

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. rugsėjo 9 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimas – Aštuntoji direktyva 79/1072/EEB – 3, 6 ir 7 straipsniai – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) grąžinimo tvarka – Apmokestinamieji asmenys, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje – Atsisakymas grąžinti sumokėtą PVM – Teisės grąžinimą patvirtinantys dokumentai – Patvirtinamųjų dokumentų nepateikimas per nustatytą terminą“

Byloje C-294/20

dėl *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas, Ispanija) 2020 m. kovo 5 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. liepos 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

GE Auto Service Leasing GmbH

prieš

Tribunal Económico Administrativo Central

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai E. Juhász (pranešėjas) ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas E. Tanchev,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *GE Auto Service Leasing GmbH*, atstovaujamos *abogados* A. Azpeitia Gamazo ir A. Albarrán Jiménez,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García ir M. J. Ruiz Sánchez,
- čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, O. Serdula ir J. Vlášil,
- Estijos vyriausybės, atstovaujamos, N. Grünberg,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos M. Tassopoulou, S. Trekli ir G. Avdikos,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir J. Jokubauskaitės,

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

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? suderinimo – Prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, 1979, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 79; toliau – Aštuntoji PVM direktyva) išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *GE Auto Service Leasing GmbH* (toliau – *Auto Service*) ir *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonomini? ir administracini? byl? teismas, Ispanija) gin?? d?l atsisakymo gr?žinti šios bendrov?s s?skaitose fakt?rose nurodyt? prid?tin?s vert?s mokest? (PVM).

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Šeštoji PVM direktyva

3 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB (OL L 51, 2006, p. 12) (toliau – Šeštoji PVM direktyva), 17 straipsnyje numatyta:

„1. Teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinas.

2. Tiek kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

b) prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?iuot? ar sumok?t? už importuotas prekes;

c) prid?tin?s vert?s mokest?, kur? reikia sumok?ti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punkt? ir 6 straipsnio 3 dal?.

3. Valstyb?s nar?s taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teis? atskaityti ar susigr?žinti 2 dalyje nurodyt? prid?tin?s vert?s mokest? tiek, kiek prek?s ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokest? b?t? galima atskaityti, jei jie b?t? sudaryti tos šalies teritorijoje;

b) sandoriams, kurie neapmokestinami pagal 14 straipsnio 1 dalies i punkt? ir pagal 15 straipsn? bei 16 straipsnio 1 dalies B, C, D punktus bei 2 dal?;

c) bet kokiam sandoriui, kuris atleidžiamas nuo mokes?io pagal 13 straipsnio B skirsnio a punkt? ir d punkto 1-5 papunk?ius, kai klientas yra ?sisteig?s už Bendrijos rib? arba kai tie sandoriai tiesiogiai susij? su prek?mis, skirtomis eksportuoti ? šal?, esan?i? už Bendrijos rib?.

<...>“

4 Minutos direktyvos 28 straipsnyje nustatyta:

„<...>

4. Pagal šio straipsnio 3 dalį pridėtinas vertės mokestis grąžinamas:

– apmokestinamiesiems asmenims, susikūrusiems ne šalies teritorijoje, o kitoje valstybėje narėje, pagal išsamias gyvendinimo taisykles, nustatytas [Aštuntojoje PVM direktyvoje],

<...>“

Aštuntoji PVM direktyva

5 Aštuntosios PVM direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„Kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama toliau išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsikūrusiems jos teritorijoje, tačiau susikūrusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą pridėtinas vertės mokestį, jį sumokėtą už kitą apmokestinamąjį asmenį šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už to šalį importuotas prekes, jei tos prekės naudojamos [Šeštosios PVM direktyvos] 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai arba teikiant paslaugas, nurodytas 1 straipsnio b punkte.“

6 Šios direktyvos 3 straipsnyje nurodyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kaip nurodyta 2 straipsnyje, kuris netiekia jokių prekių ar netiekia jokių paslaugų, kurios būtų laikomos suteiktomis ar patiektomis šalies teritorijoje, norėdamas atgauti pridėtinas vertės mokestis:

a) pateikia kompetentingai institucijai, nurodytai 9 straipsnio 1 dalyje [pirmojoje pastraipoje], prašymą pagal A priede duotą pavyzdį, prie jo pridėdamas sąskaitą faktūrą arba prekių importo dokumentų originalus. Valstybės narės parengia prašytojams skirtą paaiškinamąjį raštą su C priede nurodyta informacija;

b) pateikia tos šalies, kurioje jis susikūręs, valstybinės institucijos išduotą pažymėjimą, rodantį, kad jis yra pridėtinas vertės mokestis mokėtojas toje šalyje. Tačiau jeigu 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta atsakinga institucija tokį rodymą jau turi, pridėtinas vertės mokestis mokėtojas neprivalo vėl pateikti naujo rodymo vienerius metus nuo tos dienos, kai šalies, kurioje jis susikūręs, valstybinė institucija išdavė pirmąjį pažymėjimą. Valstybės narės negali išduoti tokių pažymėjimų tiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie yra atleisti nuo mokestis pagal [Šeštosios PVM direktyvos] 24 straipsnio 2 dalį;

