

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,

pateikta 2023 m. gruodžio 14 d.(1)

Byla C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

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

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

Įvadas

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

2. Vietoj teisės ? PVM atskait? S?jungos teis?je tokiu atveju numatyta teis? ? sumok?to PVM gr?žinim?. S?jungos teis?s aktuose gana išsamiai reglamentuojami ne tik esminiai teis?s ? PVM gr?žinim? aspektai, bet ir su ja susij? proced?riniai klausimai, ?skaitant terminus, taikomus nagrin?jant prašym? d?l PVM gr?žinimo.

3. Teisingumo Teismas jau ne kart? tur?jo prog? aiškinti šias nuostatas(2). Vis d?lto, kaip matyti iš nagrin?jamos bylos, iš šios jurisprudencijos galima daryti skirtingas išvadas d?l šio termin? teisin?s kilm?s ir j? nesilaikymo pasekmi?. Taigi Teisingumo Teismas tur?s galimyb? paaiškinti šio nuostat? aiškinim? ir išsklaidyti kylan?ias abejones.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

4. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos(3), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB(4) (toliau – Direktyva 2006/112), 170 straipsnio b punkte ir 171 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„170 straipsnis

Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta <...> Direktyvos 2008/9/EB[(5)] <...> 3 straipsnyje ir šios direktyvos 171 straipsnyje, 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.

171 straipsnis

1. 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.

<...>“

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

„3 straipsnis

Ši direktyva taikoma PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je ne?sisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, kuris atitinka šias s?lygas:

a) per PVM gr?žinimo laikotarp? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je jis netur?jo savo ekonomin?s veiklos vykdymo vietos arba nuolatinio padalinio, iš kuri? vykd? verslo sandorius, arba, nesant tokios vietos arba nuolatinio padalinio, netur?jo nuolatin?s arba ?prastos gyvenamosios vietos;

b) per PVM gr?žinimo laikotarp? jis netiek? prek? ar neteik? paslaug?, kurios b?t? laikomos tiekiamomis ar teikiamomis PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, išskyrus šiuos sandorius:

<...>

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

<...>

5 straipsnis

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

<...>

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

<...>

7 straipsnis

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

<...>

15 straipsnis

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

<...>

19 straipsnis

<...>

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

20 straipsnis

1. Kai PVM grąžinanti valstybė narė mano, kad ji neturi visos reikalingos informacijos, kuria remdamasi ji priimtą sprendimą dėl viso prašymo grąžinti PVM ar jo dalies, naudodamasi elektroninomis priemonėmis, 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 elektroninomis priemonėmis teikiamas tik tuo atveju,

jeigu prašymo gavėjas gali naudotis tokiomis priemonėmis.

Prereikęs 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 tai prašymas gauna asmuo, kuriam jis yra adresuotas.

21 straipsnis

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

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

<...>

23 straipsnis

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

2. Skundus dėl sprendimų atmesti prašymą grąžinti PVM pareiškėjas PVM grąžinančios valstybės narės kompetentingoms institucijoms gali pateikti tokia forma ir laikydamasis tokių pateikimo terminų, kokie yra nustatyti toje valstybėje įsisteigusi 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 teisminėmis procedūromis, kuriomis tokioje situacijoje turėtų galimybių naudotis toje valstybėje narėje įsisteigę apmokestinamieji asmenys. Jei tokių procedūrų nėra, tai, kad sprendimas dėl prašymo grąžinti PVM nebuvo priimtas per minėtus terminus, reiškia, kad prašymas laikomas atmestu.“

Vengrijos teisė

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

7. Pagal az *adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény* (2017 m. ?statymas Nr. CLII d?l mokes?i? administravimo; toliau – Mokes?i? administravimo ?statymas)(7) 49 straipsnio 1 dalies b punkt? mokestin? proced?ra nutraukiama, jeigu pareišk?jas mokes?i? administratoriaus reikalavimu nepateik? pareiškimo arba neatliko koregavim?, tod?l prašymo negalima nagrin?ti.

8. Mokes?i? administravimo ?statymo 124 straipsnyje nustatyta teis? apsk?sti sprendimus d?l mokes?i?. Pagal šio straipsnio 3 dal? skunde negalima remtis aplinkyb?mis ar ?rodymais, kurie pareišk?jui buvo žinomi, ta?iau kuri? jis nepateik? pirmosios instancijos institucijai, nors ji to praš?.

9. *A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény* (2017 m. ?statymas Nr. I d?l administracini? byl? teisenos)(8) 78 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad šalis teisme gali remtis aplinkybe, ? kuri? ankstesniame procese nebuvo atsižvelgta d?l to, kad institucija atsisak? ? j? atsižvelgti, arba d?l to, kad šalis ne d?l savo kalt?s nežinojo apie t? aplinkyb? arba ja nesir?m?.

Pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai

10. Slovakijoje ?sik?rusi bendrov? *Slovenské Energetické Strojárne A.S.* (toliau – SES) vykdo veikt? energetikos pramonei skirt? ?rengini? statybos sektoriuje. 2020 m. bendrov? teik? montavimo ir ?rengimo paslaugas Újpest (Vengrija) esan?ioje elektrin?je. Šioms paslaugoms teikti Vengrijoje ji ?sigijo ?vairi? preki? ir naudojosi ?vairiomis paslaugomis.

