

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. gegužės 16 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsistemingai grąžinančioje valstybėje narėje, taisyklės – Direktyva 2008/9/EB – 20 straipsnis – PVM grąžinančio valstybės narės prašymas pateikti papildomos informacijos – Informacija, kuri turi būti pateikta per vieną mėnesį – Procedūros nutraukimas dėl to, kad apmokestinamasis asmuo nepateikė atsakymo per šį terminą – 23 straipsnis – Atsisakymas atsižvelgti į pirmą kartą apskundimo procedūroje pateiktą informaciją – Veiksmingumo principas – PVM neutralumo principas – Gero administravimo principas“

Byloje C-746/22

dėl *Fővárosi Törvényszék* (Sostinėės Budapešto apygardos teismas, Vengrija) 2022 m. lapkričio 18 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2022 m. gruodžio 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Prechal, teisėjai F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer ir M. L. Arastey Sahún (pranešėja),

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *Slovenské Energetické Strojárne a.s.*, atstovaujamos *ügyvédek* P. Barta, T. Fehér ir P. Jalsovszky,

– Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir R. Kissné Berta,

– Europos Sąjungos Tarybos, atstovaujamos Zs. Bodnár, J. Haunold ir E. d’Ursel,

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir A. Tokár,

susipažinęs su 2023 m. gruodžio 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatan?ios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, o yra ?sisteig? kitoje valstyb?je nar?je, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23), 20 straipsnio 2 dalies ir 23 straipsnio, Europos S?jungos pagrindini? teisi? chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnio, 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11) (toliau – PVM direktyva), 167 ir 169–171 straipsni?, taip pat prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo princip? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Slovenské Energetické Strojárne a.s.* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokes?i? ir muit? administratoriaus skund? direkcija, Vengrija, toliau – antrosios pakopos mokes?i? institucija) gin?? d?l šios bendrov?s inicijuotos PVM, kur? ji sumok?jo 2020 m., gr?žinimo proced?ros nutraukimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

PVM direktyva

3 PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

4 Šios direktyvos 170 straipsnyje nurodyta:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta <...> Direktyvos 2008/9/EB <...> 2 straipsnio 1 punkte ir 3 straipsnyje ir šios direktyvos 171 straipsnyje, n?ra ?sisteig? valstyb?je nar?je, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba ? kuri? importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teis? susigr?žinti š? PVM, jei prek?s ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

<...>

b) vykdyti sandorius, už kuriuos PVM turi mok?ti tik prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius.“

5 Šios direktyvos 171 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„PVM gr?žinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? valstyb?je nar?je, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba ? kuri? importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra ?sisteig? kitoje valstyb?je nar?je, pagal Direktyvoje 2008/9/EB nustatytas išsamias taisykles.“

Direktyva 2008/9

6 Direktyvos 2008/9 3 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„Taikant naują tvarką turėtų pagerėti žmonių padėtis, kadangi valstybės narės turi mokėti delspinigius, jei PVM grąžinamas pavoluotai, ir bus sustiprinta žmonių teisė apskųsti.“

7 Šios direktyvos 1 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje nustatomos [PVM direktyvos] 170 straipsnyje numatyto [PVM] grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje ir kurie atitinka 3 straipsnyje nustatytas sąlygas, išsamios taisyklės.“

8 Direktyvos 2008/9 19 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„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.“

9 Šios direktyvos 20 straipsnyje nurodyta:

„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 elektroniniais priemonėmis, ji gali paprašyti visų pirma pareiškėjo arba sąsisteigimo valstybės narės kompetentingų institucijų pateikti papildomą informaciją per 19 straipsnio 2 dalyje nurodytą keturių mėnesių laikotarpį. <...>

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.“

10 Minutės direktyvos 21 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodyta:

„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.“

11 Šios direktyvos 23 straipsnyje nustatyta:

„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 sąsisteigusi 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 tokių pačių galimybių naudotis visomis administracinėmis ir

teisminimis 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.“

12 Direktyvos 2008/9 26 straipsnyje numatyta:

„Jei PVM grąžinamas po paskutinės grąžinimui skirtos dienos, nurodytos 22 straipsnio 1 dalyje, delspinigius pareiškėjui PVM grąžinanti valstybė narė moka nuo PVM grąžinimo sumos, kuri turi būti išmokėta.

