros, kurioje nurodytas nepagrįstas PVM, gavėjas turi „tiesioginę teisę“ susigrąžinti šį PVM iš mokesčių administratoriaus. Galiausiai 2022 m. spalio 13 d. Sprendime *HUMDA* (C-397/21, EU:C:2022:790) Teisingumo Teismas, taikydamas šią jurisprudenciją, nusprendė, kad nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos, pirma, paslaugų teikėjas, per klaidą sumokėjęs PVM mokesčių institucijoms, gali prašyti jį grąžinti ir, antra, paslaugų gavėjas gali šiam paslaugų teikėjui pareikšti civilinį ieškinį dėl nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimo, atitinka PVM neutralumo ir veiksmingumo principus, nes jie leidžia gavėjui, kuriam teko sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM našta, susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas. Tame sprendime Teisingumo Teismas taip pat nurodė, kad jeigu neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM, be kita ko, paslaugų teikėjo nemokumo atveju, paslaugų gavėjas, remdamasis PVM neutralumo ir veiksmingumo principais, gali jį susigrąžinti tiesiogiai iš mokesčių administratoriaus. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, minėtame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad pastaroji galimybė taip pat taikoma, kai dėl tikslios paslaugos teikimo vietos klaidos mokestis sumokamas blogoje valstybėje narėje, jei, nesant piktnaudžiavimo ar sukčiavimo, o paslaugų teikėjas ir gavėjas yra sąžiningi, nėra pavojaus prarasti mokestinių pajamų.

24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad tam tikromis aplinkybėmis pagrindinė byla panaši į bylą, kurioje priimtas 2022 m. spalio 13 d. Sprendimas *HUMDA* (C-397/21, EU:C:2022:790). Vis dėlto jis abejoja, ar tame sprendime padarytą išvadą galima pritaikyti pagrindinėje byloje. Konkrečiai kalbant, minėtame sprendime neatsakoma į klausimą, ar egzistuoja „tiesioginė teisė“ į grąžinimą tuo atveju, kai, kaip šioje byloje, pradinėje sąskaitoje faktūroje nurodytą nacionalinį PVM reikia pakeisti didesniu kitos valstybės narės PVM. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į visą Europos Sąjungą ir įtraukiant valstybę narę, kurioje teikimas buvo faktiškai įvykdytas, teisė gauti sąskaitą

faktūrą, kurioje nurodytas Italijos mokestis, ko gero, neegzistuoja. Šiomis aplinkybėmis minėtame sprendime taip pat nenagrinėjamas klausimas, ar „tiesioginei teisei“ į grąžinimą tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gali būti taikoma sąlyga, kad pirkėjas turi pareikšti civilinį ieškinį siekdamas, kad nemokus tiekėjas išrašytų sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytas šios kitos valstybės narės PVM. Be to, kyla klausimas, ar su kova su sukčiavimu susiję argumentai tokiu atveju gali turėti įtakos pirkėjo teisei tiesiogiai iš mokesčių administratoriaus reikalauti grąžinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą ir sumokėtą PVM. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad aplinkybė, jog *E-GmbH* likvidatorius Italijoje nedeklaruoja teisiškai mokėtino Italijos PVM, pagal Italijos teisę gali lemti sukčiavimą PVM Italijoje.

25 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, mokesčių administratorius turi teikti pirmenybę sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens teisei į grąžinimą dėl sąskaitos faktūros ištaisymo, ar sąskaitos faktūros gavėjo „tiesioginei teisei“. Šiuo atžvilgiu jam kyla klausimas, ar reikia atsižvelgti į tai, kad įprasta grąžinimo grandinė negali būti vykdoma dėl sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens nemokumo ir (arba) chronologinių ypatumų, pavyzdžiui, kai, grąžinant PVM sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui, mokesčių administratorius žinojo, kad jis yra nemokus, todėl galėjo numatyti, kad sąskaitos faktūros gavėjas turi „tiesioginę teisę“ į grąžinimą.