11. 2021 m. vasario 18 d. SES pateik? *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága* (Nacionalin?s mokes?i? ir muit? administracijos Stambi? mokes?i? mok?tojų muit? ir mokes?i? direkcija, Vengrija; toliau – pirmosios instancijos mokes?i? administratorius) prašym? gr?žinti 37 013 654 HUF (apie 97 400 EUR) PVM, sumok?t? už 2020 m. Vengrijoje ?sigytas prekes ir paslaugas.

12. 2021 m. vasario 22 d. pirmosios instancijos mokes?i? administratorius papraš?, kad SES per vien? m?nes? pateikt? kelet? dokument?, susijusį su jos prašymu gr?žinti PVM. Nors SES gavo t? prašym? elektroniniu paštu, ? j? neatsak?(9).

13. Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, pirmosios instancijos mokes?i? administratorius 2021 m. geguž?s 6 d. sprendimu nutrauk? proced?r? d?l SES prašymo gr?žinti PVM pagal Mokes?i? administravimo ?statymo 49 straipsnio 1 dalies b punkt?.

14. 2021 m. birželio 9 d. SES apskund? š? sprendim? *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalin?s mokes?i? ir muitin?s administracijos skund? direkcija, Vengrija; toliau – antrosios instancijos mokes?i? administratorius) ir pateik? visus pirmosios instancijos mokes?i? administratoriaus prašytus dokumentus.

15. 2021 m. liepos 20 d. sprendimu antrosios instancijos mokes?i? administratorius paliko galioti pirmosios instancijos mokes?i? administratoriaus sprendim?. Administratorius vis? pirma pažym?jo, kad pagal mokes?i? administravim? reglamentuojan?ius teis?s aktus apskundimo proced?roje neleidžiama remtis naujais ?rodymais, apie kuriuos pareišk?jas žinojo prieš priimant sprendim? pirmojoje instancijoje, ta?iau j? nepateik?, nors mokes?i? administratorius to praš?.

16. SES apskund? š? sprendim? *F?városi Törvényszék* (Sostin?s Budapešto apygardos teismas, Vengrija), kuris yra šioje byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas. Bendrov? gin?ija Mokes?i? administravimo ?statymo 124 straipsnio 3 dalies taikym? PVM gr?žinimo proced?roje pagal Direktyv? 2008/9, nes, kaip ji pati mano, tai riboja šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalyje numatyt? apskundimo teis?. Be to, ji mano, kad tos direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje nurodytas vieno m?nesio terminas n?ra naikinamas. Kita vertus, antrosios instancijos

mokesčių administratoriaus nuomone, PVM grąžinimo procedūrai taikoma Mokesčių administravimo įstatymo 124 straipsnio 3 dalis. Vis dėlto tai neatima iš apmokestinamojo asmens, esančio tokioje situacijoje kaip SES, teisės susigrąžinti PVM, nes apmokestinamasis asmuo gali prašyti atnaujinti terminą.

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

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

2. Ar teigiamas atsakymas į pirmąjį klausimą reiškia, kad [Direktyvos 2008/9] 20 straipsnio 2 dalyje nustatytas vieno mėnesio terminas turi būti laikomas naikinamuoju? Ar tai atitinka Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnyje ir [Direktyvos 2006/112] 167, 169, 170 straipsniuose bei 171 straipsnio 1 dalyje tvirtintą teisės į veiksmingą teisinę gynybą ir teisingą bylos nagrinėjimą principą ir [Teisingumo Teismo] suformuluotus pagrindinius mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principus?

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

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2022 m. gruodžio 6 d. Rašytines pastabas pateikė SES, Vengrija, Europos Sąjungos Taryba(10) ir Europos Komisija. Teisingumo Teismas nusprendė bylą nagrinėti nerengdamas teismo posėdžio.

Analizė

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

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

20. Antrasis prejudicinis klausimas susijęs su dviem atskirais klausimais. Pirmasis iš jų yra Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatyto vieno mėnesio termino atsakyti į prašymą grąžinti PVM nagrinėjančios institucijos pateiktą prašymą pateikti papildomos informacijos teisinis pobūdis. Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar šis terminas gali būti laikomas naikinamuoju, t. y. ar dėl jo nesilaikymo apmokestinamasis asmuo gali prarasti galimybę remtis papildoma informacija vėlesniuose prašymo grąžinti PVM nagrinėjimo etapuose. Antrasis klausimas susijęs su tuo, ar toks terminas būtų suderinamas su Chartijos 47 straipsniu ir keliais Sąjungos teisės principais bei nuostatomis

dėl PVM. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikia antrąjį prejudicinį klausimą tam atvejui, jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, tačiau šis klausimas, remiantis ankstesne Teisingumo Teismo jurisprudencija, galima atsakyti ir prieš tai neišnagrinėjus pirmojo klausimo.

Sprendimas „Sea Chefs Cruise Services“

21. Iš tiesų Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatyto termino teisinį pobūdį Teisingumo Teismas apibrėžė Sprendime *Sea Chefs Cruise Services*. Šiame sprendime Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad šis terminas nėra naikinamasis ir kad jis viršijus neapmokestinamasis asmuo nepraranda galimybės tikslinti savo prašymą grąžinti PVM teismo nagrinėjimo etape(11).

