TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. gegužės 16 d.*

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

Byloje C-746/22

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

**Slovenské Energetické Strojárne a.s.**

prieš

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

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

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

* Proceso kalba: vengrų.

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

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

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

priima 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 2 dalies ir 23 straipsnio, Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnio, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11) (toliau – PVM direktyva), 167 ir 169–171 straipsnių, taip pat pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Slovenské Energetické Strojárne a.s.* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija, Vengrija, toliau – antrosios pakopos mokesčių institucija) ginčą dėl šios bendrovės inicijuotos PVM, kurį ji sumokėjo 2020 m., grąžinimo procedūros nutraukimo.

## Teisinis pagrindas

### *Sąjungos teisė*

*PVM direktyva*

3 PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

4 Šios direktyvos 170 straipsnyje nurodyta:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta <…> Direktyvos 2008/9/EB <…> 2 straipsnio 1 punkte ir 3 straipsnyje ir šios direktyvos 171 straipsnyje, nėra įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teisę susigrąžinti šį PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

<…>

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

5 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/EB nustatytas išsamias taisykles.“

*Direktyva 2008/9*

6 Direktyvos 2008/9 3 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

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

7 Šios direktyvos 1 straipsnyje nustatyta:

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

8 Direktyvos 2008/9 19 straipsnio 2 dalyje numatyta:

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

9 Šios direktyvos 20 straipsnyje nurodyta:

„1. Kai PVM grąžinanti valstybė narė mano, kad ji neturi visos reikalingos informacijos, kuria remdamasi ji priimtų sprendimą dėl viso prašymo grąžinti PVM ar jo dalies, naudodamasi 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. <…>

Prireikus PVM grąžinanti valstybė narė gali paprašyti daugiau papildomos informacijos.

Pagal šią dalį paprašyta pateikti informacija gali apimti atitinkamos sąskaitos faktūros arba importo dokumento originalo arba kopijos pateikimą tais atvejais, kai PVM grąžinanti valstybė narė pagrįstai abejoja dėl atitinkamo prašymo pagrįstumo ar tikslumo. <…>

2. Pagal 1 dalį prašoma informacija PVM grąžinančiai valstybei narei yra pateikiama per mėnesį nuo tos dienos, kai tą prašymą gauna asmuo, kuriam jis yra adresuotas.“

10 Minėtos direktyvos 21 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodyta:

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

11 Šios direktyvos 23 straipsnyje nustatyta:

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

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

12 Direktyvos 2008/9 26 straipsnyje numatyta:

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

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

### *Vengrijos teisė*

#### *PVM įstatymas*

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

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

a) iš nacionalinėje teritorijoje neįsisteigusio apmokestinamojo asmens,

b) iš materialinę ir teritorinę kompetenciją turinčios institucijos, kuri nacionalinėje teritorijoje neįsisteigusį apmokestinamąjį asmenį įregistravo kaip toje valstybėje įsisteigusį apmokestinamąjį asmenį pagal 244 straipsnio 2 ir 3 dalis, arba

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

<…>

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

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

14 PVM įstatymo 251/I straipsnio 4 dalyje nustatyta:

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

*Mokesčių administravimo įstatymas*

15 *Az adóigazgatási rendtartásról szóló2017. évi CLI. törvény* (2017 m. Įstatymas Nr. CLI dėl mokesčių administravimo, toliau – Mokesčių administravimo įstatymas) 49 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta:

„Mokesčių administratorius nutraukia procedūrą, jeigu:

<…>

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

16 Šio įstatymo 124 straipsnio 3 ir 4 dalyse nustatyta:

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

4. 3 dalyje nurodytame prašyme aprašomi nustatyti faktai ir aplinkybės, dėl kurių mokesčių institucija prašo, kad mokesčių mokėtojas pateiktų įrodymų, ir pateikiamas įspėjimas apie teisines pasekmes.“

## Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

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

18 2020 m. bendrovė teikė montavimo ir įrengimo paslaugas Újpest (Vengrija) esančioje elektrinėje. Šiuo tikslu ji įsigijo įvairių prekių ir naudojosi įvairiomis paslaugomis Vengrijoje.

