



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,
pateikta 2023 m. gruodžio 14 d.¹

Byla C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.
prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(*Fővárosi Törvényszék* (Sostinės Budapešto apygardos teismas, Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 170 straipsnis – PVM grąžinimas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje – Direktyva 2008/9/EB – 20 straipsnis – PVM grąžinančios valstybės narės prašymas pateikti papildomos informacijos – Mokestinės procedūros nutraukimas dėl laiku nepateiktos papildomos informacijos – 23 straipsnis – Atsisakymas atsižvelgti į pirmą kartą apskundimo procedūroje pateiktą informaciją“

Įvadas

1. Bendroje pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sistemoje teisė atskaityti ankstesniame prekybos etape sumokėtą PVM yra labai svarbi, nes leidžia apmokestinamajam asmeniui išvengti šio mokesčio naštos – ji tenka tik vartotojams. Vis dėlto dėl teritorinio PVM pobūdžio, kuris apsiriboja atskirų valstybių narių teritorija, teisė į PVM atskaitą neatsiranda, kai apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybėje narėje ar neturi joje nuolatinio padalinio, toje valstybėje narėje įsigyja prekių ar paslaugų, kurias naudoja savo apmokestinamai veiklai, vykdomai kitoje valstybėje narėje, arba apmokestinamai veiklai, dėl kurios apmokestinamasis asmuo neprivalo mokėti PVM, pavyzdžiui, taikant vadinamąjį atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Tokiu atveju atitinkamos valstybės narės teritorijoje nėra mokėtino PVM, iš kurio būtų galima atskaityti PVM, sumokėtą už apmokestinamojo asmens tos valstybės narės teritorijoje įsigytas prekes ar paslaugas.

2. Vietoj teisės į PVM atskaitą Sąjungos teisėje tokiu atveju numatyta teisė į sumokėto PVM grąžinimą. Sąjungos teisės aktuose gana išsamiai reglamentuojami ne tik esminiai teisės į PVM grąžinimą aspektai, bet ir su ja susiję procedūriniai klausimai, įskaitant terminus, taikomus nagrinėjant prašymą dėl PVM grąžinimo.

¹ Originalo kalba: lenkų.

3. Teisingumo Teismas jau ne kartą turėjo progą aiškinti šias nuostatas². Vis dėlto, kaip matyti iš nagrinėjamos bylos, iš šios jurisprudencijos galima daryti skirtingas išvadas dėl šių terminų teisinės kilmės ir jų nesilaikymo pasekmių. Taigi Teisingumo Teismas turės galimybę paaiškinti šių nuostatų aiškinimą ir išsklaidyti kylančias abejones.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

4. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos³, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB⁴ (toliau – Direktyva 2006/112), 170 straipsnio b punkte ir 171 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„170 straipsnis

Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta <...> Direktyvos 2008/9/EB^[5] <...> 3 straipsnyje ir šios direktyvos 171 straipsnyje, nėra įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teisę susigrąžinti šį PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

<...>

b) vykdyti sandorius, už kuriuos PVM turi mokėti tik prekes ar paslaugas įsigijantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius.

171 straipsnis

1. PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, pagal Direktyvoje 2008/9/EB nustatytas išsamias taisykles.

<...>“

² Visų pirma žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382), 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimą *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, toliau – Sprendimas *Sea Chefs Cruise Services*), 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050), 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimą *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, EU:C:2021:723, toliau – Sprendimas *GE Auto Service Leasing*).

³ OL L 347, 2006, p. 1.

⁴ OL L 44, 2008, p. 11.

⁵ 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva, nustatanti 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).

5. Direktyvos 2008/9 3, 5, 7, 15, 19, 20, 21 ir 23 straipsniuose visų pirma nustatyta:

„3 straipsnis

Ši direktyva taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, kuris atitinka šias sąlygas:

- a) per PVM grąžinimo laikotarpį PVM grąžinančioje valstybėje narėje jis neturėjo savo ekonominės veiklos vykdymo vietos arba nuolatinio padalinio, iš kurių vykdė verslo sandorius, arba, nesant tokios vietos arba nuolatinio padalinio, neturėjo nuolatinės arba įprastos gyvenamosios vietos;
- b) per PVM grąžinimo laikotarpį jis netiekė prekių ar neteikė paslaugų, kurios būtų laikomos tiekiamomis ar teikiamomis PVM grąžinančioje valstybėje narėje, išskyrus šiuos sandorius:

<...>

- ii) prekių tiekimą ir paslaugų teikimą asmeniui, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal Direktyvos 2006/112/EB 194–197 straipsnius ir 199 straipsnį.

<...>

5 straipsnis

Kiekviena valstybė narė PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui grąžina PVM, apskaičiuotą už kitų apmokestinamųjų asmenų toje valstybėje narėje jam tiektas prekes ar suteiktas paslaugas arba už į tą valstybę narę importuotas prekes, jeigu tos prekės ir paslaugos naudojamos atliekant šiuos sandorius:

<...>

- b) sandorius su asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal Direktyvos 2006/112/EB 194–197 straipsnius ir 199 straipsnį, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.

<...>

7 straipsnis

PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo, siekdamas susigrąžinti PVM PVM grąžinančioje valstybėje narėje, tai valstybei narei adresuoja elektroninį prašymą grąžinti PVM ir pateikia jį valstybei narei, kurioje jis yra įsisteigęs, naudodamasis tos valstybės narės sukurtu elektroniniu portalu.

<...>

15 straipsnis

1. Prašymas grąžinti PVM pateikiamas įsisteigimo valstybei narei ne vėliau kaip iki kalendorinių metų, einančių po PVM grąžinimo laikotarpio, rugsėjo mėn. 30 d. Prašymas laikomas pateiktu tik tuo atveju, jeigu pareiškėjas įrašė visą informaciją, kurios reikalaujama pagal 8, 9 ir 11 straipsnius.

<...>

19 straipsnis

<...>

2. PVM grąžinanti valstybė narė apie savo sprendimą patenkinti arba atmesti prašymą grąžinti PVM pareiškėjui praneša per keturis mėnesius nuo tos dienos, kai ta valstybė narė gavo prašymą.

20 straipsnis

1. Kai PVM grąžinanti valstybė narė mano, kad ji neturi visos reikalingos informacijos, kuria remdamasi ji priimtų sprendimą dėl viso prašymo grąžinti PVM ar jo dalies, naudodamasi elektroninėmis priemonėmis, ji gali paprašyti visų pirma pareiškėjo arba įsisteigimo valstybės narės kompetentingų institucijų pateikti papildomą informaciją per 19 straipsnio 2 dalyje nurodytą keturių mėnesių laikotarpį. Kai papildomos informacijos prašoma ne iš pareiškėjo ar valstybės narės kompetentingos institucijos, prašymas elektroninėmis priemonėmis teikiamas tik tuo atveju, jeigu prašymo gavėjas gali naudotis tokiomis priemonėmis.

Prireikus PVM grąžinanti valstybė narė gali paprašyti daugiau papildomos informacijos.

