

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. vasario 14 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Tryliktoji direktyva 86/560/EEB – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) grąžinimo tvarka – Lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai – Europos Sąjungoje neįsteigta įmonė – Išankstinis ir galutinis sprendimai atsisakyti grąžinti PVM – Klaidingas PVM mokėtojo kodas“

Byloje C-562/17

dėl *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas, Ispanija) 2017 m. rugsėjo 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugsėjo 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Nestrad SA

prieš

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Jürimäe, teisėjai E. Juhász ir C. Vajda (pranešėjas),

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorius L. Carrasco Marco, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. lapkričio 28 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Nestrad SA*, atstovaujamos *procurador* E. Codes Feijoo ir *abogada* A. Iglesias Querol,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir F. Clotuche-Duvieusart,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo –

prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, 1986, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 129; toliau – Tryliktoji direktyva) nuostat? išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant Šveicarijoje ?steigtos komercin?s bendrov?s *Nestle SA* gin?? su *Agencia Estatal de la Administración Tributaria* (AEAT) (Valstybinio mokes?i? administratoriaus agent?ra, Ispanija) ir *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis administracinis ekonominis teismas, Ispanija) d?l atsisakymo iš dalies gr?žinti prid?tin?s vert?s mokest? (PVM) d?l anks?iau nei šis atsisakymas priimto galutinio sprendimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Tryliktoji direktyva

3 Tryliktosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsni? ir laikydamosi toliau išvardyt? s?lyg?, valstyb?s nar?s visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? Bendrijos teritorijoje, gr?žina vis? [PVM], j? sumok?t? už kit? apmokestinam?j? asmen? Bendrijos teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiekt? kilnojam?j? turt? arba už ? šal? importuotas prekes, jei tos prek?s [ir paslaugos] naudojamos [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] 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose [nurodytiems sandoriams] arba teikiant paslaugas, nurodytas šios direktyvos 1 straipsnio [1 dalies b punkte].

2. Valstyb?s nar?s gali nustatyti, kad tre?iosioms valstyb?ms šio straipsnio 1 dalyje minimas prid?tin?s vert?s mokes?io sum? gr?žinimas taikomas tik tuo atveju, kai tre?iosios valstyb?s užtikrina panašias s?lygas apyvartos mokes?i? srityje.

3. Valstyb?s nar?s turi teis? reikalauti skirti atstov? mokes?i? klausimais.“

4 Tryliktosios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„2 straipsnio 1 dalyje minimos (PVM) sumos gr?žinamos apmokestinamajam asmeniui padavus prašym?. Valstyb?s nar?s nustato prašym? padavimo tvark?, terminus, laikotarp?, kur? prašymas tur?t? apimti, nurodo institucij?, ?galiot? priimti prašymus, bei mažiausias prid?tin?s vert?s mokes?io sumas, kurias susigr?žinti siekiant leidžiama paduoti prašym?. Valstyb?s nar?s taip pat nustato prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo tvark?, ?skaitant gr?žinimo terminus. Jos prašytojui iškelia reikalavimus, b?tinus nustatyti, ar prašymas yra pagr?stas, ir užkirsti keli? klastot?ms, ypa? reikalavim? pateikti ?rodym?, kad jis ver?iasi ekonomine veikla pagal Direktyvos [77/388] 4 straipsn?. Prašytojas rašytiniu pareiškimu turi patvirtinti, kad per nustatyt? laikotarp? nesudar? joki? sandori?, neatitinkan?i? šios direktyvos 1 straipsnio 1 punkte nustatyt? s?lyg?.“

Direktyva 2006/112/EB

5 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. 1, toliau – Direktyva 2006/112), 170 straipsnyje nustatyta:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta [Tryliktosios direktyvos] 1 straipsnyje, [2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatan?ios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto

pridėtinąs vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsistemų PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra sąsistemų kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23)] 2 straipsnio 1 punkte ir 3 straipsnyje ir šios direktyvos 171 straipsnyje, nėra sąsistemų valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba kuri importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teisę susigrąžinti šį PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

- a) vykdyti 169 straipsnyje nurodytus sandorius;
- b) vykdyti sandorius, už kuriuos PVM turi mokėti tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius.“

6 Šios direktyvos 171 straipsnyje nurodyta:

„1. PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsistemų valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba kuri importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra sąsistemų kitoje valstybėje narėje, pagal Direktyvoje [2008/9] nustatytas išsamias taisykles.

2. PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsistemų Bendrijos teritorijoje pagal [Tryliktoje direktyvoje] nustatytas išsamias įgyvendinimo taisykles.

[Tryliktosios direktyvos] 1 straipsnyje nurodyti apmokestinamieji asmenys, taikant šią direktyvą, taip pat laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kurie nėra sąsistemų Bendrijoje, kai valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba kuri importuoja PVM apmokestinamas prekes, jie tik tiekia prekes arba teikia paslaugas asmeniui, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal 194–197 ar 199 straipsnius.

3. [Tryliktoji] direktyva netaikoma:

- a) PVM sumoms, kurios pagal PVM grąžinančio valstybės narės teisės aktus buvo neteisingai nurodytos sėskaitose faktūrose;
- b) sėskaitose faktūrose nurodytoms PVM sumoms už prekių tiekimą, kuris yra arba gali būti neapmokestinamas pagal 138 straipsnį arba 146 straipsnio 1 dalies b punktą.“

Ispanijos teisė

7 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikomame 1992 m. gruodžio 28 d. *Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido* (įstatymas Nr. 37/1992 dėl pridėtinąs vertės mokesčio) 119a straipsnyje „Grąžinimo tam tikroms žmonėms ar verslininkams, neįsiskurusiems mokesčio taikymo teritorijoje, Bendrijoje, Kanarų salose, Seutoje arba Meliljoje, specialioji schema“ numatyta:

„Remdamiesi įgyvendinimo aktuose nustatyta tvarka verslininkai ar profesinė veiklą vykdančys asmenys, neįsiskurę [PVM] taikymo teritorijoje, Bendrijoje, Kanarų salose, Seutoje arba Meliljoje, gali prašyti grąžinti [PVM], kurį jie sumokėjo pirkdami prekes arba paslaugas arba importuodami prekes šioje teritorijoje, kai tenkinamos šio įstatymo 119 straipsnyje numatytos sąlygos ir ribojimai, neatsižvelgiant vėliau išvardytus specialius atvejus ir laikantis teisės aktų nustatytos tvarkos:

<...>“

8 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomo 1992 m. gruodžio 29 d. *Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Karaliaus dekretas Nr. 624/1992, kuriuo patvirtinamas reglamentas dėl pridėtinąs vertės mokesčio) 31 straipsnyje

„Gr?žinimas tam tikroms ?mon?ms ar verslininkams, ne?sik?rusiems [PVM] taikymo teritorijoje, bet ?sik?rusiems Bendrijoje, Kanar? salose, Seutoje arba Melilijoje“ numatyta:

„<...>

7. <...>

Jei kyla abejon? d?l nurodom? duomen? prašyme d?l gr?žinimo arba elektronin?je s?skaitymo fakt?r? arba importo dokument? kopijoje galiojimo ar tikslumo, siekdama išnagrin?ti šiuos duomenis kompetentinga institucija prireikus gali reikalauti prašym? pateikuso asmens pateikti j? originalus, prad?dama proced?r?, per kuri? siekiama gauti papildom? arba v?lesn? informacij?, kuri nurodyta ?statymo Nr. 37/1992 119 straipsnyje. Šie originalai turi b?ti prieinami mokes?io administratoriui per vis? mokes?io taikymo senaties termin?.

? prašym? d?l papildomos arba v?lesn?s informacijos jo adresatas turi atsakyti per vien? m?nes? nuo gavimo.

8. Sprendimas d?l prašymo gr?žinti mokest? sprendimas turi b?ti priimtas ir prašym? pateikusiam asmeniui apie j? pranešta per keturis m?nesius nuo tos dienos, kai j? gavo už šio sprendimo pri?mim? atsakinga institucija.

