

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. spalio 21 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinasis vertės mokestis (PVM) – PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsistigų mokestų grąžinančioje valstybėje narėje, tvarka – Direktyva 2008/9/EB – 20 straipsnio 1 dalis – Mokestų grąžinančios valstybės narės prašymas pateikti papildomos informacijos – Informacija, dėl kurios galima pateikti prašymą dėl papildomos informacijos – Prašyme grąžinti mokestį ir pateiktose sąskaitose faktūrose nurodytų sumų neatitikimas – Gero administravimo principas – PVM neutralumo principas – Naikinamasis terminas – Apmokestinamojo asmens klaidos ištaisymo pasekmės“

Byloje C-396/20

dėl *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) 2020 m. liepos 2 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. liepos 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

CHEP Equipment Pooling NV

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro antrosios kolegijos pirmininkas, einanti trečiosios kolegijos pirmininko pareigas, teisėjai J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi ir N. Wahl (pranešėjas),

generalinis advokatas G. Hogan,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *CHEP Equipment Pooling NV*, atstovaujamos *ügyvéd* Sz. Vámosi-Nagy,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir R. Kissné Berta,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir Zs. Teleki,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra sąsisteigų kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23), 20 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *CHEP Equipment Pooling NV* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija, Vengrija) ginčą dėl jos sprendimo patenkinti tik dalį prašymo grąžinti pridėtinės vertės mokestį (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2008/9

3 Direktyvos 2008/9 1 ir 2 konstatuojamosiose dalyse numatyta:

„(1) Gyvendinimo taisyklės, išdėstytos 1979 m. gruodžio 6 d. Tarybos direktyvoje 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų šalies teritorijoje, tvarka [(OL L 331, 1979, p. 11)], sukelia didelių sunkumų tiek valstybių narių administracijoms institucijoms, tiek žmonėms.

(2) Toje direktyvoje nustatyta tvarka turėtų būti iš dalies pakeista atsižvelgiant į laikotarpį, per kurį žmonėms pranešama apie sprendimus dėl prašymų grąžinti PVM. Tuo pat metu turėtų būti nustatyta, kad žmonės taip pat privalo pateikti atsakymus per nustatytus laikotarpius. Be to, tvarka turėtų būti supaprastinta ir modernizuota, suteikiant galimybę naudoti šiuolaikines technologijas.“

4 Direktyvos 2008/9 2 straipsnyje nurodyta:

„Šioje direktyvoje vartojamos tokios sąvokos apibrėžtys:

1) PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigus apmokestinamasis asmuo – apmokestinamasis asmuo pagal [2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1)] 9 straipsnio 1 dalies nuostatas, neįsisteigus PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o įsisteigus kitos valstybės narės teritorijoje;

2) PMV grąžinanti valstybė narė – valstybė narė, kurioje buvo apskaituotas pridėtinės vertės mokestis PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui už kitą apmokestinamąjį asmenį toje valstybėje narėje jam tiekias prekes ar suteiktas paslaugas arba už tą valstybės narės importuotas prekes;

<...>

4) prašymas grąžinti PVM – prašymas grąžinti PVM, kuris PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui buvo apskaituotas PVM grąžinančioje valstybėje narėje už kitą apmokestinamąjį asmenį toje valstybėje narėje jam tiekias prekes ar suteiktas paslaugas arba už tą valstybės narės importuotas prekes;

<...>“

5 Direktyvos 2008/9 5 straipsnyje nustatyta:

„Kiekviena valstybė narė PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui grąžina PVM, apskaičiuotą už kitą apmokestinamąjį asmenį toje valstybėje narėje jam tiekta prekes ar suteiktas paslaugas arba už tą valstybės narę importuotas prekes, jeigu tos prekės ir paslaugos naudojamos atliekant šiuos sandorius:

- a) Direktyvos 2006/112/EB 169 straipsnio a ir b punktuose nurodytus 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.

Nepažeidžiant 6 straipsnio, šioje direktyvoje teisė į pirkimo mokesčio grąžinimą nustatoma pagal Direktyvą 2006/112/EB, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.“

6 Direktyvos 2008/9 7 straipsnyje numatyta:

„PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo, siekdamas susigrąžinti 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.“

7 Šios direktyvos 8 straipsnio 2 dalies e punkte nustatyta:

„<...> prašyme grąžinti PVM kiekvienos PVM grąžinančios valstybės narės ir kiekvienos sąskaitos faktūros arba importo dokumento atveju nurodomi šie duomenys:

<...>

- e) apmokestinamoji vertė ir PVM suma, išreikšta PVM grąžinančios valstybės narės valiuta;