Pagal šią dalį paprašyta pateikti informacija gali apimti atitinkamos sąskaitos faktūros arba importo dokumento originalo arba kopijos pateikimą tais atvejais, kai PVM grąžinanti valstybė narė pagrįstai abejoja dėl atitinkamo prašymo pagrįstumo ar tikslumo. <...>

2. Pagal 1 dalį prašoma informacija PVM grąžinančiai valstybei narei yra pateikiama per mėnesį nuo tos dienos, kai tą prašymą gauna asmuo, kuriam jis yra adresuotas.

21 straipsnis

PVM grąžinančiai valstybei narei prašant papildomos informacijos, ji apie savo sprendimą patenkinti arba atmesti prašymą grąžinti PVM pareiškėjui praneša per du mėnesius nuo prašomos informacijos gavimo dienos arba, jeigu ji negavo atsakymo į savo prašymą, – per du mėnesius nuo 20 straipsnio 2 dalyje nustatyto termino pabaigos. Tačiau laikotarpis, per kurį ji gali priimti sprendimą dėl viso prašymo grąžinti PVM ar jo dalies, niekada nėra trumpesnis nei šeši mėnesiai nuo tos dienos, kai PVM grąžinanti valstybė narė gauna prašymą.

PVM grąžinančiai valstybei narei prašant daugiau papildomos informacijos, ji apie savo sprendimą dėl viso prašymo grąžinti PVM ar jo dalies pareiškėjui praneša per aštuonis mėnesius nuo tos dienos, kai ta valstybė narė gauna prašymą.

<...>

23 straipsnis

1. Jeigu prašymas grąžinti PVM visiškai arba iš dalies atmetamas, PVM grąžinanti valstybė narė kartu su sprendimu pareiškėjui praneša atmetimo priežastis.

2. Skundus dėl sprendimų atmesti prašymą grąžinti PVM pareiškėjas PVM grąžinančios valstybės narės kompetentingoms institucijoms gali pateikti tokia forma ir laikydamasis tokių

pateikimo terminų, kokie yra nustatyti toje valstybėje įsisteigusiu asmenų prašymams grąžinti PVM.

Jeigu pagal PVM grąžinančios valstybės narės teisę tai, kad per šioje direktyvoje nurodytus terminus nebuvo priimtas sprendimas dėl prašymo grąžinti PVM, nelaikoma prašymo patenkinimu arba atmetimu, pareiškėjas turi turėti tokią pačią galimybę naudotis visomis administracinėmis ir teisinėmis procedūromis, kuriomis tokioje situacijoje turėtų galimybę naudotis toje valstybėje narėje įsisteigę apmokestinamieji asmenys. Jei tokių procedūrų nėra, tai, kad sprendimas dėl prašymo grąžinti PVM nebuvo priimtas per minėtus terminus, reiškia, kad prašymas laikomas atmestu.“

Vengrijos teisė

6. Direktyvos 2008/9 19–21 straipsnių nuostatos į Vengrijos teisę perkeltos *az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Įstatymas Nr. CXXVII dėl PVM)⁶ 251/C, 251/E, 251/F ir 251/G straipsniais.

7. Pagal *az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény* (2017 m. Įstatymas Nr. CLI dėl mokesčių administravimo; toliau – Mokesčių administravimo įstatymas)⁷ 49 straipsnio 1 dalies b punktą mokestinė procedūra nutraukiama, jeigu pareiškėjas mokesčių administratoriaus reikalavimu nepateikė pareiškimo arba neatliko koregavimų, todėl prašymo negalima nagrinėti.

8. Mokesčių administravimo įstatymo 124 straipsnyje nustatyta teisė apskųsti sprendimus dėl mokesčių. Pagal šio straipsnio 3 dalį skunde negalima remtis aplinkybėmis ar įrodymais, kurie pareiškėjui buvo žinomi, tačiau kurių jis nepateikė pirmosios instancijos institucijai, nors ji to prašė.

9. *A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény* (2017 m. Įstatymas Nr. I dėl administracinių bylų teisenos)⁸ 78 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad šalis teisme gali remtis aplinkybe, į kurią ankstesniame procese nebuvo atsižvelgta dėl to, kad institucija atsisakė į ją atsižvelgti, arba dėl to, kad šalis ne dėl savo kaltės nežinojo apie tą aplinkybę arba ja nesirėmė.

Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

10. Slovakijoje įsikūrusi bendrovė *Slovenské Energetické Strojárne A.S.* (toliau – SES) vykdo veiklą energetikos pramonei skirtų įrenginių statybos sektoriuje. 2020 m. bendrovė teikė montavimo ir įrengimo paslaugas Újpest (Vengrija) esančioje elektrinėje. Šioms paslaugoms teikti Vengrijoje ji įsigijo įvairių prekių ir naudojos įvairiomis paslaugomis.

11. 2021 m. vasario 18 d. SES pateikė *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága* (Nacionalinės mokesčių ir maitų administracijos Stambių mokesčių mokėtojų maitų ir mokesčių direkcija, Vengrija; toliau – pirmosios instancijos mokesčių administratorius) prašymą grąžinti 37 013 654 HUF (apie 97 400 EUR) PVM, sumokėtą už 2020 m. Vengrijoje įsigytas prekes ir paslaugas.

⁶ *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.).

⁷ *Magyar Közlöny* 2017/192.

⁸ *Magyar Közlöny* 2017/30.

12. 2021 m. vasario 22 d. pirmosios instancijos mokesčių administratorius paprašė, kad SES per vieną mėnesį pateiktų keletą dokumentų, susijusių su jos prašymu grąžinti PVM. Nors SES gavo tą prašymą elektroniniu paštu, į jį neatsakė⁹.

13. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, pirmosios instancijos mokesčių administratorius 2021 m. gegužės 6 d. sprendimu nutraukė procedūrą dėl SES prašymo grąžinti PVM pagal Mokesčių administravimo įstatymo 49 straipsnio 1 dalies b punktą.

14. 2021 m. birželio 9 d. SES apskundė šį sprendimą *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinės mokesčių ir muitinės administracijos skundų direkcija, Vengrija; toliau – antrosios instancijos mokesčių administratorius) ir pateikė visus pirmosios instancijos mokesčių administratoriaus prašytus dokumentus.

15. 2021 m. liepos 20 d. sprendimu antrosios instancijos mokesčių administratorius paliko galioti pirmosios instancijos mokesčių administratoriaus sprendimą. Administratorius visų pirma pažymėjo, kad pagal mokesčių administravimą reglamentuojančius teisės aktus apskundimo procedūroje neleidžiama remtis naujais įrodymais, apie kuriuos pareiškėjas žinojo prieš priimant sprendimą pirmojoje instancijoje, tačiau jų nepateikė, nors mokesčių administratorius to prašė.