Vis d?lto, kai b?tina papildoma arba v?lesn? informacija, sprendimas turi b?ti priimtas ir prašym? pateikusiam asmeniui apie j? pranešta per du m?nesius nuo prašomos informacijos gavimo arba pra?jus m?nesiui nuo prašymo d?l informacijos pateikimo, jei ? š? prašym? jo adresatas neatsak?. Tokiais atvejais gr?žinimo proced?ros trukm? yra mažiausiai šeši m?nesiai nuo dienos, kai kompetentinga institucija gavo prašym? j? išnagrin?ti.

Bet kuriuo atveju, kai b?tina papildoma arba v?lesn? informacija, maksimalus prašymo d?l gr?žinimo nagrin?jimo terminas yra aštuoni m?nesiai nuo prašymo gavimo dienos, ir jis laikomas atmestu, jei po šioje dalyje nurodyt? termin? nebuvo gauta aiškaus pranešimo apie jo išnagrin?jim?.

<...>

10. Prašytojas gali gin?yti sprendim? visiškai arba iš dalies atmesti prašym? d?l gr?žinimo pagal [2003 m. gruodžio 17 d. *Ley 58/2003 General Tributaria* (?statymas Nr. 58/2003, kuriuo nustatomas Bendrasis mokes?io kodeksas (toliau – Bendrasis mokes?io kodeksas)] V antraštin?s dalies nuostatas.

<...>“

9 Min?to Karaliaus dekreto Nr. 1624/1992 31a straipsnyje nustatyta:

„<...>

3. S?skaitymo fakt?r? ir kit? teis? ? gr?žinim? pagrindžian?i? dokument? originalai turi b?ti prieinami mokes?io administratoriui per vis? mokes?io taikymo senaties termin?.

<...>

5. Prašymai d?l gr?žinimo nagrin?jami ir sprendimai d?l j? priimami pagal šio reglamento 31 straipsnio 6–11 dalis.“

10 Bendrojo mokes?io kodekso 139 straipsnyje „Riboto patikrinimo proced?ros užbaigimas“

nurodyta:

„1. Riboto patikrinimo procedūra baigiama vienu iš šių būdų:

a) aiškiu mokesčių administratoriaus sprendimu, kuriame nurodyta kitoje dalyje išvardyta informacija.

b) pasibaigus šio įstatymo 104 straipsnyje nurodytam terminui, kai nepranešama apie aiškų sprendimą, tačiau tai nekliudo mokesčių administratoriui iš naujo pradėti procedūros laikantis senaties termino.

<...>

2. Administraciniame sprendime, kuriuo užbaigiama riboto patikrinimo procedūra, turi būti nurodyta bent ši informacija:

a) mokesčių prievolė ar jos elementai ir laikotarpis, su kuriuo susijęs patikrinimas;

b) konkrečių atliktų veiksmų aprašymas;

c) sprendimą pagrindžiančių faktinių aplinkybių ir motyvų sąrašas;

d) tarpinis atsiskaitymas <...>“

11 Bendrojo mokesčių kodekso 219 straipsnyje „Mokesčių ir sankcijų taikymo aktų atšaukimas“ nustatyta:

„1. Mokesčių administratorius gali atšaukti savo aktus suinteresuotųjų šalių naudai, kai manoma, kad jie akivaizdžiai pažeidžia įstatymą, kai nenumatytos aplinkybės, turinčios įtakos konkrečiai teisinei situacijai, rodo, kad nurodytas aktas yra neleistinas, arba kai per nagrinėjimo procedūrą buvo pažeista suinteresuotųjų asmenų teisė į gynybą.

Bet kuriuo atveju šis atšaukimas negali būti pagal mokesčių teisės nuostatas neleistinas neapmokestinimas arba atleidimas nuo mokesčių ir juo negali būti pažeistas lygybės principas, viešasis interesas arba teisinė tvarka.

2. Atšaukimas galimas tik tuo atveju, jeigu nepasibaigęs senaties terminas.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 *Nestrade*, kurios registruota buveinė ir rezidavimo vieta mokesčių tikslais yra Šveicarijoje, vykdo Ispanijoje PVM apmokestinamus sandorius.

13 2010 m. rugsėjo 21 d. *Nestrade* paprašė AEAT pagal neįsiskaitusio subjekto Europos Sąjungoje sumokėto Ispanijos PVM grąžinimo procedūrą grąžinti PVM sumas, sumokėtas už jos tiekėjos *Hero España, S.A.* (toliau – *Hero*) patiektas prekes per 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius. *Nestrade* taip pat paprašė grąžinti PVM, sumokėto už 2010–2008 finansinius metus dėl *Hero* prekių tiekimo, sumas.