<...>“

8 Minėtos direktyvos 15 straipsnyje nurodyta:

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

2. Įsisteigimo valstybė narė nedelsdama siunčia pareiškėjui elektroninį prašymo gavimo patvirtinimą.“

9 Tos pačios direktyvos 18 straipsnyje skelbiama:

„1. Įsisteigimo valstybė narė neperduoda prašymo PVM grąžinančiai valstybei narei, kai PVM grąžinimo laikotarpiu pareiškėjui įsisteigimo valstybėje narėje taikoma bent viena ši sąlyga:

- a) jis nėra apmokestinamasis asmuo PVM tikslais;
- b) jis tiekia tik tas prekes ir teikia tik tas paslaugas, kurios yra neapmokestinamos nesuteikiant teisės atskaityti anksčiau sumokėto PVM pagal Direktyvos 2006/112/EB 132, 135, 136, 371,

374–377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalies a punktą, 379 straipsnio 2 dalį arba 380–390 straipsnius arba pagal 2005 m. Stojimo akto nuostatas, kuriose numatomas identiškas neapmokestinimas PVM;

c) jam taikomas smulkaus verslo įmonėms skirtas neapmokestinimas PVM, numatytas Direktyvos 2006/112/EB 284, 285, 268 ir 287 straipsniuose;

d) jam taikoma įkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema, numatyta Direktyvos 2006/112/EB 296–305 straipsniuose.

2. Įsisteigimo valstybės narės elektroninės priemonės praneša pareiškėjui apie savo sprendimą, priimtą pagal 1 dalį.“

10 Direktyvos 2008/9 19 straipsnyje numatyta:

„1. PVM grąžinanti valstybės narės elektroninės priemonės nedelsdama praneša pareiškėjui prašymo gavimo datą.

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

11 Šios direktyvos 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kai PVM grąžinanti valstybės narės mano, kad ji neturi visos reikalingos informacijos, kuria remdamasi ji priimtą sprendimą dėl viso prašymo grąžinti PVM ar jo dalies, naudodamasi elektroninės priemonės, ji gali paprašyti visą pirma pareiškėjo arba įsisteigimo valstybės narės kompetentingą instituciją 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 elektroninės priemonės teikiamas tik tuo atveju, jeigu prašymo gavėjas gali naudotis tokiomis priemonėmis.

Prireikus PVM grąžinanti valstybės narės 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 valstybės narės pagrįstai abejoja dėl atitinkamo prašymo pagrįstumo ar tikslumo. Tokiu atveju 10 straipsnyje nurodytos ribinės vertės netaikomos.“

Direktyva 2006/112

12 Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje nurodyta:

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

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekės ar paslaugos kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

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

13 Šios direktyvos 171 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę valstybėje narėje, kurioje

jie perka prekes ir paslaugas arba ? kuri? importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra ?sisteig? kitoje valstyb?je nar?je, pagal Direktyvoje [2008/9] nustatytas išsamias taisykles.“

Vengrijos teis?

14 *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény* (2007 m. ?statymas Nr. CXXVII d?l prid?tin?s vert?s mokes?io, *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.), toliau – PVM ?statymas) 249 straipsnyje numatyta, kad Vengrijos teritorijoje ne?sisteigusiam apmokestinamajam asmeniui PVM gr?žinamas remiantis prašymu raštu. Pagal šio ?statymo 251/E straipsn? mokes?i? institucija priima sprendim? per keturis m?nesius.

15 Pagal šio ?statymo 251/F straipsn? mokes?i? institucija gali raštu prašyti Vengrijos teritorijoje ne?sisteigusio apmokestinamojo asmens papildomos informacijos ir vis? pirma reikalauti, kad šis apmokestinamasis asmuo pateikt? tinkam? s?skaitos fakt?ros original? ar patvirtint? kopij?, jei kyla pagr?st? abejoni? d?l gr?žinimo teisinio pagrindo arba gr?žintino PVM sumos.

16 Remiantis min?to ?statymo 127 straipsnio 1 dalies a punktu, apmokestinamasis asmuo privalo tur?ti jo vardu išrašyt? s?skait? fakt?r?, patvirtinan?i?, kad sandoris buvo ?vykdytas.