Jei pareiškėjas per nustatytą terminą PVM grąžinančiai valstybei narei nepateikia prašomos papildomos arba daugiau papildomos informacijos, pirma dalis yra netaikoma. <...>“

Vengrijos teisė

PVM įstatymas

13 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės mokestis įstatymas Nr. CXXVII; toliau – PVM įstatymas) 251/F straipsnyje numatyta:

„1. Jei nacionalinis mokestis administratorius, remdamasis turimais duomenimis ar kita informacija, mano, kad pagrįstas sprendimas dėl prašymo grąžinti mokestį negali būti priimtas per 251/E straipsnio 1 dalyje nustatytą terminą, jis gali raštu paprašyti pateikti papildomų duomenų ir informacijos

a) iš nacionalinėje teritorijoje neįsisteigusio apmokestinamojo asmens,

b) iš materialinės ir teritorinės kompetencijai turinčios institucijos, kuri nacionalinėje teritorijoje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo registravo kaip toje valstybėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo pagal 244 straipsnio 2 ir 3 dalis, arba

c) iš trečiosios šalies, jei yra pagrįstų priežasčių manyti, kad ji gali iš esmės prisidėti prie prašymo grąžinti PVM vertinimo.

<...>

3. 1 ir 2 dalyse numatytu rašytiniu prašymu, gali būti pareikalauta apmokestinamojo asmens, kuris nėra įsisteigęs nacionalinėje teritorijoje, vardu išduoto 127 straipsnio 1 dalies a, c ir d punktuose nurodyto dokumento, patvirtinančio sandorio vykdymą, originalo arba patvirtintos kopijos, jei kyla pagrįstų abejonių dėl mokesčio grąžinimo teisinio pagrindo arba dėl pirkimo mokesčio, kurį prašoma grąžinti, sumos. <...>

4. Atsakymo terminas yra vienas mėnuo nuo 1 ir 2 dalyse nurodyto prašymo pateikimo dienos.“

14 PVM įstatymo 251/I straipsnio 4 dalyje nustatyta:

„Nacionaliniam mokestis administratoriui pavaldus grąžinti mokestį, už kiekvieną uždelstą dieną skaičiuojami nustatytos normos delspinigiai. Nacionalinis mokestis administratorius neprivalo mokėti šių delspinigių, jei apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs nacionalinėje teritorijoje, per nustatytą terminą nepateikė išsamaus atsakymo 251/F straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytą prašymą pateikti informacijos.“

Mokesčių administravimo įstatymas

15 Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (2017 m. Įstatymas Nr. CLII dėl mokesčių administravimo, toliau – Mokesčių administravimo Įstatymas) 49 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta:

„Mokesčių administratorius nutraukia procedūrą, jeigu:

<...>

b) pareiškėjas, gavęs mokesčių administratoriaus prašymą, nepateikė deklaracijos arba nevykdė savo pareigos patikslinti ir, nesant tokios deklaracijos ar patikslinimo, prašymas negali būti nagrinėjamas ir procedūra nevykdoma *ex officio*.“

16 Šio Įstatymo 124 straipsnio 3 ir 4 dalyse nustatyta:

„3. Nebent yra negaliojimo pagrindas, pareiškėjas nei skunde, nei per dėl jo vykdomą procedūrą negali remtis naujomis faktinėmis aplinkybėmis ir nurodyti ar pateikti naują rodymą, apie kuriuos jis žinojo prieš priimant pirmosios pakopos sprendimą, bet kurių nepateikė, nors mokesčių administratorius to prašė, arba kuriais jis nesirėmė.