16. SES apskundė šį sprendimą *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės Budapešto apygardos teismas, Vengrija), kuris yra šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Bendrovė ginčija Mokesčių administravimo įstatymo 124 straipsnio 3 dalies taikymą PVM grąžinimo procedūroje pagal Direktyvą 2008/9, nes, kaip ji pati mano, tai riboja šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalyje numatytą apskundimo teisę. Be to, ji mano, kad tos direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje nurodytas vieno mėnesio terminas nėra naikinamasis. Kita vertus, antrosios instancijos mokesčių administratoriaus nuomone, PVM grąžinimo procedūrai taikoma Mokesčių administravimo įstatymo 124 straipsnio 3 dalis. Vis dėlto tai neatima iš apmokestinamojo asmens, esančio tokioje situacijoje kaip SES, teisės susigrąžinti PVM, nes apmokestinamasis asmuo gali prašyti atnaujinti terminą.

17. Šiomis aplinkybėmis *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės Budapešto apygardos teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2008/9] 23 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad šioje direktyvoje nustatytus reikalavimus dėl skundų atitinka tokios nacionalinės teisės normos (konkrečiai kalbant, [Mokesčių administravimo įstatymo] 124 straipsnio 3 dalis), pagal kurias, vertinant prašymus grąžinti pridėtinės vertės mokestį pagal [Direktyvą 2006/112], pareiškėjui neleidžiama pateikiant skundą remtis naujomis faktinėmis aplinkybėmis ir nurodyti ar pateikti naujų įrodymų, apie kuriuos jis žinojo prieš priimant sprendimą pirmojoje instancijoje, bet kurių nepateikė, nors mokesčių administratorius to prašė, arba kuriais jis nesirėmė, ir taip atsiranda materialinis apribojimas, viršijantis [Direktyvoje 2008/9] nustatytus reikalavimus dėl formos ir terminų?

2. Ar teigiamas atsakymas į pirmąjį klausimą reiškia, kad [Direktyvos 2008/9] 20 straipsnio 2 dalyje nustatytas vieno mėnesio terminas turi būti laikomas naikinamuoju? Ar tai atitinka Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnyje ir [Direktyvos 2006/112] 167, 169, 170 straipsniuose bei

⁹ Savo pastabose SES paaiškina priežastis, dėl kurių neatsakė į pirmosios instancijos mokesčių administratoriaus prašymą. Vis dėlto nematau, kad šios priežastys yra svarbios atsakant į prejudicinius klausimus šioje byloje. Šiaip ar taip, pagrindinėje byloje nėra jokių duomenų apie tai, kad SES bandė piktnaudžiauti teise susigrąžinti PVM.

171 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą teisės į veiksmingą teisinę gynybą ir teisingą bylos nagrinėjimą principą ir [Teisingumo Teismo] suformuluotus pagrindinius mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principus?

3. Ar [Direktyvos 2008/9] 23 straipsnio 1 dalies nuostata dėl viso prašymo grąžinti PVM arba jo dalies atmetimo turi būti aiškinama taip, kad ją atitinka tokios nacionalinės teisės normos (konkrečiai kalbant, Mokesčių administravimo įstatymo 49 straipsnio 1 dalies b punktas), pagal kurias mokesčių administratorius nutraukia procedūrą, jeigu prašymą pateikęs apmokestinamasis asmuo neatsako į mokesčių administratoriaus prašymą arba nevykdo pareigos pašalinti trūkumus, o to nepadarius neįmanoma įvertinti prašymo ir procedūra netęsiamą *ex officio*?”

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2022 m. gruodžio 6 d. Rašytines pastabas pateikė SES, Vengrija, Europos Sąjungos Taryba¹⁰ ir Europos Komisija. Teisingumo Teismas nusprendė bylą nagrinėti nerengdamas teismo posėdžio.

Analizė

19. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismui pateikė tris prejudicinius klausimus, iš kurių pirmasis turi esminę reikšmę sprendžiant ginčą pagrindinėje byloje. Vis dėlto analizę pradėsiu nuo antrojo prejudicinio klausimo, nes atsakymą į jį galima nesunkiai išvesti iš ankstesnės Teisingumo Teismo jurisprudencijos ir tas atsakymas turės įtakos pirmojo klausimo analizei.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

20. Antrasis prejudicinis klausimas susijęs su dviem atskirais klausimais. Pirmasis iš jų yra Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatyto vieno mėnesio termino atsakyti į prašymą grąžinti PVM nagrinėjančios institucijos pateiktą prašymą pateikti papildomos informacijos teisinis pobūdis. Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar šis terminas gali būti laikomas naikinamuoju, t. y. ar dėl jo nesilaikymo apmokestinamasis asmuo gali prarasti galimybę remtis papildoma informacija vėlesniuose prašymo grąžinti PVM nagrinėjimo etapuose. Antrasis klausimas susijęs su tuo, ar toks terminas būtų suderinamas su Chartijos 47 straipsniu ir keliais Sąjungos teisės principais bei nuostatomis dėl PVM. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia antrąjį prejudicinį klausimą tam atvejui, jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, tačiau į šį klausimą, remiantis ankstesne Teisingumo Teismo jurisprudencija, galima atsakyti ir prieš tai neišnagrinėjus pirmojo klausimo.

Sprendimas „Sea Chefs Cruise Services“

21. Iš tiesų Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatyto termino teisinį pobūdį Teisingumo Teismas apibrėžė Sprendime *Sea Chefs Cruise Services*. Šiame sprendime Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad šis terminas nėra naikinamasis ir kad jį viršijus neapmokestinamasis asmuo nepraranda galimybės tikslinti savo prašymą grąžinti PVM teismo nagrinėjimo etape¹¹.

¹⁰ Tarybos pastabas pateikiamos tam atvejui, jei prašymas priimti prejudicinį sprendimą šioje byloje būtų suprantamas kaip prašymas įvertinti Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalies galiojimą atsižvelgiant į Chartijos 47 straipsnį.

¹¹ Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* rezoliucinė dalis.

22. Šį sprendimą Teisingumo Teismas grindė pažodiniu ir sisteminiu Direktyvos 2008/9 aiškinimu¹². Be to, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad prašymas pateikti papildomos informacijos pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 1 dalį gali būti adresuotas ne tik apmokestinamajam asmeniui, pateikusiam prašymą grąžinti PVM, bet ir jo įsisteigimo valstybei narei arba tretiesiems asmenims. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo negali netekti teisės į PVM grąžinimą dėl nuo jo nepriklausančio šių subjektų vėlavimo pateikti atsakymą¹³.

23. Galiausiai Teisingumo Teismas nusprendė, kad, kadangi pagal Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 dalį apmokestinamasis asmuo turi teisę apskusti sprendimą, kuriuo atsisakoma grąžinti PVM, o šios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje nustatytas terminas nėra naikinamasis, apmokestinamasis asmuo, apskūsdamas tokį sprendimą, turi teisę remtis papildoma informacija savo teisei į PVM grąžinimą pagrįsti¹⁴. Tai turi būti suprantama taip, kad apmokestinamasis asmuo gali remtis, be kita ko, informacija ar dokumentais, kurių iš jo paprašė prašymą grąžinti PVM nagrinėjanti institucija ir kurių apmokestinamasis asmuo per Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatytą terminą nepateikė.