22. Šis sprendimas Teisingumo Teismas grindė pažodiniu ir sisteminiu Direktyvos 2008/9 aiškinimu(12). Be to, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad prašymas pateikti papildomos informacijos pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 1 dalį gali būti adresuotas ne tik apmokestinamajam asmeniui, pateikusiam prašymą grąžinti PVM, bet ir jo įsisteigimo valstybei narei arba tretiesiems asmenims. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo negali netekti teisės PVM grąžinimą dėl nuo jo nepriklausančio šio subjekto vėlavimo pateikti atsakymą(13).

23. Galiausiai Teisingumo Teismas nusprendė, kad, kadangi pagal Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 dalį apmokestinamasis asmuo turi teisę apskųsti sprendimą, kuriuo atsisakoma grąžinti PVM, o šios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje nustatytas terminas nėra naikinamasis, apmokestinamasis asmuo, apskųsdamas tokį sprendimą, turi teisę remtis papildoma informacija savo teisei PVM grąžinimą pagrįsti(14). Tai turi būti suprantama taip, kad apmokestinamasis asmuo gali remtis, be kita ko, informacija ar dokumentais, kurių iš jo paprašė prašymą grąžinti PVM nagrinėjanti institucija ir kurių apmokestinamasis asmuo per Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatytą terminą nepateikė.

24. Tiesa, Sprendime *Sea Chefs Cruise Services* Teisingumo Teismas konkrečiai nurodė apmokestinamojo asmens galimybę remtis papildoma informacija nagrinėjant bylą nacionaliniame teisme. Vis dėlto taip buvo dėl konkrečios pagrindinio ginčo konfigūracijos byloje, kuri užbaigė šis sprendimas, ir dėl prejudicinio klausimo formuluotės. Teisingumo Teismas aiškiai nurodė Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 dalyje nustatytą apmokestinamojo asmens teisę apskųsti sprendimą dėl PVM grąžinimo(15). Šioje nuostatoje bendrai kalbama apie „[s]kundus <...> valstybės narės kompetentingoms institucijoms“, kurios gali būti tiek teisminės, tiek administracinės institucijos. Tai visų pirma patvirtina šios dalies antra pastraipa, pagal kurią PVM grąžinančioje valstybėje narėje apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę pasinaudoti „visomis administracinėmis ir teisminėmis procedūromis“. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Sprendime *Sea Chefs Cruise Services* padarytos išvados gali būti taikomos ne tik teismo procesams, bet ir, kaip šiuo atveju, administraciniam skundams dėl sprendimų grąžinti PVM, kai tokia apskundimo tvarka numatyta PVM grąžinančio valstybės narės nacionalinėje teisėje.

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

Sprendimo „GE Auto Service Leasing“ netaikytinumas

26. Šios išvados nepaneigia Sprendime *GE Auto Service Leasing* padarytos išvados. Tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal Europos Sąjungos teisės nuostatas nedraudžiama atmesti prašymo grąžinti PVM, jeigu apmokestinamasis asmuo per nustatytus terminus nepateikė kompetentingam mokesčių administratoriui visų dokumentų ir informacijos,

reikaling? ?rodyti jo teisei ? PVM gr?žinim?, neatsižvelgiant ? tai, kad šis apmokestinamasis asmuo pateik? šiuos dokumentus ir informacij? savo iniciatyva nagrin?jant skund? d?l sprendimo atsisakyti suteikti tokio? teis? ? gr?žinim? ne teismo tvarka arba teisme(16). Vis d?lto šis sprendimas, mano nuomone, negali b?ti taikomas šioje byloje d?l konkre?i? bylos, užbaigtos šiuo sprendimu, aplinkybi?.

27. Pirma, Sprendimas *GE Auto Service Leasing* nebuvo susij?s nei su Direktyvos 2008/9, nei su ankstesn?s Direktyvos 79/1072/EEB(17) nuostat? aiškinimu. Pastaroji direktyva buvo ne tokia išsami kaip Direktyva 2008/9. Vis? pirma joje buvo nustatytas tik vienas apmokestinamajam asmeniui taikomas proced?rinis terminas, t. y. terminas pateikti prašym? gr?žinti PVM(18). Joje visiškai nebuvo reglamentuojamas klausimas d?l mokes?i? administratoriaus iš apmokestinamojo asmens prašomos papildomos informacijos, šis klausimas paliktas nacionalinei teisei. Tai savo ruožtu reiškia, kad S?jungos teis?s poži?riu valstyb?s nar?s buvo ribojamos tik lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais.

28. Antra, byloje, užbaigtoje Sprendimu *GE Auto Service Leasing*, mokes?i? administratorius praš? apmokestinamojo asmens pateikti dokumentus, kuriuos prid?ti prie prašymo gr?žinti PVM buvo reikalaujama pagal Direktyvos 79/1072 3 straipsn?, t. y. s?skaitas fakt?ras, su kuriomis susij?s prašymas, ir PVM mok?tojo registracijos ?sisteigimo valstyb?je nar?je pažym?. Remiantis tos direktyvos nuostatomis, ši? dokument? prid?jimas prie prašymo buvo s?lyga, kad apmokestinamasis asmuo gal?t? pasinaudoti teise ? PVM atskait?(19). Taigi, kadangi ši? dokument? tr?ko, nebuvo galima nustatyti, ar ši teis? egzistuoja.