4. 3 dalyje nurodytame prašyme aprašomi nustatyti faktai ir aplinkybės, dėl kurių mokesčių institucija prašo, kad mokesčių mokėtojas pateiktų rodymą, ir pateikiamas spėjimas apie teisinės pasekmės.“

Pagrindinis byla ir prejudiciniai klausimai

17 Slovenské Energetické Strojárne yra Slovakijoje steigta bendrovė, kuri vykdo veiklą energetikos sektoriuje, be kita ko, vykdydama su elektrinėmis susijusius inžinerijos darbus.

18 2020 m. bendrovė teikė montavimo ir rengimo paslaugas Újpest (Vengrija) esančioje elektrinėje. Šiuo tikslu ji sigijo vairių prekių ir naudojosi vairiomis paslaugomis Vengrijoje.

19 2021 m. vasario 18 d. minėta bendrovė, kaip kitoje valstybėje narėje, t. y. Slovakijoje, steigtas apmokestinamasis asmuo, pateikė Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus Stambių mokesčių mokėtojų muitų ir mokesčių direkcija, Vengrija, toliau – pirmosios pakopos mokesčių institucija) prašymą grąžinti pirkimo PVM, sumokėtą už Vengrijoje sigytas prekes ir paslaugas laikotarpiu nuo 2020 m. sausio 1 d. iki 2020 m. gruodžio 31 d. Šis prašymas grąžinti 37 013 654 Vengrijos forintą (HUF) (apie 97 400 EUR) buvo grindžiamas devyniolika šių prekių tiekėjų ir paslaugų teikėjų išrašytų sąskaitų fakturų.

20 2021 m. vasario 22 d. pirmosios pakopos mokesčių institucija pagal PVM Įstatymo 251/F straipsnio 1 dalį pateikė Slovenské Energetické Strojárne prašymą pateikti informacijos, siekdama išsiaiškinti faktines aplinkybes ir nustatyti jos prašomos teisės PVM grąžinimą pagrįstumą. Konkrečiau kalbant ši institucija paprašė per vieną mėnesį nuo prašymo suteikti informaciją teikimo dienos pateikti tam tikrus su prašymu grąžinti susijusius dokumentus.

21 Šis prašymas išsiųstas Slovenské Energetické Strojárne elektroninio pašto adresu ir laikoma, kad ji jį gavo.

22 2021 m. gegužės 6 d. sprendimu (toliau – pirmosios pakopos sprendimas) pirmosios pakopos mokesčių institucija pagal Mokesčių administravimo Įstatymo 49 straipsnio 1 dalies b

punkt? nutrauk? PVM gr?žinimo proced?r? motyvuodama tuo, kad ši bendrov? nepateik? šios institucijos prašomos informacijos ir kad, remiantis turima informacija, nebuvo ?manoma tiksliai nustatyti š? prašym? pagrindžian?i? faktini? aplinkybi?.

23 2021 m. birželio 9 d. *Slovenské Energetické Strojárne* d?l šio sprendimo pateik? skund? antrosios pakopos mokes?i? institucijai. Prie skundo ji prid?jo visus dokumentus, kuriuos buvo prašoma pateikti prašyme pateikti informacijos.

24 2021 m. liepos 20 d. sprendimu antrosios pakopos mokes?i? institucija patvirtino pirmosios pakopos sprendim?, be kita ko, nusprendusi, kad negali atsižvelgti ? prie skundo prid?tus dokumentus, nes pagal Mokes?i? administravimo ?statymo 124 straipsnio 3 dal? draudžiama pateikti nauj? ?rodym? skundui pagr?sti, jeigu j? pateik?s asmuo žinojo apie šiuos ?rodymus prieš priimant pirmosios pakopos sprendim?.

25 *Slovenské Energetické Strojárne* apskund? 2021 m. liepos 20 d. sprendim? *F?városi Törvényszék* (Sostin?s Budapešto apygardos teismas, Vengrija), kuris yra prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

26 Šiame teisme ši bendrov? tvirtina, kad Mokes?i? administravimo ?statymo 124 straipsnio 3 dalis netaikoma PVM gr?žinimo proced?rai. Ji mano, kad šioje nuostatoje numatytas draudimas pateikti nauj? ?rodym? yra Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 dalyje nustatytos teis?s pateikti skund? materialinis apribojimas. Šios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatytas vieno m?nesio patikslinimo terminas gavus mokes?i? administratoriaus prašym? pateikti papildomos informacijos, kad jis gal?t? atsakyti ? prašym? gr?žinti PVM, n?ra naikinamojo pob?džio. Pagal šios direktyvos 26 straipsn? ir PVM ?statymo 251/l straipsnio 4 dal? vienintel? pasekm?, kuri? patirt? šio termino nesilaikantis pareišk?jas, yra nebegal?jimas reikalauti delspinig? pav?luoto gr?žinimo atveju.