26 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar nacionalinėje teritorijoje įsisteigęs paslaugų gavėjas turi „tiesioginę teisę“ reikalauti iš nacionalinio mokesčių administratoriaus pagal [2007 m. kovo 15 d. Sprendimą *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167)], jei:
   a) paslaugų teikėjas, įsisteigęs toje pačioje nacionalinėje teritorijoje, išrašo paslaugų gavėjui sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytas šalyje taikomas mokestis, paslaugų gavėjas šį mokestį sumoka paslaugų teikėjui, o pastarasis – nacionaliniam mokesčių administratoriui;
   b) sąskaitoje faktūroje nurodytas paslaugų tiekimas yra atliktas kitoje valstybėje narėje;
   c) dėl to paslaugų gavėjui neleidžiama atskaityti pirkimo mokesčio, nes nacionalinėje teritorijoje teisiškai neprivaloma mokėti mokesčio;
   d) paslaugų teikėjas vėliau ištaiso sąskaitą faktūrą ir nenurodo nacionalinio mokesčio, todėl sąskaitos faktūros suma sumažinama mokesčio, kuris buvo nurodytas anksčiau, suma;
   e) paslaugų gavėjas dėl iškeltos nemokumo bylos, susijusios su paslaugų teikėjo turtu, negali priversti paslaugų teikėjo vykdyti mokėjimų reikalavimų, o
   f) kitoje valstybėje narėje dar neįsiregistravęs paslaugų teikėjas turi galimybę įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas toje valstybėje narėje, kad, įsiregistravęs ir nurodęs šios valstybės narės mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį, galėtų išrašyti paslaugų gavėjui sąskaitą faktūrą, kurioje būtų nurodytas toje valstybėje narėje taikomas mokestis, o tai suteiktų teisę paslaugų gavėjui toje valstybėje narėje atskaityti pirkimo PVM pagal specialią tvarką, numatytą Direktyvoje [2008/9]?

2. Ar atsakymui į šį klausimą svarbu tai, kad nacionalinis mokesčių administratorius grąžino paslaugų teikėjui sumokėtą mokestį remdamasis tik ištaisyta sąskaita faktūra, nors paslaugų teikėjas dėl jam iškeltos nemokumo bylos prekių ar paslaugų gavėjui negrąžino nieko?“

Dėl prejudicinių klausimų

27 Šiais dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva, siejama su veiksmingumo ir PVM neutralumo principais, turi būti aiškinama taip, kad paslaugų gavėjas gali tiesiogiai prašyti valstybės narės, kurios teritorijoje jis įsisteigtas, mokesčių administratoriaus grąžinti PVM, kurį jis sumokėjo paslaugų teikėjui, kuris sąskaitose faktūrose klaidingai nurodė šios valstybės narės nacionalinį PVM vietoj kitoje valstybėje narėje teisiškai mokėtino PVM ir jį sumokėjo pirmosios valstybės narės mokesčių institucijai, kai ši institucija jau grąžino PVM paslaugų teikėjui, kurio likvidavimo procedūra pradėta.

28 Pirmiausia reikia priminti, kad PVM neutralumo principas, kuris yra Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos esmė, užtikrinamas teisės į atskaitą mechanizmu, kuriuo siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos ir taip garantuoti bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, su sąlyga, kad ši veikla iš principo yra apmokestinama PVM (2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 18 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 Atsižvelgiant į šią prielaidą, reikėtų priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, nesant PVM direktyvoje jokių nuostatų, susijusių su sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens prievole patikslinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą PVM, 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).

30 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).

31 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl jurisprudencijos, suformuotos 2007 m. kovo 15 d. Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), susijusiame su neutralumo, veiksmingumo ir nediskriminavimo principais, taikytinumo šiai bylai.

32 Tame sprendime dėl klausimo, ar paslaugų gavėjas turi teisę reikalauti, kad paslaugų teikėjas, kuris nepagrįstai sąskaitoje faktūroje nurodė PVM, jį grąžintų, o tada, savo ruožtu, galėtų prašyti mokesčių institucijos jį grąžinti, o gal paslaugų gavėjas gali pateikti prašymą tiesiogiai šiai institucijai, Teisingumo Teismas nusprendė, kad iš principo sistema, kurioje, pirma, paslaugų teikėjas, kuris per klaidą sumokėjo PVM mokesčių institucijoms, gali prašyti jį grąžinti ir, antra, paslaugų gavėjas gali šiam paslaugų teikėjui pareikšti civilinį ieškinį dėl nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimo, atitinka neutralumo ir veiksmingumo principus. Iš tikrųjų, pagal tokią sistemą paslaugų gavėjas, kuriam teko sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM našta, gali susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas (2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 39 punktas).