c) patvirtina raštišku pareiškimu, kad jis per 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto [pirmos pastraipos] pirmajame ir antrajame sakinyje nurodytą laikotarpį netiekia jokių prekių ir netiekia jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis šalies teritorijoje;

d) susipareigoja grąžinti nepagrįstai jam pervestas sumas.“

7 Minutos direktyvos 4 straipsnis suformuluotas taip:

„Pridėtinas vertės mokestis gali būti grąžintas tik tiems apmokestinamiesiems asmenims, kaip nurodyta 2 straipsnyje, kurie šalies teritorijoje nėra suteikę jokių paslaugų ar patiekę jokių prekių, kurios būtų laikomos suteiktomis ar patiektomis šalyje, išskyrus paslaugas, nurodytas 1 straipsnio

a ir b punktuose, ir kurie:

a) tenkina 3 straipsnio a, b ir d punktuose nurodytas sąlygas;

<...>“

8 Šios direktyvos 6 straipsnyje nustatyta:

Valstybės naras neturi teisės 2 straipsnyje nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims vesti jokių papildomų reikalavimų be nurodytųjų 3 ir 4 straipsniuose, išskyrus prievolę tam tikrais atvejais pateikti informaciją, kuri būtina norint nustatyti, ar prašymas grąžinti pridėtinės vertės mokestį yra pagrįstas.“

9 Aštuntosios PVM direktyvos 7 straipsnyje nurodyta:

„1. 3 ir 4 straipsniuose aprašytuose prašymuose prašoma grąžinti pridėtinės vertės mokestį už per ne trumpesnį nei trys mėnesiai ir ne ilgesnį kaip vien[i] kalendoriniai metai laikotarpįsigytas prekes ar gautas paslaugas, už kurias yra išrašytos sąskaitos faktūros, arba importuotas prekes. Prašymai gali apimti ir trumpesnį nei trijų mėnesių laikotarpį, jei tas laikotarpis yra kalendorinis metų likutis. Pastarieji prašymai gali apimti ir sąskaitas faktūras bei prekių importo dokumentus, neįtrauktus ankstesnius prašymus ir forminančius tais kalendoriniais metais vykdytas operacijas. Prašymai pateikiami atsakingai institucijai, nurodytai 9 straipsnio 1 dalyje, per šešis mėnesius nuo kalendorinio metų, kuriais apskaičiuotas tas mokestis, pabaigos.

<...>

3. 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta atsakinga institucija antspauduoja kiekvieną sąskaitą faktūrą ir (arba) prekių importo dokumentą, kad jis nebūtų galima panaudoti antrą kartą vėlesniuose prašymuose, ir per vieną mėnesį tuos dokumentus grąžina.

4. Apie sprendimą dėl pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo turi būti pranešta per šešis mėnesius nuo tos dienos, kai 3 dalyje nurodytai atsakingai institucijai buvo pateiktas prašymas ir visi šios direktyvos reikalaujami dokumentai, būtini prašymui apsvastyti. Grąžinamas mokestis pervedamas iki pirmiau minėto laikotarpio pabaigos pareiškėjo nurodymu grąžinančiai valstybės narei arba valstybės narei, kurioje jis susikūrė. Pastaruoju atveju banko komisiniai už pinigus pervedimą apmokami pareiškėjo.

Atmetus prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokestį, nurodomos priežastys. Skundus dėl atmetimo prašymų galima pateikti atitinkamos valstybės narės atsakingai institucijai tomis pačiomis sąlygomis ir terminais, kurie taikomi apmokestinamajam asmeniui, susiteigusi toje šalyje, prašymams grąžinti mokestį.

<...>“

Direktyva 2006/112/EB

10 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 411 ir 413 straipsniuose numatyta, kad šia direktyva panaikinama Šeštoji PVM direktyva ir ji įsigalioja 2007 m. sausio 1 d.

Direktyva 2008/9/EB

11 Iš 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112 numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra

„sistėig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, o yra ?sistėig? kitoje valstyb?je nar?je, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23), 28 straipsnio 1 ir 2 dali? matyti, kad Direktyva 2008/9 taikoma po 2009 m. gruodžio 31 d. pateiktiems prašymams d?l gr?žinimo ir kad ja nuo 2010 m. sausio 1 d. panaikinama Aštuntoji PVM direktyva.

Ispanijos teis?

12 1992 m. gruodžio 28 d. *Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas Nr. 37/1992) (BOE, Nr. 312, 1992 m. gruodžio 29 d., p. 44247) 119 straipsnyje „Speciali schema, taikoma tam tikriems PVM taikymo teritorijoje ne?sistėigusiems verslininkams ar profesin? veikl? vykdančioms subjektams“ nustatyta:

„1. PVM taikymo teritorijoje ne?sistėig? verslininkai ar profesin? veikl? vykdančys subjektai, kurie atitinka kitoje pastraipoje numatytas s?lygas, gali pasinaudoti teise ? prid?tin?s vert?s mokes?io, kur? jie sumok?jo arba prireikus kuris jiems buvo perkeltas, gr?žinim? pagal šio straipsnio nuostatas.

<...>

2. Šiame straipsnyje nurodytos teis?s ? PVM gr?žinim? ?gyvendinimo s?lygos yra šios:

1.º Verslininkai ar profesin? veikl? vykdančys subjektai, ketinantys juo pasinaudoti, turi b?ti ?sistėig? Bendrijoje, Kanar? salose, Seutoje ar Meliljoje arba kitose tre?iosiose teritorijose.