27 Antrosios pakopos mokes?i? institucijos teigimu, nagrin?jamu atveju taikytina Mokes?i? administravimo ?statymo 124 straipsnio 3 dalis. Šia nuostata, kuria laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo princip?, siekiama tik užkirsti keli? tam, kad apskundimo proced?ra neužsit?st?. Be to, šio atsakymo termino pasibaigimas nelemia teis?s praradimo, nes galima pateikti prašym? atnaujinti termin?.

28 Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, pirma, ar Mokes?i? administravimo ?statymo 124 straipsnio 3 dalyje numatytas draudimas pateikti nauj? ?rodym? prieštarauja Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 daliai, nes šis draudimas gali reikšti apmokestinamojo asmens teis?s pateikti skund? materialin? apribojim?.

29 Antra, šiam teismui taip pat kyla klausimas, ar d?l tokio draudimo PVM ?statymo 251/F straipsnio 4 dalyje numatytas vieno m?nesio patikslinimo terminas netampa naikinamasis, nes ? dokumentus, kurie nebuvo pateikti per š? termin?, negalima atsižvelgti pasibaigus šiam terminui, be kita ko, skundo nagrin?jimo stadijoje.

30 Šiuo klausimu jam kyla klausimas d?l tokio draudimo proporcingumo, be kita ko, atsižvelgiant ? Chartijos 47 straipsnyje ?tvirtint? teis? ? veiksming? teisin? gynyb?. Nors 2019 m. geguž?s 2 d. Sprendime *Sea Chefs Cruise Services* (C?133/18, EU:C:2019:354) Teisingumo Teismas nusprend?, kad Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje numatytas vieno m?nesio terminas n?ra naikinamasis terminas, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad jo nagrin?jamos bylos aplinkyb?s skiriasi nuo bylos, kurioje priimtas tas sprendimas, aplinkybi?, nes Vengrijos administracin? proced?ra yra dviej? pakop?, ir Vengrijos teis?je aiškiai numatyta, kad per antrosios pakopos proced?r? taikomas draudimas pateikti nauj? ?rodym?.

31 Tre?ia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar pagal

Direktyvą 2008/9 mokesčių administratoriui leidžiama nutraukti PVM grąžinimo procedūrą, nes šioje direktyvoje numatytas tik sprendimo patenkinti arba atmesti prašymą grąžinti PVM priėmimas, t. y. sprendimas dėl esmės.

32 Šiomis aplinkybėmis *Fővárosi Törvényszék* (Sostinė's Budapešto apygardos teismas) nusprendė 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 skundo atitinka tokia nacionalinė teisės nuostata (konkrečiai kalbant, Mokesčių administravimo įstatymo 124 straipsnio 3 dalis), pagal kurią, nagrinėjant prašymus grąžinti PVM pagal [PVM direktyvą], pareiškėjui neleidžiama pateikiant skundą remtis naujomis faktinėmis aplinkybėmis ir nurodyti ar pateikti naują rodymą, apie kuriuos jis žinojo prieš priimant sprendimą pirmojoje pakopoje, bet kurią 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 numatytą teisę į veiksmingą teisinę gynybą ir teisingą bylos nagrinėjimą, PVM direktyvos 167, 169, 170 straipsnius ir 171 straipsnio 1 dalį ir Europos Sąjungos 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 ji atitinka tokia nacionalinė teisės nuostata (konkrečiai kalbant, Mokesčių administravimo įstatymo 49 straipsnio 1 dalies b punktas), pagal kurią mokesčių administratorius nutraukia procedūrą, jeigu pareiškėjas neatsako į mokesčių administratoriaus prašymą arba nevykdo pareigos patikslinti, o to nepadarius neįmanoma išnagrinėti prašymo ir procedūra netęsiama *ex officio*“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