29. Be to, prašymas pateikti papildomos informacijos pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 1 dal? gali b?ti susij?s – kaip rodo vien žodis „papildoma“ – su informacija ar dokumentais, kuri? prid?ti prie prašymo gr?žinti PVM pagal šios direktyvos 8–10 straipsnius nereikalaujama ir d?l kuri? nepateikimo prašymas gr?žinti PVM gali, bet neprivalo b?ti atmestas(20).

30. Tre?ia, Sprendimo *GE Auto Service Leasing* rezoliucin?je dalyje Teisingumo Teismas nurod?, kad jame pateiktas Direktyvos 79/1072 nuostat? aiškinimas taikytinas su s?lyga, kad laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo princip?. Teisingumo Teismas pažym?jo, kad neatrodo, jog pagrindin?je byloje, užbaigtoje šiuo sprendimu, apmokestinamajam asmeniui b?t? buv? pernelyg sunku ar ne?manoma apginti savo teis? ? PVM gr?žinim?, ir paliko š? klausim? ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Tai, mano nuomone, rodo, kad aptariamame sprendime Teisingumo Teismo padaryta išvada labai priklaus? nuo konkre?i? pagrindin?s bylos aplinkybi? ir neb?tina turi b?ti taikoma iš esm?s skirtingose bylose.

31. Galiausiai, ketvirta, tai, kad Sprendime *GE Auto Service Leasing* Teisingumo Teismas nepateik? jokios nuorodos ? daugiau nei prieš dvejus metus priimt? Sprendim? *Sea Chefs Cruise Services*, mano nuomone, rodo, kad Teisingumo Teismas šias dvi bylas laik? visiškai skirtingomis, tod?l Sprendimas *GE Auto Service Leasing* niekaip nepaneigia Sprendime *Sea Chefs Cruise Services* padaryt? išvad?.

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

32. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas išk?l? klausim? d?l Chartijos 47 straipsnio aiškinimo tuo atveju, jei b?t? pripažinta, kad Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatytas terminas gali b?ti naikinamasis. Atsižvelgiant ? atsakym?, kur? si?lau pateikti ? antrojo prejudicinio klausimo pirm? dal?, šio klausimo nekyla.

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

34. Tikriausiai visose teisės sistemose tam tikri procesiniai terminai, įskaitant tuos, kurie susiję su Chartijos 47 straipsnyje įtvirtinta teise į teismą, pavyzdžiui, terminas pareikšti ieškinį ar pateikti skundą, yra naikinamieji, o jų nesilaikant prarandama galimybė kreiptis į teismą. Jeigu šie terminai nustatyti pagrįstai(21), tai neprieštarauja teisei į teismą. Iš tiesų ši teisė turi užleisti vietą teisinių saugumui ir teisinių santykių pastovumui, t. y. vertybėms, kurios yra saugomos procesiniais terminais(22). Taip juo labiau yra todėl, kad terminas, net ir naikinamasis, pateikti mokesčių administratoriui informaciją, reikalingą prašymui grąžinti PVM išnagrinėti, negali prieštarauti teisei į teismą, jei šio termino nesilaikymas neatima iš apmokestinamojo asmens teisės apskųsti, taip pat teisme, jo byloje priimtą sprendimą.

Atsakymas į antrąjį prejudicinį klausimą

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

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

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

37. Pažodinė šio klausimo formulė susijusi tik su Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 dalies aiškinimu. Vis dėlto ši nuostata apsiriboja nurodymu, kad skundams dėl sprendimų dėl PVM grąžinimo kitoje valstybėje narėje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims taikomos tos pačios taisyklės kaip ir nacionalinių apmokestinamųjų asmenų teikiamiems skundams. Dėl to, norint pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui naudingą atsakymą, mano nuomone, reikia išplėsti analizę, traukiant kitas Sąjungos PVM teisės nuostatas ir principus, visų pirma Direktyvos 2006/112 170 straipsnį, Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalį, taip pat lygiavertiškumo, veiksmingumo ir mokesčių neutralumo principus. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas antrajame prejudiciniame klausime paminėjo Direktyvos 2006/112 170 straipsnį ir veiksmingumo bei mokesčių neutralumo principus. Taigi pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar pagal minėtas Sąjungos teisės nuostatas ir principus draudžiama taikyti tokie nacionalinės teisės nuostatai, kaip aprašytoji šios išvados 36 punkte. Šio klausimo analizę pradėsiu primindamas atitinkamą Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

Ankstesnė Teisingumo Teismo jurisprudencija

38. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją Direktyvos 2006/112 170 straipsnyje nustatyta teisė grąžinti PVM kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui

yra lygiavert? šios direktyvos 168 straipsnyje nurodytai teisei atskaityti nacionalin?je teritorijoje sumok?t? PVM. Tai pagrindinis bendros PVM sistemos principas, kuriuo siekiama atleisti apmokestinamuosius asmenis nuo PVM naštos ir taip užtikrinti mokes?i? neutralum?. D?l to ši teis? yra neatsiejama šios sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama(23).