17 PVM ?statymo 120 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja arba kitaip eksploatuoja savo apmokestinamosioms prek?ms tiekti arba paslaugoms teikti, jis turi teis? iš mokes?io, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mokest?, kur? jam apskai?iavo kitas apmokestinamasis asmuo, ?kaitant visus asmenis arba subjektus, kuriems taikomas supaprastintas pelno mokestis, ?sigyjant prekes arba naudojant paslaugas;

<...>“

18 Pagal *Belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillet? általánosforgalmiadó-visszatéríttetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillet? hozzáadottértékadó-visszatéríttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezések?l* szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet (Nutarimas 32/2009 (XII. 21.) d?l tam tikr? nuostat?, susijusi? su apmokestinam?j? asmen?, ne?sisteigusi? nacionalin?je teritorijoje, teis?s ? prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinim? Vengrijos Respublikoje ir teis?s ? prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinim? kitoje Europos Bendrijos valstyb?je nar?je ?gyvendinimu, *Magyar Közlöny* 2009/188.) 4 straipsnio 2 dalies e punkt? kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusio apmokestinamojo asmens prašyme gr?žinti mokest? turi b?ti nurodyta PVM apmokestinamoji vert? ir suma d?l kiekvienos pateiktos s?skaitos fakt?ros.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

19 Pagal Belgijos teis? ?steigta bendrov? *CHEP Equipment Pooling*, PVM mok?toja, vykdo veikt? logistikos sektoriuje ir užsiima prekyba palet?mis. Vengrijoje ?sigijusi paletes, kurias v?liau išnuomojo savo patronuojamosioms bendrov?ms skirtingose valstyb?se nar?se, 2017 m. rugs?jo 28 d. ji, kaip PVM mok?toja Belgijoje, Vengrijos valdžios institucijoms pateikt? prašym? gr?žinti pirkimo PVM, susijus? su prek?mis ir paslaugomis, ?sigytomis nuo 2016 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d.

20 Prie šio prašymo ji prid?jo dokument?, kuriame yra lentel?, padalyta ? aštuonis stulpelius, pavadintus „s?skaitos fakt?ros numeris“, „s?skaitos fakt?ros data“, „s?skait? fakt?r? išraš?s

asmuo“, „apmokestinamoji vertė“, „mokestis“, „atskaitomas mokestis“, „pavadinimas“ ir „kodai“; ji taip pat pridėjo dokumente nurodytas sąskaitas fakturas.

21 Konstatavusi, kad dokumente kartais buvo nurodytos sąskaitos faktūros, už kurias PVM jau buvo grąžintas, ir, be kita ko, buvo pastebėti neatitikimai tarp šiame dokumente nurodytų PVM sumų ir prie jo pridėtų sąskaitose faktūrose nurodytų PVM sumų (sąskaitoje faktūroje nurodyta suma tam tikrais atvejais buvo mažesnė už nurodytą minėtame dokumente ir kartais didesnė), 2017 m. lapkričio 2 d. pirmosios pakopos mokesčių institucija paprašė pareiškėjos pagrindinėje byloje pateikti jam papildomos informacijos, t. y. dokumentų ir deklaracijų dėl ekonominių veiksmų, susijusių su 143 sąskaitomis faktūromis, atlikimo aplinkybių.

22 Pareiškėja pagrindinėje byloje pateikė pirmosios pakopos mokesčių institucijai jos išrašytus palečių užsakymo dokumentus vežėjui, su juo sudarytą pirkimo-pardavimo sutartį, jos ir *CHEP Magyarország* sudarytą palečių nuomos sutartį, šiai bendrovei išrašytas sąskaitas fakturas už palečių nuomą, klientams jos išrašytas sąskaitas fakturas ir vietų, kuriose faktiškai buvo palečių, sąrašą.

23 Išnagrinėjusi pareiškėjos pagrindinėje byloje pateiktus papildomus dokumentus, 2017 m. lapkričio 29 d. sprendimu pirmosios pakopos mokesčių institucija patenkino prašymą grąžinti 254 636 343 Vengrijos forintą (HUF) (tuo metu apie 826 715 EUR) sumą. Vis dėlto ji negrąžino pareiškėjai pagrindinėje byloje 92 803 004 HUF (tuo metu apie 301 300 EUR) sumos. Ši institucija nustatė trijų kategorijų prašymus. Iš tiesų, pirma, ji atsisakė patenkinti prašymus, pagal kuriuos jau buvo grąžintas mokestis. Antra, kiek tai susiję su prašymais, kurių PVM suma viršijo nurodytą atitinkamoje sąskaitoje faktūroje, ji grąžino tik sąskaitoje faktūroje nurodytą sumą. Trečia, kiek tai susiję su prašymais, kurių PVM suma buvo mažesnė nei atitinkamoje sąskaitoje faktūroje nurodytoji, ji grąžino tik sumą, prašytą prašymą grąžinti mokestį.

24 Dėl šio sprendimo pateiktame skunde pareiškėja pagrindinėje byloje dėl trečiosios prašymų kategorijos nurodė, kad sąskaitose faktūrose nurodyta PVM suma teoriškai suteikia jai teisę gauti didesnę PVM sumos grąžinimą nei ta, kurios ji pati prašė dokumente.