14 Dėl visų šių finansinių laikotarpių AEAT paprašė *Nestrade* pateikti sąskaitas fakturas, susijusias su *Hero* prekių tiekimu (toliau – teisingos sąskaitos faktūros), nes pirminėje sąskaitose faktūrose buvo nurodytas *Nestrade* Nyderlandų PVM mokėtojo kodas, nors jose turėjo būti nurodytas Šveicarijos PVM mokėtojo kodas.

15 2010 m. lapkričio 23 d. AEAT paprašė *Nestrade*, kad per 10 darbo dienų nuo reikalavimo pateikimo (terminas suėjo 2010 m. gruodžio 13 d.) ji pateiktų teisingas sąskaitas fakturas už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius. *Nestrade* neatsakė per nustatytą terminą.

16 2011 m. sausio 10 d. *Hero* išsiuntė pataisytas sąskaitas fakturas už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius.

17 2011 m. balandžio 5 d. AEAT priėmė sprendimą negrąžinti prašomos 114 662,59 EUR sumos už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius, nes negalėjo nustatyti, kad prašymas yra pagrįstas.

18 Šis sprendimas, kurio *Nestrade* neginėjo, tapo galutinis 2011 m. gegužės 14 d.

19 2011 m. rugpjūčio 5 d. *Nestrade* iš naujo paprašė AEAT grąžinti pirkimo PVM už 2008–2010 finansinius metus ir, be to, prašė grąžinti pirkimo PVM už laikotarpį nuo 2011 m. sausio mėn. iki 2011 m. kovo mėn. Kartu *Nestrade* pateikė patikslintas sąskaitas fakturas ir panaikino pirmines *Hero* sąskaitas fakturas už kiekvienus iš šių metų, skaitant už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius.

20 2011 m. gruodžio 12 d. sprendime AEAT nusprendė, pirma, grąžinti pirkimo PVM už 2008 ir 2010 finansinius metus, taip pat už 2009 m. pirmąjį ir antrąjį ketvirčius, iš viso 542 094,25 EUR. AEAT manė, kad *Nestrade* atsakė į jos prašymus ir pateikė reikalaujamas patikslintas sąskaitas fakturas. Ji grąžino PVM, kai patikrino, ar tenkinami šio grąžinimo reikalavimai. Antra, AEAT nusprendė atsisakyti grąžinti PVM sumą, atitinkančią dvi sąskaitas fakturas, kurias išdavė *Hero* už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius. Šis atsisakymas buvo grindžiamas tuo, kad 2011 m. balandžio 5 d. sprendimu, kuris tapo galutinis 2011 m. gegužės 14 d., buvo atsisakyta atlikti šį grąžinimą.

21 2012 m. kovo 8 d. AEAT patvirtino šį 2011 m. gruodžio 12 d. sprendimą.

22 *Nestrade* pateikė administracinį skundą dėl 2011 m. gruodžio 12 d. ir 2012 m. kovo 8 d. AEAT sprendimų. Šis skundas buvo atmestas 2015 m. sausio 22 d. *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis administracinis ekonominis teismas) sprendimu. Pagrindinė atmetimo priežastis – administracinė *res judicata* galia.

23 *Nestrade* apskundė 2011 m. gruodžio 12 d. ir 2012 m. kovo 8 d. AEAT sprendimus ir 2015 m. sausio 22 d. *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis administracinis ekonominis teismas) sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

24 Tas teismas mano, kad esama tam tikro prieštaravimo tarp, viena vertus, būtinybės laikytis teisinio saugumo principo, susijusio su *res judicata* galią turinčiu administraciniu aktu, kaip antai 2011 m. balandžio 5 d. sprendimas, ir, antra vertus, būtinybės vienodai taikyti Sąjungos teisę, visų pirma Direktyvos 2006/112 nuostatas dėl teisės į PVM atskaitą.