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

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

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

22 2021 m. gegužės 6 d. sprendimu (toliau – pirmosios pakopos sprendimas) pirmosios pakopos mokesčių institucija pagal Mokesčių administravimo įstatymo 49 straipsnio 1 dalies b punktą nutraukė PVM grąžinimo procedūrą motyvuodama tuo, kad ši bendrovė nepateikė šios institucijos prašomos informacijos ir kad, remiantis turima informacija, nebuvo įmanoma tiksliai nustatyti šį prašymą pagrindžiančių faktinių aplinkybių.

23 2021 m. birželio 9 d. *Slovenské Energetické Strojárne* dėl šio sprendimo pateikė skundą antrosios pakopos mokesčių institucijai. Prie skundo ji pridėjo visus dokumentus, kuriuos buvo prašoma pateikti prašyme pateikti informacijos.

24 2021 m. liepos 20 d. sprendimu antrosios pakopos mokesčių institucija patvirtino pirmosios pakopos sprendimą, be kita ko, nusprendusi, kad negali atsižvelgti į prie skundo pridėtus dokumentus, nes pagal Mokesčių administravimo įstatymo 124 straipsnio 3 dalį draudžiama pateikti naujų įrodymų skundui pagrįsti, jeigu jį pateikęs asmuo žinojo apie šiuos įrodymus prieš priimant pirmosios pakopos sprendimą.

25 *Slovenské Energetické Strojárne* apskundė 2021 m. liepos 20 d. sprendimą *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės Budapešto apygardos teismas, Vengrija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

26 Šiame teisme ši bendrovė tvirtina, kad Mokesčių administravimo įstatymo 124 straipsnio 3 dalis netaikoma PVM grąžinimo procedūrai. Ji mano, kad šioje nuostatoje numatytas draudimas pateikti naujų įrodymų yra Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 dalyje nustatytos teisės pateikti skundą materialinis apribojimas. Šios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatytas vieno mėnesio patikslinimo terminas gavus mokesčių administratoriaus prašymą pateikti papildomos informacijos, kad jis galėtų atsakyti į prašymą grąžinti PVM, nėra naikinamojo pobūdžio. Pagal šios direktyvos 26 straipsnį ir PVM įstatymo 251/I straipsnio 4 dalį vienintelė pasekmė, kurią patirtų šio termino nesilaikantis pareiškėjas, yra nebegalėjimas reikalauti delspinigių pavėluoto grąžinimo atveju.

27 Antrosios pakopos mokesčių institucijos teigimu, nagrinėjamu atveju taikytina Mokesčių administravimo įstatymo 124 straipsnio 3 dalis. Šia nuostata, kuria laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų, siekiama tik užkirsti kelią tam, kad apskundimo procedūra neužsitęstų. Be to, šio atsakymo termino pasibaigimas nelemia teisės praradimo, nes galima pateikti prašymą atnaujinti terminą.

28 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, pirma, ar Mokesčių administravimo įstatymo 124 straipsnio 3 dalyje numatytas draudimas pateikti naujų įrodymų prieštarauja Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 2 daliai, nes šis draudimas gali reikšti apmokestinamojo asmens teisės pateikti skundą materialinį apribojimą.

29 Antra, šiam teismui taip pat kyla klausimas, ar dėl tokio draudimo PVM įstatymo 251/F straipsnio 4 dalyje numatytas vieno mėnesio patikslinimo terminas netampa naikinamasis, nes į dokumentus, kurie nebuvo pateikti per šį terminą, negalima atsižvelgti pasibaigus šiam terminui, be kita ko, skundo nagrinėjimo stadijoje.

30 Šiuo klausimu jam kyla klausimas dėl tokio draudimo proporcingumo, be kita ko, atsižvelgiant į Chartijos 47 straipsnyje įtvirtintą teisę į veiksmingą teisinę gynybą. Nors 2019 m. gegužės 2 d. Sprendime *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354) Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje numatytas vieno mėnesio terminas nėra naikinamasis terminas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad jo nagrinėjamos bylos aplinkybės skiriasi nuo bylos, kurioje priimtas tas sprendimas, aplinkybių, nes Vengrijos administracinė procedūra yra dviejų pakopų, ir Vengrijos teisėje aiškiai numatyta, kad per antrosios pakopos procedūrą taikomas draudimas pateikti naujų įrodymų.