33 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 dalies pirma pastraipa, siejama su PVM neutralumo ir veiksmingumo principais, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias prašymą grąžinti PVM pateikusiam apmokestinamajam asmeniui apskundimo antrosios pakopos mokesčių institucijai stadijoje draudžiama pateikti papildomos informacijos, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 20 straipsnį, kurios prašė pirmosios pakopos mokesčių institucija, kai šis apmokestinamasis asmuo jos nepateikė šiai institucijai per minėtąs direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatytą vieno mėnesio terminą. Šiomis aplinkybėmis šiam teismui taip pat kyla klausimas, ar šis terminas yra naikinamasis ir, jei taip, ar toks naikinamasis terminas suderinamas su Chartijos 47 straipsniu.

34 Pirmiausia primintina, kad remiantis Direktyvos 2008/9 1 straipsniu, ja siekiama nustatyti PVM direktyvos 170 straipsnyje numatyto PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų PVM grąžinančioje valstybėje narėje ir kurie atitinka Direktyvos 2008/9 3 straipsnyje nustatytas sąlygas, taisykles.

35 Kaip ir teisė į atskaitą, teisė į PVM grąžinimą yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas ir iš esmės negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma

visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius. Atskaitos sistema, taigi ir grąžinimu, siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. 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 (2021 m. spalio 21 d. Sprendimo CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, 36 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

36 Pagal šį pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą arba grąžinimą, jeigu esminės sąlygos įvykdytos, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė kai kurių formalių reikalavimų (2021 m. spalio 21 d. Sprendimo CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, 37 punktą ir nurodyta jurisprudencija)

37 Vis dėlto gali būti kitaip, jei dėl formalių reikalavimų pažeidimo negalima pateikti tikslių rodymų, kad įvykdyti esminiai reikalavimai (2021 m. spalio 21 d. Sprendimo Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, 77 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Kiek tai susiję su teisės į PVM grąžinimą įgyvendinimo taisyklėmis, pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsnį, 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, ji gali paprašyti visų pirma apmokestinamojo asmens arba įsisteigimo valstybės narės kompetentingų institucijų pateikti papildomos informacijos per nurodytą vieno mėnesio terminą nuo dienos, kai prašymo pateikti informacijos adresatas šį prašymą gavo (2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, 37 punktą).

39 Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs 2019 m. gegužės 2 d. Sprendime *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, 46 punktą), šis šios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatytas vieno mėnesio terminas nėra naikinamasis terminas.

40 Galiausiai pagal Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą skundus dėl sprendimo atmesti prašymą grąžinti PVM apmokestinamasis asmuo gali pateikti PVM grąžinančios valstybės narės kompetentingoms institucijoms tokia forma ir laikydamasis tokių pateikimo terminų, kokie yra nustatyti toje valstybėje įsisteigusio asmens prašymams grąžinti PVM.

41 Ši nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į šios direktyvos 3 konstatuojamąjį dalį, iš kurios matyti, kad ja, be kita ko, siekiama sustiprinti žmonių teisę apskųsti.

42 Remiantis Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 dalies pirma pastraipa, skundas, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamas administracinis skundas, kiek tai susiję su tokiam skundui taikoma forma ir pateikimo terminais, patenka į PVM grąžinančios valstybės narės vidaus teisės sistemą.