<...>

2.º Prašyme nurodytu laikotarpiu [verslininkai ar profesin? veikl? vykdančys subjektai] PVM taikymo teritorijoje nevykd? toliau nurodyt? prekį tiekimo ar paslaug? teikimo, kuriems taikomas PVM:

a) PVM apmokestinamojo asmens prekį tiekimo ir paslaug? teikimo pagal šio ?statymo 84 straipsnio 1 dalies 2, 3 ir 4 punktus;

b) transporto ir papildom? transporto paslaug?, kurias neapmokestinamos PVM pagal šio ?statymo 21, 23, 24 ir 64 straipsnius.

<...>

8. Prašymai gr?žinti mokesč? gali b?ti pateikiami tik už ankstesnius metinius arba ketvir?io laikotarpius.

Vis d?lto prašymai gr?žinti už trumpesn? laikotarp? yra priimtini su s?lyga, kad atitinkamas laikotarpis baigiasi atitinkam? met? gruodžio 31 dien?.

9. Mokesči? administratorius gali reikalauti, kad suinteresuotieji asmenys pateikt? informacij? ir patvirtinamuosius dokumentus, reikalingus pateiktiems prašymams gr?žinti mokesč? ?vertinti, vis? pirma teisingai apskai?iuoti gr?žinamo mokes?io sum? pagal šio straipsnio 4 ir 5 dalis.

<...>“

13 1992 m. lapkri?io 26 d. *Ley 30/1992 de Regimen juridico de las Administraciones Publicas y del Procedimiento Administrativo Común* (?statymas Nr. 30/1992 d?l viešojo administravimo institucij? teisinio režimo ir bendrosios administracin?s proced?ros) 112 straipsnyje, kuris dabar ?tvirtintas 2015 m spalio 1 d. *Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas*

(2015 m. spalio 26 d. Įstatymas Nr. 39/2015 dėl administracinio institucijų bendrojo administracinio procedūros) (BOE, Nr. 236, 2015 m. spalio 2 d.) 118 straipsnyje, draudžiama „nagrinėjant skundus atsižvelgti į faktines aplinkybes, dokumentus arba pareiškėjo argumentus, kuriuos jis galėjo pateikti su savo pastabomis, bet nepateikė“, ir patikslinama, kad „negalima prašyti surinkti rodymus, jeigu jie nesurinkti per procedūrą, po kurios priimtas ginčijamas sprendimas, dėl suinteresuotojo asmens kaltės“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 *Auto Service* yra Vokietijoje steigta bendrovė; 2006 m. birželio 30 d. ir 2007 m. birželio 29 d. ji pateikė *Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidos* (mokesčių administratoriaus neįsisteigusio apmokestinamojo asmens nacionalinis skyrius – PVM, Ispanija; toliau – Ispanijos mokesčių administratorius) prašymus grąžinti PVM, kurį sumokėjo 2005 ir 2006 m. PVM taikymo teritorijoje neįsisteigę verslininkai ar profesinės veiklos vykdytys subjektai (iš viso 407 396,469 EUR).

15 2008 m. kovo 19 d. Ispanijos mokesčių administratorius išsiuntė *Auto Service* du informacijos prašymus, kad ši pateiktų jai sąskaitų faktūrą, kuriomis remdamasi prašė grąžinti šį mokestį, originalus, taip pat patikslinti Ispanijoje vykdytus sandorius ir su prašymu grąžinti mokestį susijusį įsigytą prekę ar paslaugą paskirti.

16 2008 m. gruodžio 12 d. *Auto Service* nurodė Ispanijos mokesčių administratoriui, kad ir toliau prašo grąžinti mokestį, tačiau turi sunkumų pateikti prašomus dokumentus.

17 2009 m. vasario 18 d. sprendimais, apie kuriuos *Auto Service* pranešta 2009 m. balandžio 21 d., Ispanijos mokesčių administratorius atmetė šios bendrovės prašymus grąžinti mokestį; 2009 m. vasario 20 d. ši bendrovė administratoriui nurodė, kad ji yra Vokietijos įmonė, kuri veržiasi panaudoti automobilių tiekimu Ispanijos įmonių pagal išperkamosios nuomos sutartis ir tokių transporto priemonių pardavimu retkarčiais Ispanijos teritorijoje (kartu su šiais paaiškinimais pridėjo kai kuriuos sąskaitų faktūrų patvirtinamuosius dokumentus).

18 *Auto Service* pateikė administracinį skundą dėl sprendimo atmesti prašymus grąžinti mokestį ir pripažino, kad jos atsakymas į prašymus pateikti informaciją yra pavėluotas, taip pat nurodė, kad jis bet kuriuo atveju buvo pateiktas prieš pranešant apie šiuos sprendimus, kartu ji pateikė už suteiktas nuomos paslaugas išrašytas, bet ne visas sąskaitas faktūras, kuriomis remiantis buvo prašoma grąžinti PVM.

