TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. spalio 21 d.*

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

Byloje C-396/20

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

CHEP Equipment Pooling NV

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas G. Hogan,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *CHEP Equipment Pooling NV*, atstovaujamos *ügyvéd* Sz. Vámosi-Nagy,

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

* Proceso kalba: vengrų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir Zs. Teleki,

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

priima šį

Sprendimą

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

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2008/9

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

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

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

4 Direktyvos 2008/9 2 straipsnyje nurodyta:

„Šioje direktyvoje vartojamos tokios sąvokų apibrėžtys:

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

2) PMV grąžinanti valstybė narė – valstybė narė, kurioje buvo apskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui už kitų apmokestinamųjų asmenų toje valstybėje narėje jam tiektas prekes ar suteiktas paslaugas arba už į tą valstybę narę importuotas prekes;

<…>

4) prašymas grąžinti PVM – prašymas grąžinti PVM, kuris PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui buvo apskaičiuotas PVM grąžinančioje valstybėje narėje už kitų apmokestinamųjų asmenų toje valstybėje narėje jam tiektas prekes ar suteiktas paslaugas arba už į tą valstybę narę importuotas prekes;

<…>“

5 Direktyvos 2008/9 5 straipsnyje nustatyta:

„Kiekviena valstybė narė PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui grąžina PVM, apskaičiuotą už kitų apmokestinamųjų asmenų toje valstybėje narėje jam tiektas prekes ar suteiktas paslaugas arba už į tą valstybę narę importuotas prekes, jeigu tos prekės ir paslaugos naudojamos atliekant šiuos sandorius:

a) Direktyvos 2006/112/EB 169 straipsnio a ir b punktuose nurodytus sandorius;

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

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

6 Direktyvos 2008/9 7 straipsnyje numatyta:

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

7 Šios direktyvos 8 straipsnio 2 dalies e punkte nustatyta:

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

<…>

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

<…>“

8 Minėtos direktyvos 15 straipsnyje nurodyta:

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

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

9 Tos pačios direktyvos 18 straipsnyje skelbiama:

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

a) jis nėra apmokestinamasis asmuo PVM tikslais;

b) jis tiekia tik tas prekes ir teikia tik tas paslaugas, kurios yra neapmokestinamos nesuteikiant teisės atskaityti anksčiau sumokėto PVM pagal Direktyvos 2006/112/EB 132, 135, 136, 371, 374–377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalies a punktą, 379 straipsnio 2 dalį arba 380–390 straipsnius arba pagal 2005 m. Stojimo akto nuostatas, kuriose numatomas identiškas neapmokestinimas PVM;

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

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

2. Įsisteigimo valstybė narė elektroninėmis priemonėmis praneša pareiškėjui apie savo sprendimą, priimtą pagal 1 dalį.“

10 Direktyvos 2008/9 19 straipsnyje numatyta:

„1. PVM grąžinanti valstybė narė elektroninėmis priemonėmis nedelsdama praneša pareiškėjui prašymo gavimo datą.

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.“

11 Šios direktyvos 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„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 elektroninėmis priemonėmis, ji gali paprašyti visų pirma pareiškėjo arba įsisteigimo valstybės narės kompetentingų institucijų 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 elektroninėmis priemonėmis teikiamas tik tuo atveju, jeigu prašymo gavėjas gali naudotis tokiomis priemonėmis.

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. Tokiu atveju 10 straipsnyje nurodytos ribinės vertės netaikomos.“

Direktyva 2006/112

12 Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje nurodyta:

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

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

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

13 Šios direktyvos 171 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

Vengrijos teisė

14 *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény* (2007 m. Įstatymas Nr. CXXVII dėl pridėtinės vertės mokesčio, *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.), toliau – PVM įstatymas) 249 straipsnyje numatyta, kad Vengrijos teritorijoje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui PVM grąžinamas remiantis prašymu raštu. Pagal šio įstatymo 251/E straipsnį mokesčių institucija priima sprendimą per keturis mėnesius.

15 Pagal šio įstatymo 251/F straipsnį mokesčių institucija gali raštu prašyti Vengrijos teritorijoje neįsisteigusio apmokestinamojo asmens papildomos informacijos ir visų pirma reikalauti, kad šis apmokestinamasis asmuo pateiktų tinkamą sąskaitos faktūros originalą ar patvirtintą kopiją, jei kyla pagrįstų abejonių dėl grąžinimo teisinio pagrindo arba grąžintino PVM sumos.

16 Remiantis minėto įstatymo 127 straipsnio 1 dalies a punktu, apmokestinamasis asmuo privalo turėti jo vardu išrašytą sąskaitą faktūrą, patvirtinančią, kad sandoris buvo įvykdytas.