39. Be to, pagal neutralumo princip? reikalaujama, kad teis? atskaityti ankstesniame apyvartos etape sumok?t? PVM arba j? gr?žinti apmokestinamajam asmeniui turi b?ti suteikta tiek, kiek tenkinamos šios teis?s esmin?s s?lygos, net jei tas apmokestinamasis asmuo nesilaik? tam tikr? formali? reikalavim?. Kitaip gali b?ti tik tuo atveju, jei d?l ši? formali? reikalavim? nesilaikymo ne?manoma neabejotinai ?rodyti, kad esmin?s s?lygos buvo ?vykdytos(24). D?l momento, kada turi b?ti pateikti ?rodymai, kad yra ?vykdytos esmin?s s?lygos pasinaudoti teise ? PVM gr?žinim?, Teisingumo Teismas nurod?, kad galimyb? be joki? apribojim? laiko atžvilgiu pateikti tokius ?rodymus reikšt?, jog apmokestinamojo asmens situacija, atsižvelgiant ? jo teises ir pareigas mokes?i? administratoriui, gal?t? b?ti užgin?yta neribot? laik?, o tai prieštaraut? teisinio saugumo principui(25).

40. Be to, pagal valstybi? nari? procesin?s autonomijos princip? tais klausimais, kuri? nereglamentuoja S?jungos teis?, formali?s reikalavimai, susij? su naudojimusi teise ? PVM gr?žinim?, nustatomi pagal t? valstybi? nari? nacionalin? teis?, laikantis lygiavertiškumo ir veiksmingumo princip?. Vadovaujantis šiais principais, tokie reikalavimai neturi b?ti mažiau palank?s nei reikalavimai, taikomi panašiose vidaus situacijose, ir d?l j? naudojimasis teise ? PVM gr?žinim? negali tapti praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas(26).

41. Galiausiai, kaip jau nurodžiau šios išvados dalyje d?l antrojo prejudicinio klausimo, Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatytas terminas n?ra naikinamasis, tod?l apmokestinamasis asmuo institucijos, nagrin?jan?ios prašym? gr?žinti PVM, prašom? informacij? gali pateikti teismo nagrin?jimo etape(27).

42. B?tent atsižvelgiant ? pirmiau aptart? jurisprudencij? reikia išnagrin?ti pirm?j? prejudicin? klausim?.

Taikymas nagrin?jamoje byloje

43. Iš šios išvados 38–40 punktuose aptartos jurisprudencijos matyti, jog Teisingumo Teismas neatmet? galimyb?s, kad su S?jungos teise yra suderinamos valstybi? nari? nacionalin?s nuostatos, pagal kurias tik teismo nagrin?jimo etape neleidžiama pateikti papildomos informacijos, susijusios su apmokestinamojo asmens, kuris n?ra ?sisteig?s PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, patektu prašymu gr?žinti PVM(28), taip pat nuostatos, pagal kurias galima neatsižvelgti ? atleidimo nuo PVM s?lyg? ?vykdym? patvirtinan?ius ?rodymus, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateik? jau atlikus mokes?i? patikrinim?(29). Teisingumo Teismas tik nustat?, kad toki? nuostat? lestinumas pagal S?jungos teis? priklauso nuo veiksmingumo ir lygiavertiškumo s?lyg? ?vykdymo(30), ta?iau paliko nacionaliniams teismams patikrinti, ar j? laikomasi.

44. Teisingumo Teismas taip nusprend? tiek situacijoje, kai, teikdamas nacionaliniam teismui nurodymus šiuo klausimu, pripažino, kad šios s?lygos, ypa? veiksmingumo s?lyga, yra ?vykdytos(31), tiek priešingoje situacijoje. Sprendime *Nec Plus Ultra Cosmetics* Teisingumo Teismas konkre?iai nurod?, kad „d?l atsisakymo atsižvelgti ? ?rodymus t? dien?, kuri yra iki <...> sprendimo d?l apmokestinimo pri?mimo, gali tapti pernelyg sud?tinga pasinaudoti S?jungos teis?s sistemoje pripažintomis teis?mis, nes d?l tokio atsisakymo ribojama apmokestinamojo asmens galimyb? pateikti ?rodym?, susijusi? su esmini? s?lyg?, leidžian?i? b?ti atleistam nuo PVM, ?vykdymu. Taigi atrodo, kad nacionalin?s teis?s aktai, kurie šiame apmokestinimo proced?ros etape neleidžia apmokestinamajam asmeniui pateikti dar tr?kstam? ?rodym?, kad jis pagr?st?

savo teis?, kuria remiasi, ir kuriais neatsižvelgiama ? galimus paaiškinimus dėl priežasčių, dėl kurių šie rodymai nebuvo pateikti anksčiau, sunkiai suderinami su proporcingumo principu, taip pat su pagrindiniu PVM neutralumo principu“ (32). Byloje, kuri užbaigta šiuo sprendimu, Teisingumo Teismas klausimą dėl nacionalinės teisės nuostatų suderinamumo galiausiai paliko spręsti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

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

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

47. Norėčiau priminti, kad, vadovaujantis veiksmingumo principu, nacionalinės nuostatos, priimtose pagal valstybių narių procesinės autonomijos principą, negali pernelyg apsunkinti arba padaryti praktiškai neįmanomą asmenų teisių, kurios kyla iš Sąjungos teisės, gynimą (33). Pagal Vengrijos teisės nuostatą apmokestinamasis asmuo, kuris per nustatytą terminą nepateikė institucijai, nagrinėjantį jo prašymą grąžinti PVM, pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 1 dalį prašomos papildomos informacijos, negali ištaisyti šios klaidos pateikdamas jį minėtos institucijos priimto sprendimo dėl prašymo apskundimo procedūros etape. Vis dėlto, esant tam tikroms sąlygoms, jis gali veiksmingai pateikti šią informaciją per teismo procesą po to, kai toks sprendimas buvo užginčytas (34). Mano nuomone, tokios nuostatos pernelyg apsunkina apmokestinamųjų asmenų, kurie nėra sąsistemų PVM grąžinančioje valstybėje narėje, galimybę susigrąžinti PVM.