24. Tiesa, Sprendime *Sea Chefs Cruise Services* Teisingumo Teismas konkrečiai nurodė apmokestinamojo asmens galimybę remtis papildoma informacija nagrinėjant bylą nacionaliniame teisme. Vis dėlto taip buvo dėl konkrečios pagrindinio ginčo konfigūracijos byloje, kurią užbaigė šis sprendimas, ir dėl prejudicinio klausimo formuluotės. Teisingumo Teismas aiškiai nurodė Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 dalyje nustatytą apmokestinamojo asmens teisę apskusti sprendimą dėl PVM grąžinimo¹⁵. Šioje nuostatoje bendrai kalbama apie „[s]kundus <...> valstybės narės kompetentingoms institucijoms“, kurios gali būti tiek teisminės, tiek administracinės institucijos. Tai visų pirma patvirtina šios dalies antra pastraipa, pagal kurią PVM grąžinančioje valstybėje narėje apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę pasinaudoti „visomis administracinėmis ir teisminėmis procedūromis“. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Sprendime *Sea Chefs Cruise Services* padarytos išvados gali būti taikomos ne tik teismo procesams, bet ir, kaip šiuo atveju, administraciniams skundams dėl sprendimų grąžinti PVM, kai tokia apskundimo tvarka numatyta PVM grąžinančios valstybės narės nacionalinėje teisėje.

25. Taigi į antrojo prejudicinio klausimo pirmą dalį, remiantis Sprendimu *Sea Chefs Cruise Services*, reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatytas vieno mėnesio terminas negali būti laikomas naikinamuoju terminu.

Sprendimo „GE Auto Service Leasing“ netaikytinumas

26. Šios išvados nepaneigia Sprendime *GE Auto Service Leasing* padarytos išvados. Tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal Europos Sąjungos teisės nuostatas nedraudžiama atmesti prašymo grąžinti PVM, jeigu apmokestinamasis asmuo per nustatytus terminus nepateikė kompetentingam mokesčių administratoriui visų dokumentų ir informacijos, reikalingų įrodyti jo teisei į PVM grąžinimą, neatsižvelgiant į tai, kad šis apmokestinamasis asmuo pateikė šiuos dokumentus ir informaciją savo iniciatyva nagrinėjant skundą dėl sprendimo

¹² Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 39–41 ir 43–46 punktai.

¹³ Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 42 punktas.

¹⁴ Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 48 punktas.

¹⁵ Žr. visų pirma Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 48 punktą.

atsisakyti suteikti tokią teisę į grąžinimą ne teismo tvarka arba teisme¹⁶. Vis dėlto šis sprendimas, mano nuomone, negali būti taikomas šioje byloje dėl konkrečių bylos, užbaigtos šiuo sprendimu, aplinkybių.

27. Pirma, Sprendimas *GE Auto Service Leasing* nebuvo susijęs nei su Direktyvos 2008/9, nei su ankstesnės Direktyvos 79/1072/EEB¹⁷ nuostatų aiškinimu. Pastaroji direktyva buvo ne tokia išsami kaip Direktyva 2008/9. Visų pirma joje buvo nustatytas tik vienas apmokestinamajam asmeniui taikomas procedūrinis terminas, t. y. terminas pateikti prašymą grąžinti PVM¹⁸. Joje visiškai nebuvo reglamentuojamas klausimas dėl mokesčių administratoriaus iš apmokestinamojo asmens prašomos papildomos informacijos, šis klausimas paliktas nacionalinei teisei. Tai savo ruožtu reiškia, kad Sąjungos teisės požiūriu valstybės narės buvo ribojamos tik lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais.

28. Antra, byloje, užbaigtoje Sprendimu *GE Auto Service Leasing*, mokesčių administratorius prašė apmokestinamojo asmens pateikti dokumentus, kuriuos pridėti prie prašymo grąžinti PVM buvo reikalaujama pagal Direktyvos 79/1072 3 straipsnį, t. y. sąskaitas faktūras, su kuriomis susijęs prašymas, ir PVM mokėtojo registracijos įsisteigimo valstybėje narėje pažymą. Remiantis tos direktyvos nuostatomis, šių dokumentų pridėjimas prie prašymo buvo sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo galėtų pasinaudoti teise į PVM atskaitą¹⁹. Taigi, kadangi šių dokumentų trūko, nebuvo galima nustatyti, ar ši teisė egzistuoja.

29. Be to, prašymas pateikti papildomos informacijos pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 1 dalį gali būti susijęs – kaip rodo vien žodis „papildoma“ – su informacija ar dokumentais, kurių pridėti prie prašymo grąžinti PVM pagal šios direktyvos 8–10 straipsnius nereikalaujama ir dėl kurių nepateikimo prašymas grąžinti PVM gali, bet neprivalo būti atmestas²⁰.

30. Trečia, Sprendimo *GE Auto Service Leasing* rezoliucinėje dalyje Teisingumo Teismas nurodė, kad jame pateiktas Direktyvos 79/1072 nuostatų aiškinimas taikytinas su sąlyga, kad laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad neatrodo, jog pagrindinėje byloje, užbaigtoje šiuo sprendimu, apmokestinamajam asmeniui būtų buvę pernelyg sunku ar neįmanoma apginti savo teisę į PVM grąžinimą, ir paliko šį klausimą įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Tai, mano nuomone, rodo, kad aptariamame sprendime Teisingumo Teismo padaryta išvada labai priklausė nuo konkrečių pagrindinės bylos aplinkybių ir nebūtinai turi būti taikoma iš esmės skirtingose bylose.

31. Galiausiai, ketvirta, tai, kad Sprendime *GE Auto Service Leasing* Teisingumo Teismas nepateikė jokios nuorodos į daugiau nei prieš dvejus metus priimtą Sprendimą *Sea Chefs Cruise Services*, mano nuomone, rodo, kad Teisingumo Teismas šias dvi bylas laikė visiškai skirtingomis, todėl Sprendimas *GE Auto Service Leasing* niekaip nepaneigia Sprendime *Sea Chefs Cruise Services* padarytų išvadų.

¹⁶ Sprendimo *GE Auto Service Leasing* rezoliucinės dalies 1 punktą.

¹⁷ 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, 1979, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 79).

¹⁸ Savo ruožtu šis terminas yra naikinamas; žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, rezoliucinė dalis).

¹⁹ Sprendimo *GE Auto Service Leasing* 54 punktą.

²⁰ Kaip pažymėjo pats Teisingumo Teismas; žr. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 44 punktą.

Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalies suderinamumo su Chartijos 47 straipsniu klausimas

32. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iškėlė klausimą dėl Chartijos 47 straipsnio aiškinimo tuo atveju, jei būtų pripažinta, kad

Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatytas terminas gali būti naikinamasis. Atsižvelgiant į atsakymą, kurį siūlau pateikti į antrojo prejudicinio klausimo pirmą dalį, šio klausimo nekyla.

33. Dėl to norėčiau tik prabėgomis pažymėti, kad, kaip manau, nepriklausomai nuo to, ar Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatytas terminas yra naikinamasis arba gali būti tokiu laikomas pagal valstybių narių nacionalinę teisę, jis neprieštaruja Chartijos 47 straipsniui.