25 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad 2013 m. gegužės 8 d. Sprendime *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297) Teisingumo Teismas nusprendė, jog gali būti atsisakoma grąžinti pirkimo PVM, jeigu pataisytos sąskaitos faktūros pateikiamos jau priėmus sprendimą atsisakyti grąžinti PVM. Vis dėlto jam kyla

klausimas, ar ši jurisprudencija neturėtų būti taikoma esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai *Nestradé* neturėjo sąžiningumo ar bendradarbiavimo su AEAT ir buvo pažeistos jos teisės gynybą.

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

„1. Ar galima jurisprudenciją, suformuotą [2013 m. gegužės 8 d. Sprendime *Petroma Transports ir kt.* (C-271/297, EU:C:2013:297)], aiškinti taip, kad turi būti grąžinamas PVM, kurio prašo Sąjungoje neįsiskaitęs mokėtojas, neatsižvelgiant į tai, kad jau buvo priimtas nacionalinio mokesčio administratoriaus sprendimas atsisakyti grąžinti šį mokestį, nes mokėtojas nevykdė reikalavimo pateikti informacijos dėl mokesčio mokėtojo kodo, turint omenyje, jog administratorius turėjo šią informaciją, kurią pateiktų pareiškėjas, vykdydama kitus reikalavimus?

Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

2. Ar galima teigti, kad taikant jurisprudenciją, suformuotą [2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691)], atgaline data reikia panaikinti administracinį sprendimą dėl atsisakymo grąžinti minėtą PVM, turint omenyje, jog minėtu aktu buvo tik patvirtintas galutinis administracinis sprendimas dėl atsisakymo grąžinti PVM, kurį laikydamosi kitos, nei šiam atvejui numatytoji statymė, procedūros priėmė AEAT ir dėl kurio taip pat buvo panaikintos prašymą pateikusių asmenų teisės? PVM grąžinimą, taip pažeidžiant jo teises gynybą?“

Dėl prejudicinių klausimų

27 Iš pradžių reikia pažymėti, kad, pirma, savo sprendime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi Direktyvos 2006/112 nuostatomis, susijusiomis su teise PVM atskaitą ir Teisingumo Teismo jurisprudencija, priimta dėl jo.

28 Vis dėlto tai, kad nacionalinis teismas formaliai pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą, nurodydamas tam tikras Sąjungos teisės nuostatas, netrukdo Teisingumo Teismui pateikti šiam teismui išsamaus išaiškinimo, kuris gali būti naudingas sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant į tai, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas apie tai užsimena savo pateiktuose klausimuose. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas turi iš visos nacionalinio teismo pateiktos informacijos, ypač iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies, atrinkti aiškintinus Sąjungos teisės klausimus, atsižvelgdamas į bylos dalyką (2016 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 Kaip pažymėjo Ispanijos vyriausybė ir Europos Komisija, pagrindinė byla yra susijusi su prašymu grąžinti PVM sumą, kurį pateiktų trečiojoje šalyje, t. y. Šveicarijoje, steigta bendrovė. Tačiau taisyklės dėl PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra steigėjas Sąjungos teritorijoje, yra tvirtintos Tryliktojoje direktyvoje, kaip matyti iš jos 2 straipsnio 1 dalies. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nurodė, kad Tryliktosios direktyvos nuostatas, visų pirma 2 straipsnio 1 dalį, reikia laikyti *lex specialis*, palyginti su Direktyvos 2006/112 170 ir 171 straipsniais (2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė*, C-582/08, EU:C:2010:429, 35 punktas).

30 Taigi prejudicinius klausimus reikia nagrinėti atsižvelgiant į Tryliktosios direktyvos nuostatas.

31 Antra, reikia pažymėti, kad pagrindinė byla susijusi ne su sąskaitos faktūros ištaisymo padariniais laiko atžvilgiu, dėl kurių Teisingumo Teismas jau priėmė sprendimą, kiek tai susiję su teise į atskaitą, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691). Vis dėlto

jį susijusi su valstybių narių teisė apriboti galimybes ištaisyti klaidingas sąskaitas faktūras, kad būtų pasinaudota teise? PVM grąžinim??. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas paaiškina, kad pagal Ispanijos teis? toks ištaisyimas negali tur?ti jokio poveikio po to, kai administratoriaus sprendimas atsisakyti grąžinti mokest? tapo galutinis.