48. Direktyvoje 2008/9 yra nustatyti tam tikri procesiniai terminai, kurių privalo laikytis tiek kompetentingos nacionalinės institucijos, tiek atitinkami apmokestinamieji asmenys (35). Vis dėlto šių šalių padėtis, susijusi su jų teisėmis pagal šią direktyvą ir apskritai pagal PVM reglamentuojančią Sąjungos teisę, nėra vienoda. Šiomis nuostatomis pirmiausia siekiama apsaugoti ir pagerinti apmokestinamųjų asmenų padėtį, o mokesčių administratoriai gana viešai į interesus, užtikrindami tinkamą sistemos veikimą. Tai ypač svarbu PVM sistemoje, grindžiamoje mokesčių neutralumo principu, pagal kurį apmokestinamiesiems asmenims iš esmės negali tekti ekonominis apmokestinimo našta. Šiuo požiūriu Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatytu terminu, mano nuomone, siekiama dviejų tikslų. Pirmiausia, taip apmokestinamiesiems asmenims garantuojamas minimalus jiems likęs laikas, neleidžiant mokesčių administratoriams savavališkai nustatyti pernelyg trumpą terminą papildomai informacijai pateikti. Antra, tai leidžia užbaigti visų prašymo grąžinti PVM pateikimo procedūrą per šios direktyvos 21 straipsnyje nustatytus terminus. Dėl to šis terminas nustatytas atsižvelgiant į apmokestinamųjų asmenų, o ne į mokesčių administratoriaus interesus.

49. Žinoma, kaip Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, procesiniais terminais taip pat siekiama užtikrinti, kad neapibrėžtumas dėl apmokestinamojo asmens teisinės padėties neužsitęstų neribotą laiką (36). Kalbant apie PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsistemų PVM grąžinančioje valstybėje narėje, šiam tikslui visų pirma skirtas Direktyvos

2008/9 15 straipsnio 1 dalyje nustatytas prašymo grąžinti PVM pateikimo terminas, kuris, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, yra naikinamasis(37) ir kurio nesilaikymas lemia teisę? PVM grąžinim? praradim?. Kita vertus, leidus apmokestinamajam asmeniui administracin?s apskundimo proced?ros etape pateikti papildomos informacijos, kurios iš jo papraš? pirmosios instancijos institucija, nerizikuojama neribotam laikui prat?sti neapibr?žtum? dėl šio apmokestinamojo asmens teisin?s pad?ties. Iš ties? tokiems procesams dėl j? pob?džio taikomi griežti procesiniai terminai, vis? pirma terminas pateikti skund?, ir paprastai jie vyksta lengvai numatomu laikotarpiu.

50. Žinoma, suprantu, kad gali b?ti apmaudu, kai apmokestinamasis asmuo, pirmosios instancijos institucijos tinkamai paprašytas pateikti tam tikr? informacij?, be pateisinamos priežasties jos nepateikia laiku ir tai padaro tik apskundimo proced?ros etape. Tokiu atveju pagal Direktyvos 2008/9 26 straipsnio antr? pastraip? PVM grąžinanti valstyb? nar? atleidžiama nuo pareigos mok?ti delspinigius už galim? v?lavim? sumok?ti mok?tinas sumas, tod?l b?tent apmokestinamasis asmuo padengia išlaidas, susijusias su v?lavimu, dėl kurio jis yra kaltas. Be to, galiu ?sivaizduoti, jog nacionalin?je teis?je tokiais atvejais numatyta, kad iš aplaidaus apmokestinamojo asmens gali b?ti reikalaujama sumok?ti papildomas administracines išlaidas, atsiradusias dėl jo aplaidumo.

51. Kita vertus, draudimas apmokestinamajam asmeniui pasibaigus terminui pateikti informacij?, pagrindžian?i? jo teis? susigrąžinti PVM, nepaisant to, kad nacionalin?je teis?je numatyta galimyb? tai padaryti(38), dėl kurio jis gali netekti šios teis?s, mano nuomone, yra neproporcingas ir prieštarauja veiksmingumo principui, nes taip pernelyg apsunkinamas naudojimasis šia teise, nesant akivaizdaus poreikio. Nor??iau priminti, kad tai yra pagrindin? teis? bendroje PVM sistemoje, kuri yra šios sistemos veikimo mechanizmo pagrindas ir kuri iš esm?s negali b?ti ribojama(39). Taigi šios teis?s apribojimas vien formaliais pagrindais, kai yra tenkinamos esmin?s s?lygos, taip pat prieštaraut? Direktyvos 2006/112 170 straipsniui, pagal kur? visi apmokestinamieji asmenys, atitinkantys šias esmines s?lygas, turi teis? susigrąžinti PVM.