19 Prieš priimdamas sprendimą dėl skundo Ispanijos mokesčių administratorius 2009 m. liepos 13 d. išsiuntė *Auto Service* naują informacijos prašymą. Šiuo prašymu *Auto Service* buvo prašoma išsamiai nurodyti įsigytą prekę ir (arba) paslaugą, už kurias buvo prašoma grąžinti PVM, paskirti ir rodyti, kad jos skirtos sandoriams, suteikiantiems teisę į grąžinimą. Šiuo tikslu *Auto Service* buvo paprašyta pateikti su klientais sudarytas sutartis ir išrašytas sąskaitas faktūras, valstybės, kurioje ji turėjo buveinę ar pagrindinę verslo vietą, mokesčių institucijų išduotą pažymą, patvirtinančią, kad ji buvo PVM mokėtoja, ir patikslinti jos veiklai taikomą mokesčio tarifą ir proporcingos atskaitos atveju taikytiną procentinę dalį.

20 *Auto Service* neatsakė į šį naują prašymą pateikti informacijos.

21 Neturėdamas visų reikiamų dokumentų 2010 m. vasario 1 d. Ispanijos mokesčių administratorius priėmė sprendimą atmesti administracinį skundą ir patvirtino atsisakymą grąžinti PVM, motyvuodamas tuo, kad *Auto Service* nerodė savo prašymą pagrįstumo.

22 Šiuo klausimu Ispanijos mokesčių administratorius nurodė suinteresuotajam asmeniui, kad

dokumentai, kuriuos jis prašė pateikti, buvo skirti įrodyti sandorių, vykdomų mokesčių taikymo teritorijoje, tikrumui bei prekių ir paslaugų panaudojimui sandoriams, suteikiantiems teisę atskaitę. Administratorius pridūrė, kad šie dokumentai buvo skirti tam, kad jis galėtų patikrinti, ar su klientais sudarytose išperkamosios nuomos sutartyse buvo numatyta galimybė pirkti prekių ir nustatytos pirkimo sąlygos, kad galėtų įvertinti, ar kilnojamasis turtas yra teritorijoje, kurioje taikomas mokestis, ir ar žmonės klientai buvo subjektai arba asmenys, įsikūrę teritorijoje, kurioje taikomas mokestis. Tokios informacijos taip pat buvo prašoma siekiant nustatyti, ar *Auto Service* veikla buvo skirta išperkamosios sutartims, taip pat nustatyti mokesčių tarifų sistėigos valstybėje ir taikytiną atskaitymo procentą.

23 Ginydama šį sprendimą *Auto Service* kreipėsi į *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonominių ir administracinių bylų teismas), šiuo tikslu pateikdama paslaugų teikimo sąskaitas fakturas, išperkamosios nuomos sutartis, kelias periodines PVM deklaracijas ir oficialias Vokietijos valdžios institucijų išduotas pažymas dėl jos, kaip apmokestinamojo asmens, turinčio teisę atskaitę, statuso.

24 *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonominių ir administracinių bylų teismas) atmetė *Auto Service* reikalavimus, motyvuodamas tuo, kad atitinkami rodymai turėjo būti pateikti kompetentingam valdžios organui ir jį nebegalima pateikti per skundo nagrinėjimo procedūros etapą.

25 2013 m. sausio 24 d. *Auto Service* pateikė administracinį skundą *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas, Ispanija) dėl *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonominių ir administracinių bylų teismas) sprendimo atmesti skundą. 2016 m. rugsėjo 22 d. sprendimu *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas) atmetė šį skundą.

26 Motyvuodamas šį atmetimą jis, be kita ko, nurodė, kad asmuo, prašantis grąžinti PVM, turi pateikti savo teisės grąžinimą rodymus per administracinę procedūrą ir kad jo neatsakymas administratoriaus prašymus skundo ar administracinio proceso teisme stadijoje negali būti ištaisyti.

27 *Auto Service* dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas, Ispanija).

28 2018 m. rugsėjo 10 d. sprendime *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) pažymėjo, kad, nepaisant to, jog *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonominių ir administracinių bylų teismas) yra kvaziteisminio pobūdžio, jis yra administracinės valdžios institucija, kuri privaloma kreiptis siekiant pateikti skundą teisme.

29 *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė, kad jeigu yra piktnaudžiaujama teise, pagal Ispanijos teisės administracinių ginčų teismai pareigojami atsižvelgti į rodymus, kurių apmokestinamasis asmuo nepateikė mokesčių administratoriui savo bylos administracinio nagrinėjimo stadijoje.

30 Paskui *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) nurodė, kad PVM srityje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, remiantis PVM neutralumo ir proporcingumo principais, pirmenybė teikiama materialinėms PVM atskaitos, o ne formalioms taisyklėms. Taigi Teisingumo Teismas pripažino teisę atskaitę arba grąžinimą, jeigu paaiškėja, kad buvo vykdytos materialinės teisės normos, susijusios su tokiomis teisėmis, net jei nebuvo vykdytos tam tikros formalios sąlygos.

31 Manydamas, kad pagrindinėje byloje buvo vykdytos Direktyvos 2006/112 119 straipsnyje numatytos teisės PVM grąžinimą sąlygos, *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) panaikino *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas) sprendimą ir nurodė grąžinti bylą šiam

teismui, kad jis priimtų sprendimą, atsižvelgdamas į bylos medžiagoje esančius rodymus, susijusius su šios bendrovės prašymu grąžinti PVM.