25 Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija patvirtino pirmosios pakopos mokesčių institucijos sprendimą. Ji paaiškino, kad pareiškėja pagrindinėje byloje negalėjo ištaisyti klaidos, susijusios su jos pirminio prašymo grąžinti mokestį suma, nes šis taisymas bus naujas prašymas. Pareiškėja pagrindinėje byloje buvo praleidusi terminą tokiam prašymui pateikti, nes terminas tokiam veiksmui baigėsi 2017 m. rugsėjo 30 d. (t. y. nagrinėjamo atveju praėjus dviem dienoms po pirminio prašymo pateikimo). Ji pridėjo, kad pirmosios pakopos mokesčių institucija neprivalėjo jos prašyti kitos papildomos informacijos, nes pagrindinės bylos faktinės aplinkybės galėjo būti lengvai nustatytos.

26 Pareiškėja pagrindinėje byloje pateikė skundą *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinis ir darbo teismas, Vengrija) (pirmosios instancijos teismas).

27 Pirmosios instancijos teismas atmetė skundą. Jis nurodė, kad teisė grąžinimui, procedūros pradžia ir su šiuo grąžinimu susijusios PVM sumos nustatymas priklauso nuo paties apmokestinamojo asmens ir kad patenkinus tokį skundą, kokį pateikė pareiškėja pagrindinėje byloje, prašymo grąžinti mechanizmas netektų prasmės, nes apmokestinamajam asmeniui pakaktų pridėti sąskaitas faktūras, kuriomis grindžiama teisė grąžinimui, ir, išskyrus proporcijos taikymo atvejus, mokesčių administratorius visais atvejais privalėtų grąžinti maksimalią PVM sumą, atitinkančią sąskaitas faktūras. Pirmosios instancijos teismas pridūrė, kad minėtas administratorius galėjo pasinaudoti galimybe prašyti papildomos informacijos tik tada, jeigu jos reikia pagrįstam sprendimui priimti arba jeigu trūksta svarbios informacijos; nagrinėjamo atveju to nebuvo.

28 Pareiškėja pagrindinėje byloje kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismą *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija), teigdama, be kita ko, kad pirmosios instancijos teismas pažeidė PVM neutralumo principą, tvirtintą Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje.

29 Konstatavęs, pirma, kad nėra skaičiais išreikštos ribos dėl prašymų grąžinti mokestį, kurie gali būti pateikti iki naikinamojo termino pabaigos, ir dėl apmokestinamųjų asmenų galimybių ištaisyti galimas ankstesnes klaidas pateikiant naujus prašymus, ir, antra, kad nesvarbu, jog prašymas yra pateiktas likus nedaug laiko iki naikinamojo termino pabaigos, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad svarbu nustatyti, ar mokesčių administratorius gali priimti motyvuotą sprendimą dėl PVM mokėtojo prašymo be paaiškinimų dėl prašyme ir jam pagrįsti pateiktose sąskaitose faktūrose esančių PVM sumų skirtumų.

30 Jis pažymi, kad Sąjungos teisės nuostatos ir taikytinos nacionalinės teisės nuostatos yra panašios, nes tiek Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalies e punkte, tiek šio sprendimo 18 punkte minėto dekreto 32/2009 4 straipsnio 2 dalies e punkte reikalaujama, kad bet kuriame prašyme būtų nurodyta PVM suma. Remiantis ir direktyvos 20 straipsnio 1 dalimi, ir PVM įstatymo 251/F straipsnio 3 dalimi, sprendimą dėl grąžinimo galima priimti tik jeigu mokesčių administratorius turi visą svarbią informaciją pagrįstam sprendimui priimti; ši informacija sudaro ir tiksliai PVM, kurį prašoma grąžinti, suma. Galiausiai pagal minėto 20 straipsnio 1 dalies versiją vengrų kalba mokesčių administratorius gali prašyti apmokestinamojo asmens pateikti papildomą rodymą dėl „esminės informacijos“, jeigu yra pagrįstų priežasčių abejoti tam tikrų prašymų teisingumu; pagal PVM įstatymą jam taip pat suteikiama galimybė susisiekti su apmokestinamuoju asmeniu kilus rimtų abejonių dėl sumokėto pirkimo mokesčio, kurį prašoma grąžinti, sumos.

31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar mokesčių administratorius gali prašyti apmokestinamojo asmens pateikti papildomos informacijos tuo atveju, kai, kaip šiuo atveju, yra skirtumas tarp prašyme grąžinti nurodytos sumos ir jam pagrįsti pateiktose sąskaitose faktūrose nurodytos sumos. Žinoma, galima manyti, kad šis skirtumas nėra esminė informacija, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 1 dalį, todėl mokesčių administratorius neprivalo atkreipti apmokestinamojo asmens dėmesio į jo klaidą ar klaidas. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad tokiu atveju šis administratorius turėtų prašyti papildomos informacijos, nes tokio skirtumo buvimas keltų abejonių dėl paties prašymo tikslumo.