52. Šios išvados nekei?ia potenciali galimyb? apmokestinamajam asmeniui remtis papildoma informacija, pagrindžian?ia jo teis? ? PVM grąžinim? teismo procese. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo priverstas teisme gin?yti sprendim? atsisakyti grąžinti PVM (arba, kaip šioje byloje, nutraukti proced?r?), kad gal?t? ištaisyti formalaus pob?džio proced?rin? tr?kum?, nors per administracin? apskundimo proced?r? buvo paprastesnis ir greitesnis b?das tai padaryti.

53. Be to, kaip nurodžiau šios išvados dalyje, skirtoje antrojo prejudicinio klausimo analizei, Teisingumo Teismas Sprendime *Sea Chefs Cruise Services* nusprend?, kad Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje nustatytas terminas n?ra naikinamasis, tod?l apmokestinamasis asmuo turi teis? teismo procese remtis informacija, kurios nepateik? per šioje nuostatoje nustatyt? termin? jo prašym? grąžinti PVM nagrin?jusios institucijos prašymu. Tas pats turi b?ti taikoma ir administracinei apskundimo proced?rai, kai nacionalin?je teis?je numatyta tokia proced?ra dėl sprendim?, susijusi? su PVM grąžinimu apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? PVM grąžinan?ioje valstyb?je nar?je(40). Iš ties? visi pirmiau min?tame sprendime Teisingumo Teismo pateikti argumentai yra vienodai taikytini tokiai proced?rai. Dėl to negal?jimas pateikti papildomos informacijos administracin?je apskundimo proced?roje, kai nacionalin?je teis?je tokia proced?ra numatyta, prieštaraut? Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalies išaiškinimui, kur? Teisingumo Teismas pateik? Sprendime *Sea Chefs Cruise Services*(41).

54. Pirmiau išd?styti argumentai, be abejo, susij? su situacija, kai tenkinamos esmin?s teis?s grąžinti PVM s?lygos, o apmokestinamasis asmuo, v?luodamas pateikti prašom? papildom? informacij?, nesiekia suk?iauti ar piktnaudžiauti teise. Priešingu atveju valstyb?s nar?s, žinoma, turi teis? taikyti savo nacionalin?je teis?je numatytas priemones, kad užkirst? keli? tokiam

suk?iavimui ar piktnaudžiavimui teise. Vis d?lto, kaip Teisingumo Teismas jau yra pažym?j?s, tai, kad apmokestinamasis asmuo papildom? informacij? pateikia tik v?lesniame proceso etape, savaime nereiškia piktnaudžiavimo teise(42).

Atsakymas ? klausim?

55. Taigi ? pirm?j? prejudicin? klausim? si?lau atsakyti: Direktyvos 2006/112 170 straipsnis, Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalis ir veiksmingumo bei mokes?i? neutralumo principai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama taikyti nacionalin?s teis?s nuostatas, kuriomis apskundimo proced?roje neleidžiama remtis papildoma informacija ar dokumentais, kuri? papraš? pirmosios instancijos mokes?i? administratorius ir kuriuos apmokestinamasis asmuo pateik? tik apskundimo antrosios instancijos mokes?i? administratoriui etape.

D?l tre?iojo prejudicinio klausimo

56. Tre?iuoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/9 23 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiama taikyti nacionalin?s teis?s nuostat?, pagal kuri? prašymo gr?žinti PVM kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiam apmokestinamajam asmeniui nagrin?jimas turi b?ti nutrauktas nenagrin?jant prašymo gr?žinti PVM, jeigu šis apmokestinamasis asmuo ne?vykd? pareigos pateikti papildomos informacijos, kurios pagal šios direktyvos 20 straipsn? papraš? prašym? nagrin?janti institucija. Nors prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo klausime remiasi tik Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 1 dalimi, iš jo prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateikt? paaiškinim? matyti, kad jis siekia išsiaiškinti, ar sprendimas nutraukti proced?r? turi b?ti prilyginamas sprendimui atsisakyti gr?žinti PVM. Šis klausimas reglamentuojamas šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje. D?l to si?lau laikyti, kad tre?iojo klausimo dalykas yra visas Direktyvos 2008/9 23 straipsnis.

57. Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 1 dalyje nustatyta pareiga motyvuoti sprendim? atsisakyti gr?žinti PVM. Pagal šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip? apmokestinamasis asmuo turi tur?ti tokias pa?ias teisi? gynimo priemones d?l tokio sprendimo, kokias pagal PVM gr?žinan?ios valstyb?s nar?s teis? turi nacionaliniai apmokestinamieji asmenys. Galiausiai tos pa?ios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatyta, kad kitoje valstyb?je nar?je ?sisteig?s apmokestinamasis asmuo turi tur?ti galimyb? pasinaudoti tomis pa?iomis administracin?mis ar teismin?mis proced?romis kaip ir tokioje pa?ioje situacijoje atsid?r? nacionaliniai apmokestinamieji asmenys, kai sprendimo d?l prašymo gr?žinti PVM nepri?mimas nereiškia nei teis?s ? PVM gr?žinim? suteikimo, nei atsisakymo gr?žinti PVM. Kita vertus, jei PVM gr?žinan?ios valstyb?s nacionalin?je teis?je tokios proced?ros nenumatytos, sprendimo nepri?mimas turi b?ti laikomas atsisakymu gr?žinti PVM.