33 Teisingumo Teismas pridūrė, kad jei neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM, ypač paslaugų teikėjo nemokumo atveju, pagal minėtus principus galima reikalauti, kad paslaugų gavėjas galėtų pateikti prašymą grąžinti tiesiogiai mokesčių institucijoms. Taigi valstybės narės turi numatyti priemones ir procedūrinę tvarką, būtinas siekiant leisti pirkėjui susigrąžinti

sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą mokestį tam, kad būtų laikomasi veiksmingumo principo (2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 41 punktas).

34 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kaip savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodė pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, teisė į sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM tiesioginį grąžinimą, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusi su nacionaliniu PVM, nemokėtinu valstybėje narėje, kurioje jis buvo nurodytas sąskaitoje faktūroje ir į kurios biudžetą jis buvo sumokėtas (šiuo klausimu žr. 2022 m. spalio 13 d. Sprendimą *HUMDA* (C-397/21, EU:C:2022:790, 25 punktas). Teisė tiesiogiai susigrąžinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą PVM, kurią tam tikromis aplinkybėmis turi sąskaitos faktūros gavėjas, susijusi su PVM, kurį atitinkama valstybė narė gavo iš sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens.

35 Nors tiesa, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas ginčas susijęs su prašymais grąžinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą ir sumokėtą PVM, vis dėlto reikia konstatuoti, kad nagrinėjamu atveju M mokesčių administratorius jau pervedė paslaugų gavėjo nepagrįstai sumokėtą PVM į nemokaus paslaugų teikėjo turtą.

36 Šiomis aplinkybėmis 2007 m. kovo 15 d. Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167) suformuota jurisprudencija negali būti taikoma tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje.

37 Iš tiesų, jeigu nepagrįstai sąskaitoje faktūroje nurodyto ir sumokėto PVM atveju mokesčių administratorius, kuris paslaugų teikėjo prašymu jau grąžino PVM, pagal 2007 m. kovo 15 d. Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167) suformuotą jurisprudenciją taip pat turėtų grąžinti šį PVM paslaugų gavėjui, tuomet mokesčių administratorius turėtų du kartus grąžinti PVM.

38 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad jei paslaugų teikėjas klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodė ir sumokėjo PVM, jis iš principo turi būti grąžintas šiam teikėjui. Be to, teisė susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sąjungos teisės nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamų teisių pasekmė ir papildymas. Taigi iš esmės atitinkama valstybė narė privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius. Prašymas grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM yra susijęs su teise į nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimą, kuria siekiama pašalinti mokesčio nesuderinamumo su Sąjungos teise pasekmes, neutralizuojant ekonominę naštą, nepagrįstai tekusią ūkio subjektui, kurią ji galiausiai iš tikrųjų patyrė. PVM neutralumo principu, kuris yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo PVM naštos vykdant ekonominę veiklą (šiuo klausimu žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 23-25 punktus).

39 Aplinkybė, kad, kaip ir byloje, kurioje priimtas 2007 m. kovo 15 d. Sprendimas *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), paslaugų teikėjas šioje byloje yra likviduojamas, šiuo atveju neturi reikšmės.

40 Iš tiesų šiame sprendime suformuota jurisprudencija nesiekiama ginčyti kreditorių pirmumo tvarkos vykstant likvidavimo procedūroms.

41 Tokiomis aplinkybėmis tiesa, kad iš karto negalima atmesti galimybės, jog šis pirkėjas gali atsidurti tokioje padėtyje, kai būtų neįmanoma arba pernelyg sudėtinga pareikšti civilinį ieškinį nemokumo administratoriui, atsakingam už paslaugų teikėjo likvidavimą, kad jam būtų išrašyta sąskaita faktūra, kurioje nurodytas Italijos PVM, ir vėliau jis turėtų ją pateikti prašymą grąžinti mokestį tiesiogiai mokesčių administratoriui. Vis dėlto, neužkraunant mokesčių administratoriui nepagrįstos naštos, negalima reikalauti, kad mokesčių administratorius atsižvelgtų į aplinkybę, jog esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, įprasta grąžinimo grandinė buvo labai sutrikdyta ar net nutraukta dėl to, kad paslaugų teikėjas buvo likviduojamas, todėl PVM, kurį jam turėjo grąžinti mokesčių administratorius, pateko į nemokaus teikėjo turtą ir galėjo būti negrąžintas pirkėjui.