43 Taigi nacionalinių priemonių, kuriomis atsisakoma atsižvelgti į rodymus, pateiktus po to, kai buvo priimtas sprendimas atmesti prašymą grąžinti PVM, nustatymas, vadovaujantis valstybių narių procesinės autonomijos principu, priskiriamas kiekvienos valstybės narės vidaus teisės sistemai, tačiau su sąlyga, kad jos nėra mažiau palankios nei tos, kurios taikomos panašioms vidaus situacijoms (lygiavertiškumo principas), ir kad dėl jų naudojimosi Sąjungos teisėje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (pagal analogiją žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, 59 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

44 Be to, atsižvelgiant į šio sprendimo 39 punkte nurodytą jurisprudenciją, tokios priemonės, pažeidžiant Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalį, negali lemti šioje nuostatoje numatyto vieno

m?nesio termino, skai?iuojamo nuo prašymo pateikti papildomos informacijos gavimo dienos, numatyto šioje nuostatoje, per kur? šio prašymo adresatas turi pateikti PVM gr?žinan?iai valstybei narei ši? informacij?, ?skaitant prireikus papildomus ?rodymus, naikinamojo poveikio.

45 Nagrin?jamu atveju iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad, *Slovenské Energetické Strojárne* pateikęs prašym? gr?žinti PVM, pirmosios pakopos mokes?i? institucija papraš? pateikti papildomos informacijos, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsn?, ta?iau bendrov? nepateik? šios informacijos. Prašom? informacij? ši bendrov? pateik? tik pateikusi administracin? skund?, atitinkant? šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalyje numatyt? skund?, antrosios pakopos mokes?i? institucijai. Vis d?lto ? j? nebuvo atsižvelgta, nes pagal Mokes?i? administravimo ?statymo 124 straipsnio 3 dal? prašym? gr?žinti mokest? pateik?s asmuo savo skunde negali pateikti nauj? ?rodym?, apie kuriuos žinojo prieš priimant pirmosios pakopos sprendim?.

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

47 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, pirma, kad nacionalin?s teis?s nuostatomis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, sistemiškai kliudoma gr?žinti PVM apmokestinamiesiems asmenims, kurie, nors ir pav?luotai atsak? ? prašym? pateikti papildomos informacijos, atitinka visas esmines šio gr?žinimo s?lygas. Kaip priminta šio sprendimo 35 ir 36 punktuose, pirma, teis? ? PVM gr?žinim? yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas ir iš esm?s ji negali b?ti ribojama ir, antra, pagal PVM neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? suteikta teis? ? sumok?to pirkimo PVM atskait? ar gr?žinim?, jeigu ?vykdyti esminiai reikalavimai.

48 Antra, Teisingumo Teismas, konstatav?s, kad Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje numatytas vieno m?nesio terminas pateikti papildomos informacijos n?ra naikinamasis, nusprend?, kad tuo atveju, kai prašymas gr?žinti PVM visiškai arba iš dalies atmetamas, apmokestinamasis asmuo, kuris nepateik? papildomos informacijos per š? termin?, turi teis? pateikti skund? d?l šio sprendimo atmesti prašym? pagal šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip? ir, nagrin?damas tok? skund?, patikslinti savo prašym? gr?žinti PVM pateikdamas papildomos informacijos, galin?ios ?rodyti, kad jis turi teis? ? PVM gr?žinim? (šiuo klausimu žr. 2019 m. geguž?s 2 d. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services*, C?133/18, EU:C:2019:354, 48 punkt?).

49 Kaip iš esm?s pažym?jo generalinis advokatas išvados 53 punkte, ši jurisprudencija vienodai taikoma neatsižvelgiant ? tai, ar kalbama apie administracin? skund?, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, ar apie skund? teisme.

50 Tre?ia, nacionalin?s teis?s nuostatos, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, prieštarauja reikalavimams, kurie kyla iš teis?s ? ger? administravim?, kuri atspindi bendr?j? S?jungos teis?s princip?, ir kurie turi b?ti taikomi per mokestinio patikrinimo proced?r?. Iš ties?, pagal š? gero administravimo princip? reikalaujama, kad administracin? institucija, kaip pagrindin?je byloje mokes?i? institucija, vykdydama jai tenkan?i? pareig? atlikti patikrinim?, kruopš?iai ir nešališkai išnagrint? visus reikšmingus aspektus, kad ?sitikint?, jog priimdama sprendim? turi kuo išsamesni? ir patikimesni? ?rodym?, kad tai padaryt? (2021 m. spalio 21 d. Sprendimo *CHEP Equipment Pooling*, C?396/20, EU:C:2021:867, 48 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

51 Tai, kad mokes?i? administratorius d?l Mokes?i? administravimo ?statymo 124 straipsnio 3 dalies turinio neturi galimyb?s atsižvelgti ? bet kok? pav?luot? atsakym? ? prašym? pateikti papildomos informacijos, o tai lemia sistemišk? ši? pav?luotai pateikt? atsakym? atmetim?, neišvengiamai reiškia, kad šis administratorius pažeidžia š? princip?, nes priima sprendim?