58. Mano nuomone, šios nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad tuo atveju, jei prašymo gr?žinti PVM proced?ra užbaigiama jo neišnagrin?jus, pavyzdžiui, kaip pagrindin?je byloje, priimant sprendim? nutraukti proced?r? d?l to, kad apmokestinamasis asmuo laiku nepateik? prašomos papildomos informacijos, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti veiksming? administracin? ar teismin? teisi? gynimo priemon?, leidžian?i? jam reikalauti, kad jo prašymas b?t? išnagrin?tas iš naujo. Nor??iau pridurti, kad tokiame sprendime nutraukti ar kitaip užbaigti proced?r? turi b?ti nurodytos priežastys, nes tai yra veiksmingo naudojimosi apskundimo teise s?lyga. Kita vertus, nesant tinkam? teisi? gynimo priemoni?, proced?ros užbaigimas neišnagrin?jus prašymo turi b?ti laikomas sprendimu atsisakyti gr?žinti PVM su visomis iš Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 1 dalies ir 2 dalies pirmos pastraipos kylan?iomis pasekm?mis.

59. Toki? nurodyt? nuostat? konstrukcij? lemia specialus PVM gr?žinimo kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims mechanizmo pob?dis. Iš ties?, skirtingai

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

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

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

Išvada

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

1. 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra? sistig? PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra? sistig? kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles, 20 straipsnio 2 dalis

turi būti aiškinama taip:

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

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

turi būti aiškinami taip:

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

3. Direktyvos 2008/9 23 straipsnis

turi būti aiškinamas taip:

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

1 Originalo kalba: lenkų.

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

3 OL L 347, 2006, p. 1.

4 OL L 44, 2008, p. 11.

5 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23).

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

7 *Magyar Közlöny* 2017/192.

8 *Magyar Közlöny* 2017/30.

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

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

- 11 Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* rezoliucin? dalis.
- 12 Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 39–41 ir 43–46 punktai.
- 13 Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 42 punktas.
- 14 Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 48 punktas.
- 15 Žr. vis? pirma Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 48 punkt?.
- 16 Sprendimo *GE Auto Service Leasing* rezoliucin?s dalies 1 punktas.
- 17 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? suderinimo – Prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, 1979, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 79).
- 18 Savo ruožu šis terminas yra naikinamasis; žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendim? *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, rezoliucin? dalis).
- 19 Sprendimo *GE Auto Service Leasing* 54 punktas.
- 20 Kaip pažym?jo pats Teisingumo Teismas; žr. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 44 punkt?.
- 21 O vieno m?nesio terminas pateikti informacij? ar dokumentus, kuriuos paprastai turi apmokestinamasis asmuo ir kurie susij? su jo ekonomine veikla, neatrodo pernelyg griežtas.
- 22 Šiuo klausimu žr. neseniai priimt? 2021 m. geguž?s 20 d. Sprendim? *Dickmanns / EUIPO* (C?63/20 P, EU:C:2021:406, 58 ir 60 punktai).
- 23 Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 34–36 punktus.
- 24 Šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendim? *Bundeszentralamt für Steuern* (C?346/19, EU:C:2020:1050, 47 ir 48 punktai).
- 25 Šiuo klausimu žr. Sprendimo *GE Auto Service Leasing* 60 punkt?.
- 26 Šiuo klausimu žr. Sprendimo *GE Auto Service Leasing* 59 punkt?.
- 27 Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* rezoliucin? dalis.
- 28 Sprendimas *GE Auto Service Leasing*.
- 29 2023 m. kovo 2 d. Sprendimas *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C?664/21, EU:C:2023:142, rezoliucin? dalis).
- 30 Pagal šios išvados 39 punkte nurodyt? jurisprudencij?.
- 31 Žr. Sprendimo *GE Auto Service Leasing* 61 punkt?.
- 32 2023 m. kovo 2 d. Sprendimas *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C?664/21, EU:C:2023:142, 37 punktas).

- 33 Panašiai žr. Sprendimo *GE Auto Service Leasing* 59 punktą.
- 34 Žr. nacionalinės teisės nuostatų aptarimą šios išvados 8 ir 9 punktuose.
- 35 Taip pat žr. šios direktyvos 2 konstatuojamąją dalį.
- 36 Šiuo klausimu žr. Sprendimo *GE Auto Service Leasing* 60 punktą.
- 37 Žr. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services* 39 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.
- 38 Būtų pirmosios instancijos sprendimo apskundimo procedūra.
- 39 Žr. šios išvados 38 ir 39 punktuose nurodytą jurisprudenciją.
- 40 Kaip jau nurodžiau šios išvados 24 punkte.
- 41 Ir, kaip pažymėjau šios išvados 26–30 punktuose, šio išaiškinimo nepaneigia vėlesnis Sprendimas *GE Auto Service Leasing*, priimtas remiantis kitomis, ne tokiomis konkrečiomis Sąjungos teisės nuostatomis.
- 42 Panašiai žr. Sprendimo *GE Auto Service Leasing* rezoliucinės dalies 2 punktą.