42 Taip pat tiesa, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas, todėl mokesčių institucijos turi ne tik atlikti būtiną apmokestinamųjų asmenų patikrinimą, kad nustatytų pažeidimus ir sukčiavimą PVM, bet ir patikrinti apmokestinamųjų asmenų deklaracijas, sąskaitas ir kitus svarbius dokumentus (šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 62 ir 63 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

43 Vis dėlto nagrinėjamu atveju reikalavimas, kad Vokietijos mokesčių administratorius nustatytų, ar aplinkybė, kad nemokumo administratorius, atsakingas už paslaugų teikėjo likvidavimą, Italijoje nedeklaruos pagal Italijos teisę mokėtino PVM, yra sukčiavimas PVM šioje valstybėje narėje, viršija tai, ko galima pagrįstai reikalauti iš nacionalinio mokesčių administratoriaus, atsižvelgiant į ankstesniame punkte primintą tikslą.

44 Taip pat reikia priminti, kad pirkėjo ar gavėjo galimybė pateikti prašymą grąžinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą ir sumokėtą PVM „tiesiogiai“ mokesčių administratoriui, yra išimtis ir, kaip matyti iš šio sprendimo 33 punkte nurodytos jurisprudencijos, galimas tik tuo atveju, jei neįmanoma arba pernelyg sudėtinga išieškoti šį PVM iš paslaugų teikėjo, o tai reiškia, kad pirkėjas ar gavėjas nepraleido jokios galimybės pasinaudoti savo teisėmis kitais atvejais.

45 Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir ypač iš aplinkybių, kurias prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė formuluodamas pirmąjį klausimą, nagrinėjamu atveju prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, kuris dar nėra registruotas valstybėje narėje, kurioje PVM yra teisėtai mokėtinas, turi galimybę įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas šioje valstybėje narėje, kad vėliau, nurodęs šios valstybės narės mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį, galėtų paslaugų gavėjui išrašyti sąskaitą faktūrą, kurioje būtų nurodytas šios valstybės narės mokestis, o tai leistų paslaugų gavėjui joje atskaityti sumokėtą pirkimo PVM.

46 Taigi, kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, šiuo atveju pareiškėja pagrindinėje byloje, siekdama nepatirti atitinkamo PVM išlaidų, galėjo pareikšti civilinį ieškinį nemokumo administratoriui, atsakingam už paslaugų teikėjo likvidavimą, kad jai būtų išrašyta sąskaita faktūra, kurioje nurodytas Italijos PVM, tačiau ji to nepadarė.

47 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į prejudicinius klausimus reikia atsakyti: PVM direktyva, siejama su veiksmingumo ir PVM neutralumo principais, turi būti aiškinama taip, kad paslaugų gavėjas negali tiesiogiai prašyti valstybės narės, kurios teritorijoje jis įsisteigęs, mokesčių administratoriaus grąžinti PVM, kurį jis sumokėjo šių paslaugų teikėjui, kuris per klaidą sąskaitoje faktūroje nurodė šios valstybės narės nacionalinį PVM, o ne kitoje valstybėje narėje

teisiškai mokėtiną PVM ir pervedė jį pirmosios valstybės narės mokesčių institucijoms, tuo atveju, jei šios institucijos jau grąžino PVM paslaugų teikėjui, kurio likvidavimo procedūra pradėta.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 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 direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeista 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, kartu su veiksmingumo ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo principais,

turi būti aiškinama taip:

paslaugų gavėjas negali tiesiogiai prašyti valstybės narės, kurios teritorijoje jis įsisteigęs, mokesčių administratoriaus grąžinti PVM, kurį jis sumokėjo šių paslaugų teikėjui, kuris per klaidą sąskaitoje faktūroje nurodė šios valstybės narės nacionalinį PVM, o ne kitoje valstybėje narėje teisiškai mokėtiną PVM ir pervedė jį pirmosios valstybės narės mokesčių institucijoms, tuo atveju, jei šios institucijos jau grąžino PVM paslaugų teikėjui, kurio likvidavimo procedūra pradėta.

Parašai.