32 *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas) nurodo, kad jeigu jis turėtų taikyti *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) argumentus, labai tikėtina, kad pažeistų Aštuntosios PVM direktyvos 3 ir 7 straipsnius, nes *Auto Service* per šioje nuostatoje nustatytą terminą neįrodė savo teisės į PVM grąžinimą, nors Ispanijos mokesčių administratorius jai suteikė galimybę tai padaryti.

33 Šiuo klausimu jis pabrėžia, kad nors Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad formalių pareigų pažeidimas iš principo negali lemti teisės į atskaitę praradimo, vis dėlto tokie formalių reikalavimai gali būti materialinė naudojimosi šia teise priemonė ir jais reguliuojama šios teisės įgyvendinimo tvarka ir kontrolė bei tinkamas PVM sistemos veikimas.

34 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad būtų dėt ši argumentų Teisingumo Teismas nustatė, kad galimybę be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į PVM atskaitę prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį apmokestinamojo asmens mokesčių situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negali būti ginytina neribotą laiką.

35 Jis nurodo: kadangi Ispanijos mokesčių administratorius nežino, ar būtų priemonė, kad apmokestinamasis asmuo galėtų pateikti dokumentus, patvirtinančius jo teisę į PVM grąžinimą, o pastarasis to nepadarė per Aštuntosios PVM direktyvos 7 straipsnio 1 dalyje nustatytus terminus, šis apmokestinamasis asmuo turi būti laikomas praleidusiu pasinaudojimo teisėmis terminą, kaip Teisingumo Teismas nusprendė 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Elsacom* (C:2012:3821, EU:C:2012/294/1) 34 punkte.

36 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad atsižvelgiant į *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimą, pagal kurį momentas, kada apmokestinamasis asmuo pateikia rodymus, kuriais grindžiamas jo prašymas, neturi reikšmės PVM grąžinimo srityje, reikia įvertinti, ar vėlavimas pateikti šiuos rodymus yra pagrįstas, ar ne, o tai gali būti laikoma piktnaudžiavimu.

37 Šio teismo teigimu, *Auto Service* pagrindinėje byloje vėlavimas pateikti rodymą dėl jos teisės į grąžinimą gali būti laikomas jos nesąžiningumo rodymu, nes ji sąmoningai, tyčia ir be jokios akivaizdžios priežasties nuslopė nuo administratoriaus informaciją, kuri buvo reikalinga siekiant susigrąžinti PVM, nors jis jai suteikė daug galimybių jį pateikti.

38 Tokiomis aplinkybėmis *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar turėtų būti laikoma priimtina tai, kad apmokestinamasis asmuo po to, kai mokesčių administratorius pakartotinai jo paprašė rodyti, kad jis turi teisę į PVM grąžinimą, be jokio pagrįsto pateisinimo nevykdė to, ko jo prašoma, o priėmus sprendimą dėl atsisakymo grąžinti PVM delsia pateikti dokumentus nagrinėjant skundą ne teismo tvarka arba teisme?

2. Ar piktnaudžiavimu teise gali būti laikoma tai, kad apmokestinamasis asmuo be pateisinamos priežasties mokesčių administratoriui nepateikia būtinos, jo teisę pagrindžiančios, informacijos, kai jam buvo leidžiama ir nurodyta tai padaryti, o vietoj to ši informacija vėliau savanoriškai pateikiama administracinę ginčą ne teismo tvarka nagrinėjant institucijai arba teismui?

3. Ar neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo, kuris laiku ir be pagrįsto pateisinimo nepateikė būtinos informacijos, kad rodytų savo teisę į PVM grąžinimą, arba kuris piktnaudžiavo, teisę į

PVM grąžinimą praranda pasibaigus numatytam ar tam suteiktam terminui ir administratoriui priėmus sprendimą dėl atsisakymo grąžinti PVM?”

Dėl prejudicinio klausimo

39 Pirmiausia reikia pažymėti, kad *Auto Service* teigia, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą turi būti pripažintas nepriimtiniu, nes, pirma, *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) jau išnagrinėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo klausimus, todėl tai prieštarauja *res judicata* galiai, ir, antra, klausimas, susijęs su piktnaudžiavimu teise, yra teorinis, nes niekada nebuvo pateiktas iki kreipimosi į Teisingumo Teismą.

40 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nacionaliniai teismai turi labai plačią diskreciją teikti Teisingumo Teismui klausimus dėl svarbių Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimo. Tik nacionalinis teismas, nagrinėjantis bylą ir turintis priimti atsakomybę dėl priimtino teismo sprendimo, atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes vertina tiek prejudicinio sprendimo reikalingumą savo sprendimui priimti, tiek Teisingumo Teismui pateikiamą klausimą svarbų. Todėl iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikiami klausimai susiję su Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimu ar galiojimu. Darytina išvada, kad nacionalinių teismų pateiktiems klausimams taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinas tam, kad naudingai atsakytų į šiuos klausimus (šiuo klausimu žr. 2016 m. balandžio 5 d. Sprendimo *PFE*, C-689/13, EU:C:2016:199, 32 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2020 m. liepos 16 d. Sprendimo *Antonio Capaldo*, C-496/19, EU:C:2020:583, 16 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

41 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo Teisingumo Teismui pateikti klausimai yra tiesiogiai susiję su pagrindinės bylos faktinėmis aplinkybėmis.