32 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, reikia pripažinti, kad savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Tryliktosios direktyvos nuostatas reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiama valstybei narei apriboti laiko atžvilgiu galimybes ištaisyti klaidingas sąskaitas faktūras, pavyzdžiui, ištaisant PVM mok?tojo kod?, iš pradži? ?rašyt? ? sąskait? faktūr?, kad būtų pasinaudota teise? PVM grąžinim?.

33 Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad Šeštosios direktyvos 77/388 nuostatas reikia aiškinti taip, kad jomis nedraudžiamos nacionalin?s nuostatos, pagal kurias galima atsisakyti suteikti teis? ? PVM atskait? apmokestinamiesiems asmenims, kuri? turimose sąskaitose faktūrose tr?ksta duomen?, net jei pri?mus tok? sprendim? atsisakyti šios sąskaitos faktūros papildytos informacija, kuria siekiama patvirtinti jose nurodyt? sandori? tikrum?, pobūd? ir sum? (šiuo klausimu žr. 2013 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Petroma Transports ir kt.*, C?271/12, EU:C:2013:297, 36 punkt?). Vis dėlto pažym?tina, kad Šeštoji direktyva 77/388 taip pat nedraudžia valstyb?ms nar?ms priimti ištaisyti? sąskait? faktūr? po to, kai mokesi? administratorius pri?m? sprendim? atsisakyti suteikti teis? ? atskait? arba teis? ? PVM grąžinim?.

34 Tokia išvada taip pat taikoma, kiek tai susij? su Tryliktoja direktyva. Iš ties?, kaip matyti iš jos 3 straipsnio 1 dalies, valstyb?s nar?s nustato tvark? pateikti prašym? grąžinti PVM, ?skaitant terminus, ir jos nustato reikalavimus, kurie yra būtini siekiant ?vertinti tokio prašymo pagr?stum?.

35 Kadangi Tryliktojoje direktyvoje tai ne?virtinta, priemoni?, nustatan?i? naikinam?j? termin?, kuriam pasibaigus nepakankamai r?pestingas apmokestinamasis asmuo, kuris neištais? savo klaiding? arba neišsami? sąskait? faktūr?, kad pasinaudot? teise? PVM grąžinim?, patiria sankcij?, nustatymas turi būti reguliuojamas nacionalin?s teis?s, su sąlyga, jog, pirma, ši procedūra nacionaline teise pagr?stoms teis?ms mokesi? srityje taikoma taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagr?stoms teis?ms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jos naudojimasis teise atskaityti netampa praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas) (pagal analogiją šiuo klausimu žr. 2008 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C?95/07 ir C?96/07, EU:C:2008:267, 46 punkt? ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 38 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

36 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nacionalinis teismas turi nustatyti, ar nacionalin?s priemon?s suderinamos su Sąjungos teise, ta?iau Teisingumo Teismas gali pateikti visas jo nagrin?jamam gin?ui išspr?sti naudingas nuorodas (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 36 punktas).

37 Kalbant, pirma, apie lygiavertiškumo princip?, reikia priminti, kad iš jo išplaukia, jog asmenys, besiremiantys Sąjungos teis?s sistemos suteiktomis teis?mis, neturi būtų vertinami mažiau palankiai, palyginti su asmenimis, kurie remiasi vien vidaus pobūdžio teis?mis (2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Santoro*, C?494/16, EU:C:2018:166, 39 punktas).

38 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia sužinoti, ar AEAT pažeid? š? lygiavertiškumo princip?, kai atšauk? savo 2011 m. balandžio 5 d. sprendim? pagal Bendrojo mokesi? kodekso 219 straipsn?. Šiuo klausimu pažym?tina, kad remiantis Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiaga niekaip negalima nustatyti, kad šis straipsnis taikomas skirtingai, atsižvelgiant ? tai, ar nagrin?jama teis? suteikiama pagal Sąjungos, ar pagal nacionalin? teis?.