32 Šiomis aplinkybėmis *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyvos 2008/9] 20 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad net jeigu prašyme grąžinti mokestį ir sąskaitoje faktūroje nurodyti skaičiai akivaizdžiai skiriasi apmokestinamojo asmens nenaudai (ir nekyla klausimas dėl atskaitos proporcijos), mokestį grąžinanti valstybė narė gali

nuspręsti, kad nereikia prašyti papildomos informacijos ir kad jai suteikta visa informacija, svarbi siekiant priimti sprendimą dėl mokesčio grąžinimo?“

Dėl prejudicinio klausimo

33 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybės narės, kurioje kitoje valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo pateikęs prašymą grąžinti PVM, mokesčio administratoriui draudžiama manyti, kad jis turi pakankamai informacijos sprendimui dėl minėto prašymo priimti, neprašydamas šio apmokestinamojo asmens pateikti papildomos informacijos.

34 Šis klausimas pateiktas tokiomis aplinkybėmis, kai, pirma, yra skirtumas tarp prašyme ir jo pagrindžiančiose sąskaitose fakturose nurodytos PVM sumos, antra, prašymas pateiktas likus nedaug laiko iki naikinamojo termino pabaigos (tai kelia klausimą, ar apmokestinamasis asmuo turi teisę ištaisyti prašymą arba pateikti naują prašymą, kuriame būtų atsižvelgta į mokesčio administratoriaus nurodytas klaidas) ir, trečia, esant tokiam skirtumui, mokesčio administratorius nukrypsta nuo minėto prašyme nurodytos PVM sumos, kad remtųsi sąskaitoje fakturoje nurodyta suma, jei ši suma yra mažesnė, ir, atvirkščiai, remiasi prašyme nurodyta suma, kai ji yra mažesnė, nei nurodytoji sąskaitoje fakturoje, ir mano, kad ji riboja prašyme nurodyta suma (taip apmokestinamasis asmuo negali gauti visos PVM sumos, kuri tariamai turi teisę).

35 Pirmiausia primintina, kad Direktyva 2008/9, kaip matyti iš jos 1 straipsnio, siekiama nustatyti Direktyvos 2006/112 170 straipsnyje numatyto PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje ir kurie atitinka 3 straipsnyje nustatytas sąlygas, taisykles, tačiau ja nesiekama nustatyti nei teisės grąžinimo įgyvendinimo sąlygų, nei jos apimtys. Iš tiesų šios direktyvos 5 straipsnio antroje pastraipoje numatyta, kad, nepažeidžiant jos 6 straipsnio ir siekiant joje užsibrėžtą tikslą, teisė į pirkimo PVM grąžinimą nustatoma pagal Direktyvą 2006/112, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje. Valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens teisė į kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM grąžinimą, kaip tai numatyta Direktyvoje 2008/9, atitinka Direktyvoje 2006/112 jam numatytą teisę į pirkimo PVM atskaitą jo valstybėje narėje (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 34–36 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

36 Kaip ir teisė į atskaitą, teisė į PVM grąžinimą yra esminis bendros PVM sistemos principas, įtvirtintas Sąjungos teisės aktuose (2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *CHEP Equipment Pooling*, C-242/19, EU:C:2020:466, 53 punktas), ir iš esmės negali būti ribojama. Ši teisė taikoma nedelsiant dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant pirkimo sandorius (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – Sąskaita faktūra)*, C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 79 punktas). Atskaitos sistema, taigi, ir grąžinimu, siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 38 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

37 Pagal šį PVM neutralumo pagrindinį principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į PVM atskaitą arba PVM grąžinimą, jeigu esminės sąlygos įvykdytos, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė kai kurių formalių reikalavimų 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – Sąskaita faktūra)*, C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 80 punktas ir nurodyta jurisprudencija)

38 Vis dėlto pačioje Direktyvos 2008/9 15 straipsnio 1 dalyje nustatytas teisės į PVM

grąžinimą apribojimas, nurodant, kad prašymas grąžinti mokestį turi būti pateiktas įsisteigimo valstybei narei ne vėliau kaip iki kalendorinio metų, einančio po PVM grąžinimo laikotarpio, rugsėjo 30 d. ir ši valstybė narė turi perduoti šį prašymą mokestį grąžinančiai valstybei narei, nebent būtų nustatytas kuris nors iš šios direktyvos 18 straipsnyje išvardytų neperdavimo pagrindų.