42 Beje, suformuotoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyta, kad nacionalinės teisės taisyklė, pagal kurią teismams, kurių sprendimas nėra galutinis, privalomi aukštesnės instancijos teismo vertinimai, neatima iš šių teismų galimybes pateikti klausimus dėl Sąjungos teisės, dėl kurių pateikti tokie vertinimai, aiškinimo. Teisingumo Teismas nusprendė, kad teismas, kurio sprendimas nėra galutinis, turi turėti galimybę pateikti Teisingumo Teismui jam rūpimus klausimus, jei mano, jog dėl aukštesnio teismo pateiktą teisinį vertinimą jam galėtų tekti priimti Sąjungos teisės neatitinkantį sprendimą (2019 m. kovo 5 d. Sprendimo *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, 52 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

43 Taigi prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

44 Be to, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad nacionaliniams teismams ir Teisingumo Teismui bendradarbiaujant, kaip numatyta SESV 267 straipsnyje, pastarasis turi pateikti nacionaliniam teismui naudingą atsakymą, kuris leistų priimti sprendimą jo nagrinėjamoje byloje. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas iš visos prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo pateiktos informacijos ir, be kita ko, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamąsias dalies gali išskirti Sąjungos teisės normas ir principus, kuriuos reikia išaiškinti atsižvelgiant į pagrindinės bylos dalyką, net jeigu šios nuostatos šio teismo pateiktuose klausimuose aiškiai nenurodytos (2020 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *DenizBank*, C-287/19, EU:C:2020:897, 59 punktą).

45 Savo motyvuojamąjoje dalyje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas

remiasi Direktyva 2006/112, Aštuntoji PVM direktyva ir Direktyva 2008/9, j? neišskirdamas. Teisingumo Teismui pateikiamuose klausimuose jis konkrečiai nenurodo nuostat?, kurias prašo išaiškinti.

46 Vis dėlto iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prašymai grąžinti PVM, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje, Ispanijos mokesčių administratoriui buvo pateikti atitinkamai 2006 m. birželio 20 d. ir 2007 m. birželio 29 d. ir susiję su 2005 ir 2006 mokestiniais metais vykdytais sandoriais.

47 Pagal Direktyvos 2006/112 411 ir 413 straipsnius ši direktyva, kuria panaikinta Šeštoji PVM direktyva, įsigaliojo tik 2007 m. sausio 1 d. Be to, pagal Direktyvos 2008/9 28 straipsnio 1 dalį ši direktyva, kuria panaikinta Aštuntoji PVM direktyva, taikoma po 2009 m. gruodžio 31 d. pateiktiems prašymams grąžinti PVM.

48 Iš to matyti, kad pagrindinės bylos aplinkyboms taikytinos tik Šeštosios PVM direktyvos ir Aštuntosios PVM direktyvos nuostatos.

Dėl pirmojo ir trečiojo klausimo

49 Pirmuoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Aštuntosios PVM direktyvos nuostatos ir Sąjungos teisės principai, visų pirma mokesčių neutralumo principas, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama atmesti prašymą grąžinti PVM, jeigu apmokestinamasis asmuo per nustatytus terminus nepateikė kompetentingam mokesčių administratoriui visų pagal šią direktyvą reikalaujamų dokumentų ir informacijos, nors šis ir prašė tai padaryti, neatsižvelgiant į tai, kad šis apmokestinamasis asmuo pateikė šiuos dokumentus ir informaciją savo iniciatyva nagrinėjant skundą dėl sprendimo atsisakyti suteikti tokių teisų grąžinimui ne teismo tvarka arba teisme.

50 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyta, jog, kaip ir teisė atskaitai, teisė PVM grąžinimui yra esminis Sąjungos teisės aktuose tvirtintos bendros PVM sistemos, kurios tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo PVM naštos, mokėtinės arba sumokėtos vykdant ekonominę veiklą, principas. Taigi 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 (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – saskaitos faktūros)*, C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 77 punktą).

51 Ši teisė kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM grąžinimui, kaip tai numato Aštuntoji direktyva, atitinka Šeštojoje direktyvoje numatytą teisę perkimo PVM atskaitai jo buvimo valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo *Daimler ir Widex*, C-318/11 ir C-319/11, EU:C:2012:666, 41 punktą ir 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – saskaitos faktūros)*, C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 78 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

52 Teisingumo Teismas daug kartų nusprendė, kad teisė atskaitai, todėl ir grąžinimui, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ši teisė taikoma nedelsiant dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant perkimo sandorius (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – saskaitos faktūros)*, C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 79 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

53 Be to, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų atskaitytas arba grąžintas PVM, jeigu vykdyti esminiai reikalavimai, net ir tuomet, jeigu apmokestinamieji asmenys nevykdė kai kurių formalių

reikalavim??. Vis d?lto gali b?ti kitaip, jei d?l formali? reikalavim? pažeidimo negalima pateikti tiksli? ?rodym?, kad ?vykdyti esminiai reikalavimai (2020 m. lapkri?io 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM gr?žinimas – s?skaitos fakt?ros)*, C?371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 80 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

54 Iš Aštuntosios PVM direktyvos 3 ir 4 straipsni? matyti, kad apmokestinamasis asmuo gali susigr?žinti PVM tik tuo atveju, jeigu ?vykdo šiuose straipsniuose numatytas pareigas, apiman?ias PVM apmokestinam? sandori? original? ar importo dokument? pateikim? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je.