17 PVM įstatymo 120 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja arba kitaip eksploatuoja savo apmokestinamosioms prekėms tiekti arba paslaugoms teikti, jis turi teisę iš mokesčio, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokestį, kurį jam apskaičiavo kitas apmokestinamasis asmuo, įkaitant visus asmenis arba subjektus, kuriems taikomas supaprastintas pelno mokestis, įsigyjant prekes arba naudojant paslaugas;

<…>“

18 Pagal *Belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatérítтetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatérítтetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet* (Nutarimas 32/2009 (XII. 21.) dėl tam tikrų nuostatų, susijusių su apmokestinamųjų asmenų, neįsisteigusių nacionalinėje teritorijoje, teisės į pridėtinės vertės mokesčio grąžinimą Vengrijos Respublikoje ir teisės į pridėtinės vertės mokesčio grąžinimą kitoje Europos Bendrijos valstybėje narėje įgyvendinimu, *Magyar Közlöny* 2009/188.) 4 straipsnio 2 dalies e punktą kitoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens prašyme grąžinti mokestį turi būti nurodyta PVM apmokestinamoji vertė ir suma dėl kiekvienos pateiktos sąskaitos faktūros.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

19 Pagal Belgijos teisę įsteigta bendrovė *CHEP Equipment Pooling*, PVM mokėtoja, vykdo veiklą logistikos sektoriuje ir užsiima prekyba paletėmis. Vengrijoje įsigijusi paletes, kurias vėliau išnuomojo savo patronuojamosioms bendrovėms skirtingose valstybėse narėse, 2017 m. rugsėjo 28 d. ji, kaip PVM mokėtoja Belgijoje, Vengrijos valdžios institucijoms pateikė prašymą grąžinti pirkimo PVM, susijusį su prekėmis ir paslaugomis, įsigytomis nuo 2016 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d.

20 Prie šio prašymo ji pridėjo dokumentą, kuriame yra lentelė, padalyta į aštuonis stulpelius, pavadintus „sąskaitos faktūros numeris“, „sąskaitos faktūros data“, „sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo“, „apmokestinamoji vertė“, „mokestis“, „atskaitomas mokestis“, „pavadinimas“ ir „kodai“; ji taip pat pridėjo dokumente nurodytas sąskaitas faktūras.

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

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

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

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

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

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

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

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

29 Konstatavęs, pirma, kad nėra skaičiais išreikštos ribos dėl prašymų grąžinti mokestį, kurie gali būti pateikti iki naikinamojo termino pabaigos, ir dėl apmokestinamųjų asmenų galimybės ištaisyti galimas ankstesnes klaidas pateikiant naujus prašymus, ir, antra, kad nesvarbu, jog prašymas yra pateiktas likus nedaug laiko iki naikinamojo termino pabaigos, prašymą priimti prejudicinį

sprendimą pateikęs teismas mano, kad svarbu nustatyti, ar mokesčių administratorius gali priimti motyvuotą sprendimą dėl PVM mokėtojo prašymo be paaiškinimų dėl prašyme ir jam pagrįsti pateiktose sąskaitose faktūrose esančių PVM sumų skirtumų.

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

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

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

„Ar [Direktyvos 2008/9] 20 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad net jeigu prašyme grąžinti mokestį ir sąskaitoje faktūroje nurodyti skaičiai akivaizdžiai skiriasi apmokestinamojo asmens nenaudai (ir nekyla klausimas dėl atskaitos proporcijos), mokestį grąžinanti valstybė narė gali nuspręsti, kad nereikia prašyti papildomos informacijos ir kad jai suteikta visa informacija, svarbi siekiant priimti sprendimą dėl mokesčio grąžinimo?“

Dėl prejudicinio klausimo

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

34 Šis klausimas pateiktas tokiomis aplinkybėmis, kai, pirma, yra skirtumas tarp prašyme ir jį pagrindžiančiose sąskaitose faktūrose nurodytos PVM sumos, antra, prašymas pateiktas likus nedaug laiko iki naikinamojo termino pabaigos (tai kelia klausimą, ar apmokestinamasis asmuo turi teisę ištaisyti prašymą arba pateikti naują prašymą, kuriame būtų atsižvelgta į mokesčių administratoriaus nurodytas klaidas) ir, trečia, esant tokiam skirtumui, mokesčių

administratorius nukrypsta nuo minėtame prašyme nurodytos PVM sumos, kad remtųsi sąskaitoje faktūroje nurodyta suma, jei ši suma yra mažesnė, ir, atvirkščiai, remiasi prašyme nurodyta suma, kai ji yra mažesnė, nei nurodytoji sąskaitoje faktūroje, ir mano, kad jį riboja prašyme nurodyta suma (taip apmokestinamasis asmuo negali gauti visos PVM sumos, į kurią tariamai turi teisę).