39 Šį pirmąjį patikrinimą, atliktą įsisteigimo valstybės narės, papildoma mokestį grąžinančios valstybės narės patikrinimas; šiuo tikslu ši valstybė narė, remdamasi Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 1 dalimi, gali paprašyti pareiškėjo arba įsisteigimo valstybės narės pateikti papildomos informacijos.

40 Svarbu pažymėti, kad nors šioje nuostatoje, atsižvelgiant į jos kalbines versijas, yra tam tikrų redakcinių skirtumų, šie skirtumai nekeičia minėtos nuostatos esmės, nes informacija, kurios mokestį grąžinanti valstybė narė gali prašyti, yra ta, kuria remiantis ji galėtų priimti sprendimą dėl prašymo grąžinti visą mokestį ar jo dalį, kaip tai matyti, be kita ko, iš Direktyvos 2008/9 bendros struktūros ir jos 20 straipsnio tikslo.

41 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad konstatuojamas, kaip nurodyta Direktyvos 2008/9 1 konstatuojamojoje dalyje, tai, kad PVM grąžinimo mechanizmas kelia „didelį sunkumą tiek valstybių narių administracijoms institucijoms, tiek žmonėms“, Sąjungos teisės aktų leidėjas nusprendė, kaip nurodyta šios direktyvos 2 konstatuojamojoje dalyje, supaprastinti šio grąžinimo procesą, kiek tai susiję su „laikotarp[iu], per kurį žmonėms pranešama apie sprendimus dėl prašymų grąžinti PVM“, nustatyti terminus, per kuriuos jos taip pat „privalo pateikti atsakymus“, leisti naudotis elektroninėmis priemonėmis sprendimas ir atsakymams pateikti, kad tvarka būtų „supaprastinta ir modernizuota, suteikiant galimybę naudoti šiuolaikines technologijas“.

42 Direktyvos 2008/9 20 straipsnis turi būti aiškinamas atsižvelgiant į šį supaprastinimo logiką, t. y. kad Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė išvengti to, kad vilkinamaisiais informacijos prašymais mokestį grąžinanti valstybė narė vėluotų vykdyti grąžinimo pareigą arba sumažintų jo veiksmingumą. Dėl šios priežasties šioje nuostatoje patikslinama, kad prašymai pateikti papildomos informacijos turi būti susiję su tuo, kas sudaro sąlygas atitinkamam mokesčiui administratoriui priimti sprendimą. Taigi, siekiant užtikrinti PVM sistemos neutralumą visiškai į grąžinant, prašymai pateikti informaciją turi būti susiję su visa šiuo tikslu reikšminga, todėl būtina informacija.

43 Nagrinėjant atvejį iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad konstatavęs, jog PVM sumos, nurodytos prašyme grąžinti PVM, ir PVM sumos, nurodytos šiam prašymui pagrįsti pateiktose sąskaitose faktūrose, skiriasi, Vengrijos mokesčių administratorius pasinaudojo Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta galimybe ir paprašė pareiškėjo pagrindinėje byloje papildomos informacijos. Vis dėlto išnagrinę šią informaciją jis nepasinaudojo šios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta galimybe prašyti kitos papildomos informacijos, nes manė, kad jos pakanka sprendimui dėl prašymo grąžinti mokestį priimti.

44 Iš tiesų, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 23 punkte, iš apmokestinamojo asmens pateiktos informacijos jis galėjo nustatyti tris prašymų rūšis: pirma, prašymai, pagal kuriuos jau buvo grąžintas mokestis, todėl jis iš naujo jo negrąžino, antra, prašymai, pagrįsti sąskaitomis faktūromis, kuriose nurodyta PVM suma buvo mažesnė už nurodytą prašyme grąžinti mokestį (jis grąžino minėtose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM sumą), ir, trečia, prašymai, pagrįsti sąskaitomis faktūromis, kuriose nurodyta PVM suma buvo didesnė už nurodytą prašyme grąžinti mokestį (buvo grąžinta tik dalis mokesčio, t. y. nurodytasis minėtam prašyme). Pareiškėja pagrindinėje byloje ginčija tik Vengrijos mokesčių administratoriaus atsisakymą patenkinti šios trečios rūšies prašymus.

45 Šiuo klausimu iš Vengrijos vyriausybės pastabų matyti, kad šis atsisakymas susijęs su tuo, kad mokesčių administratorius manė privalantis sumokėti PVM, nurodytą prašyme grąžinti mokestį, ir nenorėjo grąžinti daugiau, nei nurodyta suma, net jei sąskaitose faktūrose įrašyto PVM suma galėjo reikšti teisėtą didesnės sumos grąžinimą.