34. Tikriausiai visose teisės sistemose tam tikri procesiniai terminai, įskaitant tuos, kurie susiję su Chartijos 47 straipsnyje įtvirtinta teise į teismą, pavyzdžiui, terminas pareikšti ieškinį ar pateikti skundą, yra naikinamieji, o jų nesilaikant prarandama galimybė kreiptis į teismą. Jeigu šie terminai nustatyti pagrįstai²¹, tai neprieštaruja teisei į teismą. Iš tiesų ši teisė turi užleisti vietą teisiniam saugumui ir teisinių santykių pastovumui, t. y. vertybėms, kurios yra saugomos procesiniais terminais²². Taip juo labiau yra todėl, kad terminas, net ir naikinamasis, pateikti mokesčių administratoriui informaciją, reikalingą prašymui grąžinti PVM išnagrinėti, negali prieštarauti teisei į teismą, jei šio termino nesilaikymas neatima iš apmokestinamojo asmens teisės apskusti, taip pat teisme, jo byloje priimtą sprendimą.

Atsakymas į antrąjį prejudicinį klausimą

35. Kitų Sąjungos teisės nuostatų ir principų, kuriuos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė savo antrajame prejudiciniame klausime, reikšmę šiai bylai aptarsiu toliau, nagrinėdamas pirmąjį prejudicinį klausimą. O į antrąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti: Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje nustatytas vieno mėnesio terminas, per kurį institucijos, nagrinėjančios kitoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens pateiktą prašymą grąžinti PVM, prašymu turi būti pateikta papildomos informacijos, negali būti laikomas naikinamuoju terminu.

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

36. Pirmuoju prejudiciniu klausimu siekiama suteikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui galimybę įvertinti, ar su Sąjungos teise yra suderinama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią apskundimo procedūroje nesuteikiama galimybė remtis papildoma informacija ar dokumentais, kurių prašė pirmosios instancijos mokesčių administratorius ir kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikė tik skundo pateikimo antrosios instancijos mokesčių administratoriui etape.

37. Pažodinė šio klausimo formuluotė susijusi tik su Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 dalies aiškinimu. Vis dėlto ši nuostata apsiriboja nurodymu, kad skundams dėl sprendimų dėl PVM grąžinimo kitoje valstybėje narėje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims taikomos tos pačios taisyklės kaip ir nacionalinių apmokestinamųjų asmenų teikiamiems skundams. Dėl to, norint pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui naudingą atsakymą,

²¹ O vieno mėnesio terminas pateikti informaciją ar dokumentus, kuriuos paprastai turi apmokestinamasis asmuo ir kurie susiję su jo ekonomine veikla, neatrodo pernelyg griežtas.

²² Šiuo klausimu žr. neseniai priimtą 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimą *Dickmanns / EUIPO* (C-63/20 P, EU:C:2021:406, 58 ir 60 punktai).

mano nuomone, reikia išplėsti analizę, įtraukiant kitas Sąjungos PVM teisės nuostatas ir principus, visų pirma Direktyvos 2006/112 170 straipsnį, Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalį, taip pat lygiavertiškumo, veiksmingumo ir mokesčių neutralumo principus. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas antrajame prejudiciniame klausime paminėjo Direktyvos 2006/112 170 straipsnį ir veiksmingumo bei mokesčių neutralumo principus. Taigi pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar pagal minėtas Sąjungos teisės nuostatas ir principus draudžiama taikyti tokią nacionalinės teisės nuostatą, kaip aprašytoji šios išvados 36 punkte. Šio klausimo analizę pradėsiu primindamas atitinkamą Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

Ankstesnė Teisingumo Teismo jurisprudencija

38. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją Direktyvos 2006/112 170 straipsnyje nustatyta teisė grąžinti PVM kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui yra lygiavertė šios direktyvos 168 straipsnyje nurodytai teisei atskaityti nacionalinėje teritorijoje sumokėtą PVM. Tai pagrindinis bendros PVM sistemos principas, kuriuo siekiama atleisti apmokestinamuosius asmenis nuo PVM naštos ir taip užtikrinti mokesčių neutralumą. Dėl to ši teisė yra neatsiejama šios sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama²³.

39. Be to, pagal neutralumo principą reikalaujama, kad teisė atskaityti ankstesniame apyvartos etape sumokėtą PVM arba jį grąžinti apmokestinamajam asmeniui turi būti suteikta tiek, kiek tenkinamos šios teisės esminės sąlygos, net jei tas apmokestinamasis asmuo nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų. Kitaip gali būti tik tuo atveju, jei dėl šių formalių reikalavimų nesilaikymo neįmanoma neabejotinai įrodyti, kad esminės sąlygos buvo įvykdytos²⁴. Dėl momento, kada turi būti pateikti įrodymai, kad yra įvykdytos esminės sąlygos pasinaudoti teise į PVM grąžinimą, Teisingumo Teismas nurodė, kad galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pateikti tokius įrodymus reikštų, jog apmokestinamojo asmens situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, galėtų būti užginčyta neribotą laiką, o tai prieštarautų teisinio saugumo principui²⁵.

40. Be to, pagal valstybių narių procesinės autonomijos principą tais klausimais, kurių nereglamentuoja Sąjungos teisė, formalūs reikalavimai, susiję su naudojimusi teise į PVM grąžinimą, nustatomi pagal tų valstybių narių nacionalinę teisę, laikantis lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų. Vadovaujantis šiais principais, tokie reikalavimai neturi būti mažiau palankūs nei reikalavimai, taikomi panašiose vidaus situacijose, ir dėl jų naudojimasis teise į PVM grąžinimą negali tapti praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas²⁶.

41. Galiausiai, kaip jau nurodžiau šios išvados dalyje dėl antrojo prejudicinio klausimo, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatytas terminas nėra naikinamasis, todėl apmokestinamasis asmuo institucijos, nagrinėjančios prašymą grąžinti PVM, prašomą informaciją gali pateikti teismo nagrinėjimo etape²⁷.

42. Būtent atsižvelgiant į pirmiau aptartą jurisprudenciją reikia išnagrinėti pirmąjį prejudicinį klausimą.

²³ Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 34–36 punktus.

²⁴ Šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47 ir 48 punktai).

²⁵ Šiuo klausimu žr. Sprendimo *GE Auto Service Leasing* 60 punktą.

²⁶ Šiuo klausimu žr. Sprendimo *GE Auto Service Leasing* 59 punktą.

²⁷ Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* rezoliucinė dalis.