žinodamas, kad jis gali būti grindžiamas neišsamia ar net klaidinga informacija. Be to, dėl to atitinkamos valstybės narės mokesčių administratorius neproporcingai pažeistų PVM neutralumo principą leisdamas apmokestinamajam asmeniui sumokėti PVM, kurį jis turi teisę susigrąžinti, nors bendrąja PVM sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 21 d. Sprendimo CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, 55 punktą).

52 Galiausiai, ketvirta, reikia pažymėti, kad Direktyvos 2008/9 26 straipsnio antra pastraipa, kurioje aiškiai nurodytas atvejis, kai apmokestinamasis asmuo per nustatytą terminą nepateikia prašomos papildomos informacijos, taip pat patvirtina aiškinimą, kad PVM grąžinanti valstybė narė negali sistemiškai atsisakyti atsižvelgti į pavėluotai pateiktus atsakymus į prašymus pateikti papildomos informacijos.

53 Šiomis aplinkybomis reikia konstatuoti, kad nacionalinės teisės nuostatomis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, pažeidžiamas pagrindinis PVM neutralumo principas ir, be kita ko, Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje numatytam vieno mėnesio terminui suteikiant naikinamąjį pobūdį, veiksmingumo principas.

54 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti: Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą, siejama su PVM neutralumo ir veiksmingumo principais, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias prašymą grąžinti PVM pateikusiam apmokestinamajam asmeniui draudžiama pateikiant skundą antrosios pakopos mokesčių institucijai pateikti papildomos informacijos, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 20 straipsnį, kurios prašų pirmosios pakopos mokesčių institucija ir kurios šis apmokestinamasis asmuo nepateikė šiai institucijai per minėtąsias direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatytą vieno mėnesio terminą, ir šis terminas nėra naikinamasis terminas.

Dėl trečiojo klausimo

55 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/9 23 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias mokesčių institucija turi nutraukti PVM grąžinimo procedūrą, kai apmokestinamasis asmuo per nustatytą terminą nepateikė papildomos informacijos, kurios ši institucija prašų pagal šios direktyvos 20 straipsnį, ir, nesant šios informacijos, prašymas grąžinti PVM negali būti nagrinėjamas.

56 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad trečiojo klausimo formuluotėje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mini tik Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 1 dalį, kurioje nustatyta, kad kai prašymas grąžinti PVM visiškai arba iš dalies atmetamas, PVM grąžinanti valstybė narė pareiškėjui praneša atmetimo priežastis kartu su sprendimu atmesti prašymą.

57 Panašiai šios direktyvos 21 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyti terminai, per kuriuos PVM grąžinanti valstybė narė, prašydama papildomos informacijos, turi pranešti pareiškėjui apie savo sprendimą patenkinti arba atmesti prašymą grąžinti PVM.

58 Taigi šiose Direktyvos 2008/9 nuostatose aiškiai numatyta tik galimybė priimti sprendimus visiškai ar iš dalies patenkinti arba atmesti prašymą grąžinti PVM, o ne galimybė nutraukti grąžinimo procedūrą.

59 Savo ruožtu šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, žinoma, numatyta, kad jeigu pagal PVM grąžinamųjų valstybės narės teisę tai, kad per šioje direktyvoje nurodytus terminus nebuvo priimtas sprendimas dėl prašymo grąžinti PVM, nelaikoma prašymo patenkinimu arba atmetimu, kitoje valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo turi turėti tokį paįį

galimyb? naudotis visomis administracin?mis ir teismin?mis proced?romis, kuriomis tokioje situacijoje tur?t? galimyb? naudotis toje valstyb?je nar?je ?sisteig? apmokestinamieji asmenys. Jei toki? proced?r? n?ra, tai, kad sprendimas d?l prašymo gr?žinti PVM nebuvo priimtas per min?tus terminus, reiškia, kad prašymas laikomas atmestu.