55 Šiuo klausimu iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad du kartus (2008 m. kovo 19 d. ir *Auto Service* pateikus administracin? skund?, kai buvo atmesti prašymai gr?žinti PVM, 2009 m. liepos 13 d.) Ispanijos mokes?i? administratorius papraš? šios bendrov?s pateikti papildom? ?rodym? prie pirmini? jos prašym?, be kita ko, visas s?skaitas fakt?ras, kuriomis grindžiami šie prašymai, ir šios bendrov?s buvein?s valstyb?s nar?s dokument?, kad bendrov? yra PVM mok?toja. Vis d?lto min?ta bendrov? nepateik? mokes?i? administratoriui vis? reikalaujam? dokument? ir informacijos. Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad ši? informacij? ir dokumentus *Auto Service* pateik? vykstant procesui *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonomini? ir administracinis byl? teismas).

56 Iš to matyti, kad gin?as pagrindin?je byloje susij?s ne su formali? reikalavim? pažeidimu, neleidžian?iu pateikti ?rodym?, kad buvo ?vykdyti esminiai teis?s ? PVM gr?žinim? reikalavimai, bet su data, kuri? šie ?rodymai gali b?ti pateikti.

57 Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad pagal Šeštosios PVM direktyvos nuostatas nedraudžiamos nacionalin?s nuostatos, pagal kurias galima atsisakyti suteikti teis? ? PVM atskait? apmokestinamiesiems asmenims, kuri? turimose s?skaitose fakt?rose tr?ksta duomen?, net jei šios s?skaitos fakt?ros papildytos informacija, kuria siekiama patvirtinti jose nurodyt? sandori? tikrum?, pob?d? ir sum?, tik mokes?i? administratoriui pri?mus sprendim? atsisakyti suteikti teis? ? atskait? (2013 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Petroma Transports ir kt.*, C?271/12, EU:C:2013:297, 34–36 punktai). Šiomis nuostatomis valstyb?ms nar?ms taip pat nedraudžiama leisti ištaisyti neišsamias s?skaitas fakt?ras po to, kai mokes?i? administratorius priima tok? sprendim? d?l atsisakymo (2019 m. vasario 14 d. Sprendimo *Nestrade*, C?562/17, EU:C:2019:115, 33 punktas).

58 Taigi pagal analogij? reikia manyti, kad Aštuntosios PVM direktyvos nuostatos nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, pagal kuriuos gali b?ti atsisakyta suteikti teis? ? PVM gr?žinim?, kai apmokestinamasis asmuo be pagr?sto pateisinimo, nepaisydamas jam pateikt? prašym? pateikti informacij?, nepateikia dokument?, leidžian?i? ?rodyti, kad ?vykdytos esmin?s gr?žinimo s?lygos, prieš mokes?i? administratoriui priimant sprendim?. Vis d?lto šios nuostatos netrukdo valstyb?ms nar?ms priimti toki? ?rodym? pri?mus š? sprendim?.

59 Kadangi nacionalini? priemoni?, kuriomis atsisakoma atsižvelgti ? ?rodymus, pateiktus pri?mus sprendim? atmesti prašym? gr?žinti mokes?, nustatymas n?ra reglamentuojamas Aštunt?ja PVM direktyva, jos turi b?ti nustatytos kiekvienos valstyb?s nar?s teis?s sistemoje vadovaujantis valstybi? nari? procesin?s autonomijos principu, ta?iau su s?lyga, kad jos n?ra mažiau palankios nei tos, kurios taikomos panašioms vidaus teis?s situacijoms (lygiavertiškumo principas), ir kad d?l j? S?jungos teisin?s sistemos suteikt? teisi? ?gyvendinimas netampa praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas) (pagal analogij? žr. 2019 m. vasario 14 d. Sprendimo *Nestrade*, C?562/17, EU:C:2019:115, 35 punkt?).

60 D?l veiksmingumo principo pažym?tina, kad pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? galimyb? be joki? apribojim? laiko atžvilgiu pasinaudoti teise ? PVM permokos gr?žinim? prieštaraut? teisinio saugumo principui, pagal kur? reikalaujama, kad apmokestinamojo

asmens mokesčių situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negalėtų būti užginčyta neribotą laiką (2019 m. vasario 14 d. Sprendimo *Nestradé*, C-562/17, EU:C:2019:115, 41 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

61 Šiuo atveju Ispanijos mokesčių administratorius du kartus paprašė *Auto Service* pateikti trūkstantį informaciją, kuri buvo būtina siekiant įvertinti teisę į pagrindinį byloje nagrinėjamo PVM grąžinimą. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad terminas atsakyti į šiuos prašymus buvo akivaizdžiai nepakankamas ar kad *Auto Service* nepasipriešino šioms administratoriaus, kad ji tokios informacijos neturi. Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad šis mokesčių administratorius buvo pakankamai rūpestingas (nors ir be teigiamų rezultatų), kad gautų įrodymus, leidžiančius patvirtinti *Auto Service* pateikto prašymo grąžinti mokestį pagrįstumą. Vadinasi, pasinaudoti teise į PVM grąžinimą *Auto Service* netapo praktiškai neįmanoma arba pernelyg sunku, o tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

62 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat turi patikrinti, ar šiuo atveju laikomasi lygiavertiškumo principo, pagal kurį reikalaujama, kad nacionalinės procesinės nuostatos, reglamentuojančios PVM grąžinimą pagal Aštuntąjį PVM direktyvą, nebūt mažiau palankios nei nuostatos, reglamentuojančios panašias situacijas, kurioms taikoma vidaus teisė (šiuo klausimu žr. 2021 m. birželio 3 d. Sprendimo *Bankia*, C-910/19, EU:C:2021:433, 46 ir 47 punktus).