39 Be to, priešingai, nei per teismo posėd? tvirtino *Nestrade*, lygiavertiškumo principas nėra

pažeidžiamas tuo, kad AEAT vertina skirtingai, pirma, prašymą grąžinti pirkimo PVM už 2008 ir 2010 finansinius metus, taip pat už 2009 m. pirmąjį ir antrąjį ketvirtį ir prašymą grąžinti PVM sumas už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirtį. Toks skirtingas vertinimas, net jei būtų rodytas, neatskleidžia teisių, suteiktų Sąjungos teisės, ir teisių, kurios yra išimtinai nacionalinio pobūdžio, skirtingo vertinimo.

40 Antra, kiek tai susiję su veiksmingumo principu, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad klausimas, ar dėl nacionalinės procedūros teisės nuostatos naudojimas Sąjungos teisės fiziniams asmenims suteiktomis teisėmis tampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į šios nuostatos svarbą visame procese, taip pat į įvairiose nacionalinėse institucijose vykdomos procedūros eigą ir ypatumus. Šiomis aplinkybėmis prireikus reikia atsižvelgti į valstybės narės teismo sistemą pagrindžiančius principus, pavyzdžiui, teisės gynybą apsaugą, teisinio saugumo ir tinkamos proceso eigos principus (2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, 43 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

41 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į PVM permokos grąžinimą prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negalėtų būti užginčyta neribotai laiką (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, 29 punktą). Teisingumo Teismas pripažino, jog teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek mokesčių mokėtoją, tiek administratorių, sumetimais nustatomi protingi senaties terminai ieškiniui pareikšti atitinka Sąjungos teisę. Iš tiesų dėl tokių senaties terminų naudojimas Sąjungos teiseje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, net jei suėjus šiems terminams ieškinys ar jo dalis privalo būti atmesti (2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 42 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

42 2010 m. lapkričio 23 d. AEAT paprašė *Nestrade*, kad per 10 darbo dienų nuo reikalavimo pateikimo (terminas suėjo 2010 m. gruodžio 13 d.) ji pateiktų teisingą sąskaitas faktūras.

43 Reikia pažymėti, kad iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad *Nestrade* informavo AEAT, kad neturėjo teisingų sąskaitų faktūrų prašymo šiam administratoriui pateikimo dieną. Be to, iš šio sprendimo matyti, kad *Nestrade* nepateikė šių sąskaitų faktūrų AEAT beveik per tris mėnesius laikotarpį nuo dienos, kai ji jas gavo, iki dienos, kai buvo priimtas sprendimas atsisakyti grąžinti PVM. *Nestrade* neginčijo šio sprendimo, kol jis tapo galutinis, nors, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, ji galėjo pateikti skundą dėl šio sprendimo per protingą terminą.

44 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad pasinaudoti teise į PVM grąžinimą *Nestrade* netapo praktiškai neįmanoma arba pernelyg sunku, o tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

45 Be to, reikia priminti, kad kai mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo turi sumokėti PVM, draudžiama nustatyti papildomas sąlygas, galinčias naudoti teisę į PVM atskaitą padaryti neįmanomą (šiuo klausimu žr. 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Uszodaépít*, C-392/09, EU:C:2010:569, 40 punktą).

46 Tokie patys argumentai taikytini ir teisei į PVM grąžinimą. Tačiau, kiek tai susiję su pagrindine byla, atrodo, kaip teigia Komisija, kad AEAT neturėjo duomenų, būtų siekiant įvertinti pagrindinėje byloje nagrinjamą teisę į PVM grąžinimą, remdamasi informacija, kurią *Nestrade* pateikė su kitais prašymais dėl grąžinimo, susijusiais su tuo pačiu tiekėju, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

47 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Tryliktosios direktyvos nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas nedraudžiama valstybei narei apriboti laiko atžvilgiu galimybę ištaisyti klaidingas sąskaitas fakturas, pavyzdžiui, ištaisant PVM mokėtojo kodą, iš pradžių parašytą sąskaitą fakturą, kad būtų pasinaudota teise į PVM grąžinimą, su sąlyga, kad laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų Bendrijos teritorijoje, tvarkos nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas nedraudžiama valstybei narei apriboti laiko atžvilgiu galimybę ištaisyti klaidingas sąskaitas fakturas, pavyzdžiui, ištaisant pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtojo kodą, iš pradžių parašytą sąskaitą fakturą, kad būtų pasinaudota teise į PVM grąžinimą, su sąlyga, kad laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: ispanų.