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

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

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

38 Vis dėlto pačioje Direktyvos 2008/9 15 straipsnio 1 dalyje nustatytas teisės į PVM grąžinimą apribojimas, nurodant, kad prašymas grąžinti mokestį turi būti pateiktas įsisteigimo valstybei narei ne vėliau kaip iki kalendorinių metų, einančių po PVM grąžinimo laikotarpio, rugsėjo 30 d. ir ši valstybė narė turi perduoti šį prašymą mokestį grąžinančiai valstybei narei, nebent būtų nustatytas kuris nors iš šios direktyvos 18 straipsnyje išvardytų neperdavimo pagrindų.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

51 Vis dėlto, kadangi, kaip buvo priminta šio sprendimo 36 ir 37 punktuose, teisė į grąžinimą yra pagrindinis Sąjungos teisės aktų leidėjo nustatytos bendros PVM sistemos principas ir pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą ar grąžinimą, jeigu esminiai reikalavimai įvykdyti, reikia nustatyti, ar nuspręsdamas taip, kaip, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, šiuo atveju nusprendė pirmosios

pakopos mokesčių institucija, t. y. paliko PVM sumą padengti pareiškėjai pagrindinėje byloje, nors ši institucija žinojo, kad teoriškai šią sumą priklauso padengti jai pačiai (ją grąžinti sukliudė prašyme grąžinti mokestį nurodytos sumos neatitikimas), mokestį grąžinančios valstybės narės mokesčių administratorius nesilaiko neutralumo arba gero administravimo principų.

52 Tai, kad pareiškėja pagrindinėje byloje 2017 m. rugsėjo 28 d. pateikė prašymą grąžinti mokestį, nors naikinamasis terminas baigėsi 2017 m. rugsėjo 30 d., neturi reikšmės, nes pagal Direktyvos 2008/9 19 straipsnio 2 dalį PVM grąžinanti valstybė narė turi keturis mėnesius priimti sprendimą nuo prašymo grąžinti mokestį gavimo dienos. Iš to matyti, kad (vėl primenant, jog apmokestinamasis asmuo turi skirti ypatingą dėmesį šio prašymo turiniui) dėl prašymo grąžinti mokestį nagrinėjimo terminų tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kyla klausimas dėl minėtam administratoriui nustatytos pareigos prašyti šio apmokestinamojo asmens ne pateikti naują, o ištaisyti savo pirminį prašymą, atsižvelgiant į jo pateiktas pastabas.

53 Šiuo klausimu, jei taikydamas gero administravimo principą ir vadovaudamasis PVM neutralumo principu, pagal kurį, kaip priminta šio sprendimo 37 punkte, sumokėtas pirkimo PVM turi būti grąžintas, jei esminiai reikalavimai įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė tam tikrų formalių reikalavimų, mokesčių administratorius, nustatęs klaidą, nurodo apmokestinamajam asmeniui ištaisyti savo prašymą, reikia pažymėti, kad ištaisytas prašymas, pagrįstas pirminiu prašymu, laikomas pateiktu pirminio prašymo pateikimo dieną, t. y. tokios aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, prieš sueinant naikinamajam terminui. Nesant Direktyvos 2008/9 nuostatos, reguliuojančios galimybę ištaisyti prašymą grąžinti mokestį, išskyrus šios direktyvos 13 straipsnyje numatytą ypatingą atvejį, kuris šiuo atveju nėra reikšmingas, valstybės narės, laikydamosi šių principų, turi nustatyti ištaisymo tvarką.

54 Taigi, jei tinkamai nustatęs apmokestinamojo asmens klaidą atitinkamas mokesčių administratorius gali tiksliai apskaičiuoti grąžintiną PVM sumą, gero administravimo principas reikalauja, kad jis, kaip mano, tinkamiausiomis priemonėmis apie tai rūpestingai informuotų apmokestinamąjį asmenį ir nurodytų ištaisyti prašymą grąžinti mokestį, kad galėtų patenkinti šį prašymą.

55 Be to, nesant tokio nurodymo, 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.

56 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 1 dalis, siejama su mokesčių neutralumo ir gero administravimo principais, turi būti aiškinama taip, kad jei mokestį grąžinančios valstybės narės mokesčių administratorius, prireikus atsižvelgdamas į apmokestinamojo asmens pateiktą papildomą informaciją, įsitikina, kad iš tikrųjų sumokėta pirkimo PVM suma, kokia nurodyta prie prašymo grąžinti mokestį pateiktoje sąskaitoje faktūroje, yra didesnė nei nurodytoji šiame prašyme, šiam administratoriui draudžiama grąžinti tik pastarosios sumos dydžio PVM, prieš tai rūpestingai ir, kaip mano, tinkamiausiomis priemonėmis nenurodžius apmokestinamajam asmeniui ištaisyti prašymą grąžinti mokestį kitu prašymu, kuris laikomas pateiktu pirminio prašymo pateikimo dieną.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

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

Parašai.