63 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti: Aštuntosios PVM direktyvos nuostatos ir Sąjungos teisės principai, visų pirma mokesčių neutralumo principas, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiama atmesti prašymą grąžinti PVM, jeigu apmokestinamasis asmuo per nustatytus terminus nepateikė kompetentingam mokesčių administratoriui dokumentų ir informacijos, reikalingų įrodyti jo teisei į PVM grąžinimą, nors šis ir prašė tai padaryti, neatsižvelgiant į tai, kad šis apmokestinamasis asmuo pateikė šiuos dokumentus ir informaciją savo iniciatyva nagrinėjant skundą dėl sprendimo atsisakyti suteikti tokią teisę į grąžinimą ne teismo tvarka arba teisme, su sąlyga, kad laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl antrojo klausimo

64 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Sąjungos teisė reikalauja aiškinti taip, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo, prašantis grąžinti PVM, per administracinę procedūrą nepateikia mokesčių administratoriaus prašomų dokumentų, tačiau spontaniškai tai daro per vėlesnę procedūrą, yra piktnaudžiavimas teise.

65 Svarbu priminti, kad Teisingumo Teismas yra daug kartų nusprendęs, jog asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sėkmingai ar piktnaudžiaudami. Todėl nacionaliniai teismai ir institucijos turi neleisti pasinaudoti teise į grąžinimą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šia teise naudojamas sėkmingai ar piktnaudžiaujant (pagal analogiją žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 50 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

66 Šiuo klausimu pažymėtina, jog pagal suformuotą jurisprudenciją tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, būtinos dvi sąlygos: pirma, aptariamais sandoriais, nepaisant formalaus atitinkamų Direktyvos 2006/112 ir šios direktyvos nacionalinės teisės perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytą sąlygą taikymo, turi būti gaunama mokesčių nauda, kuri suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik gauti tokią mokesčių naudą (2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, 35 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

67 Šiuo atveju galimo *Auto Service* piktnaudžiavimo konstatavimas yra susijęs ne su sandoriais, dėl kurių buvo pateikti prašymai grąžinti PVM, o su ginčo dėl šio prašymo nagrinėjimo procedūra.

68 Taigi darytina išvada, kad vien tai, jog apmokestinamasis asmuo pateikia dokumentus ir informaciją, patvirtinančius, kad įvykdytos esminės jo teisės? PVM grąžinimo sąlygos, kai kompetentinga administracinės valdžios institucija priima sprendimą atsisakyti jam grąžinti, savaime negali būti laikoma piktnaudžiavimu, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 66 punktą. Iš tiesų pakanka konstatuoti, kad, atsižvelgiant į Teisingumo Teismui pateiktą bylos medžiagą, neatrodo, jog šia aplinkybe buvo siekiama įgyti mokesčių pranašumą, kurio suteikimas prieštarautų Sąjungos teisės nuostatomis, numatančiomis tokių lengvatų, siekiamam tikslui.

69 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą turi būti atsakyta: Sąjungos teisė reikalauja aiškinti taip, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo, prašantis grąžinti PVM, per administracinę procedūrą nepateikia mokesčių administratoriaus prašomą dokumentą, tačiau spontaniškai tai daro per vėlesnes procedūras, nėra piktnaudžiavimas teise.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

70 Kadangi šis procesas pagrįstas bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

1. **1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntąja Tarybos direktyvos 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra suseigę šalies teritorijoje, tvarka nuostatos ir Sąjungos teisės principai, visų pirma mokesčių neutralumo principas, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiama atmesti prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokestį (PVM), jeigu apmokestinamasis asmuo per nustatytus terminus nepateikė kompetentingam mokesčių administratoriui dokumentą ir informacijos, reikalingą rodyti jo teisei į PVM grąžinimą, nors šis ir prašė tai padaryti, neatsižvelgiant į tai, kad šis apmokestinamasis asmuo pateikė šiuos dokumentus ir informaciją savo iniciatyva nagrinėjant skundą dėl sprendimo atsisakyti suteikti tokių teisės grąžinimo ne teismo tvarka arba teisme, su sąlyga, kad laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

2. **Sąjungos teisė reikalauja aiškinti taip, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo, prašantis grąžinti pridėtinės vertės mokestį (PVM), per administracinę procedūrą nepateikia mokesčių administratoriaus prašomą dokumentą, tačiau spontaniškai tai daro per vėlesnes procedūras, nėra piktnaudžiavimas teise.**

Parašai.

* Proceso kalba: ispanų.