46 Susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, reikia palyginti apmokestinamajam asmeniui tenkančias pareigas ir pareigas, tenkančias atitinkamam nacionaliniam mokesčių administratoriui. Taigi reikia priminti, kad apmokestinamasis asmuo gali geriausiai žinoti sandorį, dėl kurio jis pateikia prašymą grąžinti PVM, realumą, todėl bent jau iš dalies turi atsakyti už savo paties administracinio elgesio pasekmes. Jų riboja, be kita ko, jo išrašomose sąskaitose faktūrose daromi įrašai, visų pirma susiję su PVM suma ir taikytinu tarifui, kaip tai numatyta Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje.

47 Be to, jurisprudencijoje, susijusioje su valstybės narės galimybe nustatyti naikinamąjį terminą PVM atskaitos srityje, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai reikštingas apmokestinamasis asmuo nubaudžiamas, neturi būti laikomas nesuderinamu su Direktyvoje 2006/112 nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokėti srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jo naudojimosi teise atskaityti netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 47 punktą).

48 Remiantis šiomis prašymų grąžinti mokestį pateikusiam asmeniui kylančiomis pareigomis reikia pažymėti, kad, nors Direktyvoje 2008/9 nėra nuostatų dėl galimybės ištaisyti savo prašymą grąžinti mokestį, išskyrus konkretų proporcijos pakeitimo atvejį, numatytą šios direktyvos 13 straipsnyje, kuris šiuo atveju nėra svarbus, arba kai pateikiamas naujas prašymas grąžinti mokestį atsižvelgiant pirmąjį, vis dėlto svarbu priminti, kad, kai valstybės narė įgyvendina Sąjungos teisę, reikalavimai, kylantys iš teisės į gerą administravimą, kuri atspindi Sąjungos teisės bendrą principą, ir kiekvieno asmens teisę į tai, kad jos reikalai būtų tvarkomi nešališkai per pagrįstą terminą, turi būti taikomi per mokesčių patikrinimo procedūrą. Pagal šį gero administravimo principą reikalaujama, kad administracinė institucija, kaip pagrindinėje byloje mokėsi administratorius, vykdydama jai tenkančią pareigą atlikti patikrinimą, kruopščiai ir nešališkai išnagrinėtų visus reikšmingus aspektus, kad įsitikintų, jog priimdama sprendimą turi kuo išsamesnį ir patikimesnį rodymą, kad tai padarytų (2020 m. gegužės 14 d. Sprendimo *Agrobet CZ*, C-446/18, EU:C:2020:369, 43 ir 44 punktai).

49 Vadinas, jei apmokestinamasis asmuo savo prašyme grąžinti mokestį padaro vieną ar kelias klaidas ir nei jis, nei atitinkamas mokesčių administratorius jų vėliau nenustato, minėtas administratorius negali už tai atsakyti, nebent šios klaidos nėra lengvai pastebimos; tokiu atveju jis turi galėti jas konstatuoti, vykdydamas jam pagal gero administravimo principą tenkančias pareigas atlikti patikrinimą.

50 Nagrinėjamo atveju, kaip buvo priminta šio sprendimo 21 ir 23 punktuose, Vengrijos mokesčių administratorius nustatė prašyme grąžinti mokestį ir kai kuriose pateiktose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM sumą skirtumus, dėl to jis paprašė pareiškėjos pagrindinėje byloje papildomos informacijos ir vėliau manydamas, kad sužinojo pakankamai, priėmė sprendimą pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 1 dalį. Jeigu šios informacijos tikrai pakako (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), jis neturėjo pateikti naujo prašymo dėl papildomos informacijos, kuris būtų buvęs nenaudingas.

51 Vis dėlto, kadangi, kaip buvo priminta šio sprendimo 36 ir 37 punktuose, teisė į grąžinimą yra pagrindinis Sąjungos teisės aktų leidėjo nustatytos bendros PVM sistemos principas ir pagal

PVM neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo PVM atskait? ar gr?žinim?, jeigu esminiai reikalavimai ?vykdyti, reikia nustatyti, ar nuspr?sdamas taip, kaip, anot prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, šiuo atveju nusprend? pirmosios pakopos mokes?i? institucija, t. y. paliko PVM sum? padengti pareišk?jai pagrindin?je byloje, nors ši institucija žinojo, kad teoriškai ši? sum? priklauso padengti jai pa?iai (j? gr?žinti sukliud? prašyme gr?žinti mokest? nurodytos sumos neatitikimas), mokest? gr?žinan?ios valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius nesilaiko neutralumo arba gero administravimo princip?.