Taikymas nagrinėjamoje byloje

43. Iš šios išvados 38–40 punktuose aptartos jurisprudencijos matyti, jog Teisingumo Teismas neatmetė galimybės, kad su Sąjungos teise yra suderinamos valstybių narių nacionalinės nuostatos, pagal kurias tik teismo nagrinėjimo etape neleidžiama pateikti papildomos informacijos, susijusios su apmokestinamojo asmens, kuris nėra įsisteigęs PVM grąžinančioje valstybėje narėje, pateiktu prašymu grąžinti PVM²⁸, taip pat nuostatos, pagal kurias galima neatsižvelgti į atleidimo nuo PVM sąlygų įvykdymą patvirtinančius įrodymus, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikė jau atlikus mokestinį patikrinimą²⁹. Teisingumo Teismas tik nustatė, kad tokių nuostatų leistinumą pagal Sąjungos teisę priklauso nuo veiksmingumo ir lygiavertiškumo sąlygų įvykdymo³⁰, tačiau paliko nacionaliniams teismams patikrinti, ar jų laikomasi.

44. Teisingumo Teismas taip nusprendė tiek situacijoje, kai, teikdamas nacionaliniam teismui nurodymus šiuo klausimu, pripažino, kad šios sąlygos, ypač veiksmingumo sąlyga, yra įvykdytos³¹, tiek priešingoje situacijoje. Sprendime *Nec Plus Ultra Cosmetics* Teisingumo Teismas konkrečiai nurodė, kad „dėl atsisakymo atsižvelgti į įrodymus tą dieną, kuri yra iki <...> sprendimo dėl apmokestinimo priėmimo, gali tapti pernelyg sudėtinga pasinaudoti Sąjungos teisės sistemoje pripažintomis teisėmis, nes dėl tokio atsisakymo ribojama apmokestinamojo asmens galimybė pateikti įrodymų, susijusių su esminių sąlygų, leidžiančių būti atleistam nuo PVM, įvykdymu. Taigi atrodo, kad nacionalinės teisės aktai, kurie šiame apmokestinimo procedūros etape neleidžia apmokestinamajam asmeniui pateikti dar trūkstančių įrodymų, kad jis pagrįstų savo teisę, kuria remiasi, ir kuriais neatsižvelgiama į galimus paaiškinimus dėl priežasčių, dėl kurių šie įrodymai nebuvo pateikti anksčiau, sunkiai suderinami su proporcingumo principu, taip pat su pagrindiniu PVM neutralumo principu“³². Byloje, kuri užbaigta šiuo sprendimu, Teisingumo Teismas klausimą dėl nacionalinės teisės nuostatų suderinamumo galiausiai paliko spręsti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

45. Vis dėlto, mano nuomone, panašaus sprendimo šioje byloje nepakaktų. PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, tvarka gana išsamiai reglamentuojama Direktyvoje 2008/9. Svarbių klausimų – koks neabejotinai yra šios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje nustatyto termino, susijusio su apmokestinamojo asmens teise į PVM grąžinimą, nesilaikymo pasekmė – palikimas reguliuoti valstybių narių nacionalinės teisės normomis su sąlyga, kad nacionaliniai teismai kontroliuos lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų laikymąsi, prieštarautų Sąjungos teisės aktų leidėjo atlikto suderinimo *effet utile*.

46. Kalbant apie lygiavertiškumo principą, pažymėtina, kad norint patikrinti nacionalinių nuostatų atitikties šiam principui reikia išaiškinti šias nuostatas, todėl tai turi būti palikta valstybių narių teismams. Be to, šioje byloje nėra jokių požymių, kad šis principas būtų pažeistas, nes atrodo, kad šiuo atveju taikytinos nacionalinės nuostatos apskritai taikomos visoms mokestinėms procedūroms. Vis dėlto manau, kad Teisingumo Teismas turi išreikšti griežtesnę poziciją dėl šių nuostatų suderinamumo su veiksmingumo principu.

²⁸ Sprendimas *GE Auto Service Leasing*.

²⁹ 2023 m. kovo 2 d. Sprendimas *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, rezoliucinė dalis).

³⁰ Pagal šios išvados 39 punkte nurodytą jurisprudenciją.

³¹ Žr. Sprendimo *GE Auto Service Leasing* 61 punktą.

³² 2023 m. kovo 2 d. Sprendimas *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, 37 punktas).

47. Norėčiau priminti, kad, vadovaujantis veiksmingumo principu, nacionalinės nuostatos, priimtose pagal valstybių narių procesinės autonomijos principą, negali pernelyg apsunkinti arba padaryti praktiškai neįmanomą asmenų teisių, kurios kyla iš Sąjungos teisės, gynimą³³. Pagal Vengrijos teisės nuostatas apmokestinamasis asmuo, kuris per nustatytą terminą nepateikė institucijai, nagrinėjančiai jo prašymą grąžinti PVM, pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 1 dalį prašomos papildomos informacijos, negali ištaisyti šios klaidos pateikdamas ją minėtos institucijos priimto sprendimo dėl prašymo apskundimo procedūros etape. Vis dėlto, esant tam tikroms sąlygoms, jis gali veiksmingai pateikti šią informaciją per teismo procesą po to, kai toks sprendimas buvo užginčytas³⁴. Mano nuomone, tokios nuostatos pernelyg apsunkina apmokestinamųjų asmenų, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, galimybę susigrąžinti PVM.

48. Direktyvoje 2008/9 yra nustatyti tam tikri procesiniai terminai, kurių privalo laikytis tiek kompetentingos nacionalinės institucijos, tiek atitinkami apmokestinamieji asmenys³⁵. Vis dėlto šių šalių padėtis, susijusi su jų teisėmis pagal šią direktyvą ir apskritai pagal PVM reglamentuojančią Sąjungos teisę, nėra vienoda. Šiomis nuostatomis pirmiausia siekiama apsaugoti ir pagerinti apmokestinamųjų asmenų padėtį, o mokesčių administratoriai gina viešąjį interesą, užtikrindami tinkamą sistemos veikimą. Tai ypač svarbu PVM sistemoje, grindžiamoje mokesčių neutralumo principu, pagal kurį apmokestinamiesiems asmenims iš esmės negali tekti ekonominė apmokestinimo našta. Šiuo požiūriu Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatytu terminu, mano nuomone, siekiama dviejų tikslų. Pirma, taip apmokestinamiesiems asmenims garantuojamas minimalus jiems likęs laikas, neleidžiant mokesčių administratoriams savavališkai nustatyti pernelyg trumpų terminų papildomai informacijai pateikti. Antra, tai leidžia užbaigti visą prašymo grąžinti PVM pateikimo procedūrą per šios direktyvos 21 straipsnyje nustatytus terminus. Dėl to šis terminas nustatytas atsižvelgiant į apmokestinamųjų asmenų, o ne į mokesčių administratoriaus interesus.

49. Žinoma, kaip Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, procesiniais terminais taip pat siekiama užtikrinti, kad neapibrėžtumas dėl apmokestinamojo asmens teisinės padėties neužsitęstų neribotą laiką³⁶. Kalbant apie PVM grąžinimą apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, šiam tikslui visų pirma skirtas Direktyvos 2008/9 15 straipsnio 1 dalyje nustatytas prašymo grąžinti PVM pateikimo terminas, kuris, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, yra naikinamasis³⁷ ir kurio nesilaikymas lemia teisės į PVM grąžinimą praradimą. Kita vertus, leidus apmokestinamajam asmeniui administracinės apskundimo procedūros etape pateikti papildomos informacijos, kurios iš jo paprašė pirmosios instancijos institucija, nerizikuojama neribotam laikui pratęsti neapibrėžtumą dėl šio apmokestinamojo asmens teisinės padėties. Iš tiesų tokiems procesams dėl jų pobūdžio taikomi griežti procesiniai terminai, visų pirma terminas pateikti skundą, ir paprastai jie vyksta lengvai numatomu laikotarpiu.