60 Vis d?lto nagrin?jamo atveju reikia konstatuoti, kad sprendimas nutraukti proced?r?, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, visiškai neprilygsta sprendimo nebuvimui per nustatyt? termin?, nes tokiu sprendimu nutraukti proced?r? užbaigiama apmokestinamojo asmens pateiktu prašymu gr?žinti mokes? prad?ta proced?ra, negr?žinant prašomo mokes?io, tod?l jis turi b?ti laikomas sprendimu atmesti š? prašym?, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/9 23 straipsn?.

61 Darytina išvada, kad kai d?l kitoje valstyb?je nar?je nei PVM gr?žinanti valstyb? nar? ?sisteigusio apmokestinamojo asmens pateikto prašymo gr?žinti PVM priimamas toks sprendimas nutraukti proced?r?, pirma, apie nutraukimo motyvus apmokestinamajam asmeniui turi b?ti pranešta kartu su šiuo sprendimu pagal Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 1 dal? ir, antra, turi b?ti galimyb? pateikti skundus d?l šio sprendimo PVM gr?žinan?ios valstyb?s nar?s kompetentingoms institucijoms pagal šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip?.

62 Bet kuriuo atveju, nagrin?jant tokius skundus apmokestinamasis asmuo turi tur?ti teis? pateikti papildomos informacijos, kurios nepateik? per Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje numatyt? vieno m?nesio termin?.

63 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti: Direktyvos 2008/9 23 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? nedraudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias mokes?i? institucija turi nutraukti PVM gr?žinimo proced?r?, kai apmokestinamasis asmuo per nustatyt? termin? nepateik? šios institucijos pagal šios direktyvos 20 straipsn? prašytos papildomos informacijos ir, nesant šios informacijos, prašymas gr?žinti PVM negali b?ti nagrin?jamas, su s?lyga, kad sprendimas nutraukti proced?r? laikomas sprendimu atmesti š? prašym? gr?žinti PVM, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 23 straipsnio 1 dal?, ir d?l jo gali b?ti pateiktas skundas, atitinkantis tos pa?ios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatytus reikalavimus.

D?l bylin?jimosi išlaid?

64 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 spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatan?ios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, o yra ?sisteig? kitoje valstyb?je nar?je, išsamias taisykles, 23 straipsnio 2 dalies pirma pastraipa, atsižvelgiant ? prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) neutralumo ir veiksmingumo principus,

turi b?ti aiškinama taip:

pagal j? draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias prašym? gr?žinti PVM pateikusiam apmokestinamajam asmeniui draudžiama pateikiant skund? antrosios pakopos mokes?i? institucijai pateikti papildomos informacijos, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 20 straipsn?, kurios prašo pirmosios pakopos mokes?i? institucija ir kurios šis apmokestinamasis asmuo nepateik? šiai institucijai per min?tos direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatyt? vieno m?nesio termin?, ir šis terminas n?ra naikinamasis

terminas.

2. Direktyvos 2008/9 23 straipsnis

turi būti aiškinama taip:

pagal jį nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias mokesčių institucija turi nutraukti PVM grąžinimo procedūrą, kai apmokestinamasis asmuo per nustatytą terminą nepateikė šios institucijos pagal šios direktyvos 20 straipsnį prašytos papildomos informacijos ir, nesant šios informacijos, prašymas grąžinti PVM negali būti nagrinėjamas, su sąlyga, kad sprendimas nutraukti procedūrą laikomas sprendimu atmesti šį prašymą grąžinti PVM, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 23 straipsnio 1 dalį, ir dėl jo gali būti pateiktas skundas, atitinkantis tos pačios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatytus reikalavimus.

Parašai

* Proceso kalba: vengrų.