52 Tai, kad pareišk?ja pagrindin?je byloje 2017 m. rugs?jo 28 d. pateik? prašym? gr?žinti mokest?, nors naikinamasis terminas baig?si 2017 m. rugs?jo 30 d., neturi reikšm?s, nes pagal Direktyvos 2008/9 19 straipsnio 2 dal? PVM gr?žinanti valstyb? nar? turi keturis mėnesius priimti sprendim? nuo prašymo gr?žinti mokest? gavimo dienos. Iš to matyti, kad (v?l primenant, jog apmokestinamasis asmuo turi skirti ypating? dėmes? šio prašymo turiniui) dėl prašymo gr?žinti mokest? nagrin?jimo termin? tokiu atveju, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kyla klausimas dėl min?tam administratoriui nustatytos pareigos prašyti šio apmokestinamojo asmens ne pateikti nauj?, o ištaisyti savo pirmin? prašym?, atsižvelgiant ? jo pateiktas pastabas.

53 Šiuo klausimu, jei taikydamas gero administravimo princip? ir vadovaudamasis PVM neutralumo principu, pagal kur?, kaip priminta šio sprendimo 37 punkte, sumok?tas pirkimo PVM turi b?ti gr?žintas, jei esminiai reikalavimai ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykdo tam tikr? formali? reikalavim?, mokes?i? administratorius, nustat?s klaid?, nurodo apmokestinamajam asmeniui ištaisyti savo prašym?, reikia pažym?ti, kad ištaisytas prašymas, pagr?stas pirminiu prašymu, laikomas pateiktu pirminio prašymo pateikimo dien?, t. y. tokios aplinkyb?mis, kokios susiklost? pagrindin?je byloje, prieš sueinant naikinamajam terminui. Nesant Direktyvos 2008/9 nuostatų, reguliuojan?ios galimyb? ištaisyti prašym? gr?žinti mokest?, išskyrus šios direktyvos 13 straipsnyje numatyt? ypating? atvej?, kuris šiuo atveju nėra reikšmingas, valstyb?s nar?s, laikydamosi ši? princip?, turi nustatyti ištaisymo tvark?.

54 Taigi, jei tinkamai nustat?s apmokestinamojo asmens klaid? atitinkamas mokes?i? administratorius gali tiksliai apskai?iuoti gr?žintin? PVM sum?, gero administravimo principas reikalauja, kad jis, kaip mano, tinkamiausiomis priemon?mis apie tai r?pestingai informuot? apmokestinam?j? asmen? ir nurodyt? ištaisyti prašym? gr?žinti mokest?, kad gal?t? patenkinti š? prašym?.

55 Be to, nesant tokio nurodymo, atitinkamos valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius neproporcingai pažeist? PVM neutralumo princip?, leisdamas apmokestinamajam asmeniui sumok?ti PVM, kur? jis turi teis? susigr?žinti, nors bendr?ja PVM sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos.

56 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? prejudicin? klausim? reikia atsakyti: Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 1 dalis, siejama su mokes?i? neutralumo ir gero administravimo principais, turi b?ti aiškinama taip, kad jei mokest? gr?žinan?ios valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius, prireikus atsižvelgdamas ? apmokestinamojo asmens pateikt? papildom? informacij?, ?sitikina, kad iš tikr?j? sumok?ta pirkimo PVM suma, kokia nurodyta prie prašymo gr?žinti mokest? pateiktoje s?skaitoje fakt?roje, yra didesn? nei nurodytoji šiame prašyme, šiam administratoriui draudžiama gr?žinti tik pastarosios sumos dydžio PVM, prieš tai r?pestingai ir, kaip mano, tinkamiausiomis priemon?mis nenurodžius apmokestinamajam asmeniui ištaisyti prašym? gr?žinti mokest? kitu prašymu, kuris laikomas pateiktu pirminio prašymo pateikimo dien?.

Dėl bylin?jimosi išlaid?

57 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi

spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra steigė PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra steigė kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles, 20 straipsnio 1 dalis, siejama su mokesčių neutralumo ir gero administravimo principais, turi būti aiškinama taip: jei mokestį grąžinančios valstybės narės mokesčių administratorius, prireikus atsižvelgdamas į apmokestinamojo asmens pateiktą papildomą informaciją, įsitikina, kad iš tikrųjų sumokėta pirkimo pridėtinės vertės mokesčio suma, kokia nurodyta prie prašymo grąžinti mokestį pateiktoje sąskaitoje faktūroje, yra didesnė nei nurodytoji šiame prašyme, šiam administratoriui draudžiama grąžinti tik pastarosios sumos dydžio pridėtinės vertės mokestį, prieš tai rūpestingai ir, kaip mano, tinkamiausiomis priemonėmis nenurodžius apmokestinamajam asmeniui ištaisyti savo prašymą grąžinti mokestį kitu prašymu, kuris laikomas patektu pirminio prašymo pateikimo dieną.

Parašai.

* Proceso kalba: vengrų.