50. Žinoma, suprantu, kad gali būti apmaudu, kai apmokestinamasis asmuo, pirmosios instancijos institucijos tinkamai paprašytas pateikti tam tikrą informaciją, be pateisinamos priežasties jos nepateikia laiku ir tai padaro tik apskundimo procedūros etape. Tokiu atveju pagal Direktyvos 2008/9 26 straipsnio antrą pastraipą PVM grąžinanti valstybė narė atleidžiama nuo pareigos mokėti delspinigius už galimą vėlavimą sumokėti mokėtinas sumas, todėl būtent

³³ Panašiai žr. Sprendimo *GE Auto Service Leasing* 59 punktą.

³⁴ Žr. nacionalinės teisės nuostatų aptarimą šios išvados 8 ir 9 punktuose.

³⁵ Taip pat žr. šios direktyvos 2 konstatuojamąją dalį.

³⁶ Šiuo klausimu žr. Sprendimo *GE Auto Service Leasing* 60 punktą.

³⁷ Žr. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 39 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

apmokestinamasis asmuo padengia išlaidas, susijusias su vėlavimu, dėl kurio jis yra kaltas. Be to, galiu įsivaizduoti, jog nacionalinėje teisėje tokiais atvejais numatyta, kad iš aplaidaus apmokestinamojo asmens gali būti reikalaujama sumokėti papildomas administracines išlaidas, atsiradusias dėl jo aplaidumo.

51. Kita vertus, draudimas apmokestinamajam asmeniui pasibaigus terminui pateikti informaciją, pagrindžiančią jo teisę susigrąžinti PVM, nepaisant to, kad nacionalinėje teisėje numatyta galimybė tai padaryti³⁸, dėl kurio jis gali netekti šios teisės, mano nuomone, yra neproporcingas ir prieštarauja veiksmingumo principui, nes taip pernelyg apsunkinamas naudojimasis šia teise, nesant akivaizdaus poreikio. Norėčiau priminti, kad tai yra pagrindinė teisė bendroje PVM sistemoje, kuri yra šios sistemos veikimo mechanizmo pagrindas ir kuri iš esmės negali būti ribojama³⁹. Taigi šios teisės apribojimas vien formaliais pagrindais, kai yra tenkinamos esminės sąlygos, taip pat prieštarautų Direktyvos 2006/112 170 straipsniui, pagal kurį visi apmokestinamieji asmenys, atitinkantys šias esmines sąlygas, turi teisę susigrąžinti PVM.

52. Šios išvados nekeičia potenciali galimybė apmokestinamajam asmeniui remtis papildoma informacija, pagrindžiančia jo teisę į PVM grąžinimą teismo procese. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo priverstas teisme ginčyti sprendimą atsisakyti grąžinti PVM (arba, kaip šioje byloje, nutraukti procedūrą), kad galėtų ištaisyti formalaus pobūdžio procedūrinį trūkumą, nors per administracinę apskundimo procedūrą buvo paprastesnis ir greitesnis būdas tai padaryti.

53. Be to, kaip nurodžiau šios išvados dalyje, skirtoje antrojo prejudicinio klausimo analizei, Teisingumo Teismas Sprendime *Sea Chefs Cruise Services* nusprendė, kad Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatytas terminas nėra naikinamasis, todėl apmokestinamasis asmuo turi teisę teismo procese remtis informacija, kurios nepateikė per šioje nuostatoje nustatytą terminą jo prašymą grąžinti PVM nagrinėjusios institucijos prašymu. Tas pats turi būti taikoma ir administracinei apskundimo procedūrai, kai nacionalinėje teisėje numatyta tokia procedūra dėl sprendimų, susijusių su PVM grąžinimu apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje⁴⁰. Iš tiesų visi pirmiau minėtame sprendime Teisingumo Teismo pateikti argumentai yra vienodai taikytini tokiai procedūrai. Dėl to negalėjimas pateikti papildomos informacijos administracinėje apskundimo procedūroje, kai nacionalinėje teisėje tokia procedūra numatyta, prieštarautų Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalies išaiškinimui, kurį Teisingumo Teismas pateikė Sprendime *Sea Chefs Cruise Services*⁴¹.

54. Pirmiau išdėstyti argumentai, be abejo, susiję su situacija, kai tenkinamos esminės teisės grąžinti PVM sąlygos, o apmokestinamasis asmuo, vėluodamas pateikti prašomą papildomą informaciją, nesiekia sukčiauti ar piktnaudžiauti teise. Priešingu atveju valstybės narės, žinoma, turi teisę taikyti savo nacionalinėje teisėje numatytas priemones, kad užkirstų kelią tokiam sukčiavimui ar piktnaudžiavimui teise. Vis dėlto, kaip Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, tai, kad apmokestinamasis asmuo papildomą informaciją pateikia tik vėlesniame proceso etape, savaime nereiškia piktnaudžiavimo teise⁴².

³⁸ Būtent pirmosios instancijos sprendimo apskundimo procedūra.

³⁹ Žr. šios išvados 38 ir 39 punktuose nurodytą jurisprudenciją.

⁴⁰ Kaip jau nurodžiau šios išvados 24 punkte.

⁴¹ Ir, kaip pažymėjau šios išvados 26–30 punktuose, šio išaiškinimo nepaneigia vėlesnis Sprendimas *GE Auto Service Leasing*, priimtas remiantis kitomis, ne tokiomis konkrečiomis Sąjungos teisės nuostatomis.

⁴² Panašiai žr. Sprendimo *GE Auto Service Leasing* rezoliucinės dalies 2 punktą.

Atsakymas į klausimą

55. Taigi į pirmąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti: Direktyvos 2006/112 170 straipsnis, Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalis ir veiksmingumo bei mokesčių neutralumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama taikyti nacionalinės teisės nuostatas, kuriomis apskundimo procedūroje neleidžiama remtis papildoma informacija ar dokumentais, kurių paprašė pirmosios instancijos mokesčių administratorius ir kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikė tik apskundimo antrosios instancijos mokesčių administratoriui etape.

Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

56. Trečiuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/9 23 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama taikyti nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią prašymo grąžinti PVM kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui nagrinėjimas turi būti nutrauktas nenagrinėjant prašymo grąžinti PVM, jeigu šis apmokestinamasis asmuo neįvykdė pareigos pateikti papildomos informacijos, kurios pagal šios direktyvos 20 straipsnį paprašė prašymą nagrinėjanti institucija. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausime remiasi tik Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 1 dalimi, iš jo prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktų paaiškinimų matyti, kad jis siekia išsiaiškinti, ar sprendimas nutraukti procedūrą turi būti prilyginamas sprendimui atsisakyti grąžinti PVM. Šis klausimas reglamentuojamas šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje. Dėl to siūlau laikyti, kad trečiojo klausimo dalykas yra visas Direktyvos 2008/9 23 straipsnis.

57. Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 1 dalyje nustatyta pareiga motyvuoti sprendimą atsisakyti grąžinti PVM. Pagal šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą apmokestinamasis asmuo turi turėti tokias pačias teisių gynimo priemones dėl tokio sprendimo, kokias pagal PVM grąžinančios valstybės narės teisę turi nacionaliniai apmokestinamieji asmenys. Galiausiai tos pačios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatyta, kad kitoje valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę pasinaudoti tomis pačiomis administracinėmis ar teisinėmis procedūromis kaip ir tokioje pačioje situacijoje atsidūrę nacionaliniai apmokestinamieji asmenys, kai sprendimo dėl prašymo grąžinti PVM nepriėmimas nereiškia nei teisės į PVM grąžinimą suteikimo, nei atsisakymo grąžinti PVM. Kita vertus, jei PVM grąžinančios valstybės nacionalinėje teisėje tokios procedūros nenumatytos, sprendimo nepriėmimas turi būti laikomas atsisakymu grąžinti PVM.

58. Mano nuomone, šios nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad tuo atveju, jei prašymo grąžinti PVM procedūra užbaigiama jo neišnagrinėjus, pavyzdžiui, kaip pagrindinėje byloje, priimant sprendimą nutraukti procedūrą dėl to, kad apmokestinamasis asmuo laiku nepateikė prašomos papildomos informacijos, apmokestinamasis asmuo turi turėti veiksmingą administracinę ar teisminę teisių gynimo priemonę, leidžiančią jam reikalauti, kad jo prašymas būtų išnagrinėtas iš naujo. Norėčiau pridurti, kad tokia sprendime nutraukti ar kitaip užbaigti procedūrą turi būti nurodytos priežastys, nes tai yra veiksmingo naudojimosi apskundimo teise sąlyga. Kita vertus, nesant tinkamų teisių gynimo priemonių, procedūros užbaigimas neišnagrinėjus prašymo turi būti laikomas sprendimu atsisakyti grąžinti PVM su visomis iš Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 1 dalies ir 2 dalies pirmos pastraipos kylančiomis pasekmėmis.

59. Tokią nurodytų nuostatų konstrukciją lemia specialus PVM grąžinimo kitoje valstybėje narėje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims mechanizmo pobūdis. Iš tiesų, skirtingai nuo teisės į PVM atskaitą, kuria apmokestinamasis asmuo naudojasi savarankiškai PVM sumokėjimo

mokesčių administratoriui metu, norint pasinaudoti teise į PVM grąžinimą kitoje valstybėje narėje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, kuri yra teisės į PVM atskaitą atitikmuo, reikia, kad PVM grąžinanti valstybė narė imtųsi aktyvių veiksmų, t. y. priimtų sprendimą dėl PVM grąžinimo ir išmokėtų atitinkamas sumas. Šioje situacijoje procedūros užbaigimas neišnagrinėjus prašymo ir dėl to nepriėmus tokio teigiamo sprendimo praktiškai prilygsta atsisakymui grąžinti PVM. Taigi apmokestinamasis asmuo turi turėti veiksmingas teisių gynimo priemones apskūsti tokį procedūros užbaigimą.

60. Nagrinėjamos bylos kontekste, jei Teisingumo Teismas sutiks su mano pasiūlytais atsakymais į pirmąjį ir antrąjį prejudicinius klausimus, reikėtų pridurti, kad teisių gynimo priemonės, kuriomis apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti, kai procedūra užbaigiama neišnagrinėjus prašymo grąžinti PVM, turi leisti apmokestinamajam asmeniui, be kita ko, remtis papildoma informacija, kurios jis laiku nepateikė prašymą nagrinėjančios institucijos prašymu, pateiktu remiantis Direktyvos 2008/9 20 straipsniu. Priešingu atveju, užbaigus procedūrą neišnagrinėjus prašymo, apmokestinamasis asmuo negalėtų ištaisyti klaidos, atsiradusios dėl papildomos informacijos pateikimo termino praleidimo, pats terminas taptų naikinamasis, o tai prieštarautų tam, ką Teisingumo Teismas nusprendė Sprendime *Sea Chefs Cruise Services*.

61. Taigi į trečiąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti: Direktyvos 2008/9 23 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiama taikyti nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurią procedūra dėl prašymo grąžinti PVM kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui nutraukiama nenagrinėjant prašymo grąžinti PVM, jeigu šis asmuo neįvykdė pareigos pateikti papildomos informacijos, kurios prašė prašymą nagrinėjanti institucija, remdamasi šios direktyvos 20 straipsniu, su sąlyga, kad nacionalinėje teisėje yra numatyta veiksminga sprendimo nutraukti procedūrą apskundimo procedūra, leidžianti apmokestinamajam asmeniui, be kita ko, per procedūrą remtis papildoma informacija, kurios jis laiku nepateikė nutrauktos procedūros metu. Priešingu atveju sprendimas nutraukti procedūrą turi būti laikomas sprendimu atsisakyti grąžinti PVM.

Išvada

62. Atsižvelgdamas į visus pirmiau išdėstytus argumentus, taip siūlau atsakyti į *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės Budapešto apygardos teismas, Vengrija) Teisingumo Teismui pateiktus klausimus:

1. 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, 20 straipsnio 2 dalis

turi būti aiškinama taip:

joje nustatytas vieno mėnesio terminas, per kurį institucijos, nagrinėjančios kitoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens pateiktą prašymą grąžinti PVM, prašymu turi būti pateikta papildomos informacijos, negali būti laikomas naikinamuoju terminu.

2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, 170 straipsnis, Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalis ir veiksmingumo bei mokesčių neutralumo principai

turi būti aiškinami taip:

pagal juos draudžiama taikyti nacionalinės teisės nuostatas, kuriomis apskundimo procedūroje neleidžiama remtis papildoma informacija ar dokumentais, kurių paprašė pirmosios instancijos mokesčių administratorius ir kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikė tik apskundimo antrosios instancijos mokesčių administratoriui etape.

3. Direktyvos 2008/9 23 straipsnis

turi būti aiškinamas taip:

juo nedraudžiama taikyti nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurią procedūra dėl prašymo grąžinti PVM kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui nutraukiama nenagrinėjant prašymo grąžinti PVM, jeigu šis asmuo neįvykdė pareigos pateikti papildomos informacijos, kurios prašė prašymą nagrinėjanti institucija, remdamasi šios direktyvos 20 straipsniu, su sąlyga, kad nacionalinėje teisėje yra numatyta veiksminga sprendimo nutraukti procedūrą apskundimo procedūra, leidžianti apmokestinamajam asmeniui, be kita ko, per procedūrą remtis papildoma informacija, kurios jis laiku nepateikė nutrauktos procedūros metu. Priešingu atveju sprendimas nutraukti procedūrą turi būti laikomas sprendimu atsisakyti grąžinti PVM.