31 Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar pagal Direktyvą 2008/9 mokesčių administratoriui leidžiama nutraukti PVM grąžinimo procedūrą, nes šioje direktyvoje numatytas tik sprendimo patenkinti arba atmesti prašymą grąžinti PVM priėmimas, t. y. sprendimas dėl esmės.

32 Šiomis aplinkybėmis *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės Budapešto apygardos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2008/9] 23 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad šioje direktyvoje nustatytus reikalavimus dėl skundų atitinka tokia nacionalinės teisės nuostata (konkrečiai kalbant, Mokesčių administravimo įstatymo 124 straipsnio 3 dalis), pagal kurią, nagrinėjant prašymus grąžinti PVM pagal [PVM direktyvą], pareiškėjui neleidžiama pateikiant skundą remtis naujomis faktinėmis aplinkybėmis ir nurodyti ar pateikti naujų įrodymų, apie kuriuos jis žinojo prieš priimant sprendimą pirmojoje pakopoje, bet kurių nepateikė, nors mokesčių administratorius to prašė, arba kuriais jis nesirėmė, ir taip atsiranda materialinis apribojimas, viršijantis [Direktyvoje 2008/9] nustatytus reikalavimus dėl formos ir terminų?

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

3. Ar [Direktyvos 2008/9] 23 straipsnio 1 dalies nuostata dėl viso prašymo grąžinti PVM arba jo dalies atmetimo turi būti aiškinama taip, kad ją atitinka tokia nacionalinės teisės nuostata (konkrečiai kalbant, Mokesčių administravimo įstatymo 49 straipsnio 1 dalies b punktas), pagal kurią mokesčių administratorius nutraukia procedūrą, jeigu pareiškėjas neatsako į mokesčių administratoriaus prašymą arba nevykdo pareigos patikslinti, o to nepadarius neįmanoma išnagrinėti prašymo ir procedūra netęsiama *ex officio*?“

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Dėl pirmojo ir antrojo klausimų*

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

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

35 Kaip ir teisė į atskaitą, teisė į PVM grąžinimą yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas ir iš esmės negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius. Atskaitos sistema, taigi ir grąžinimu, siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Taigi bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2021 m. spalio 21 d. Sprendimo CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

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

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

38 Kiek tai susiję su teisės į PVM grąžinimą įgyvendinimo taisyklėmis, pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsnį, kai PVM grąžinanti valstybė narė mano, kad ji neturi visos reikalingos informacijos, kuria remdamasi ji priimtų sprendimą dėl viso prašymo grąžinti PVM

ar jo dalies, ji gali paprašyti visų pirma apmokestinamojo asmens arba įsisteigimo valstybės narės kompetentingų institucijų pateikti papildomos informacijos per nurodytą vieno mėnesio terminą nuo dienos, kai prašymo pateikti informacijos adresatas šį prašymą gavo (2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, 37 punktas).

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

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

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

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

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

44 Be to, atsižvelgiant į šio sprendimo 39 punkte nurodytą jurisprudenciją, tokios priemonės, pažeidžiant Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalį, negali lemti šioje nuostatoje numatyto vieno mėnesio termino, skaičiuojamo nuo prašymo pateikti papildomos informacijos gavimo dienos, numatyto šioje nuostatoje, per kurį šio prašymo adresatas turi pateikti PVM grąžinančiai valstybei narei šią informaciją, įskaitant prireikus papildomus įrodymus, naikinamojo poveikio.

45 Nagrinėjamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, *Slovenské Energetické Strojárne* pateikus prašymą grąžinti PVM, pirmosios pakopos mokesčių institucija paprašė pateikti papildomos informacijos, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsnį, tačiau bendrovė nepateikė šios informacijos. Prašomą informaciją ši bendrovė pateikė tik pateikusi administracinį skundą, atitinkantį šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalyje numatytą skundą, antrosios pakopos mokesčių institucijai. Vis dėlto į ją nebuvo atsižvelgta, nes pagal Mokesčių administravimo įstatymo 124 straipsnio 3 dalį prašymą grąžinti mokestį pateikęs asmuo savo skunde negali pateikti naujų įrodymų, apie kuriuos žinojo prieš priimant pirmosios pakopos sprendimą.

46 Iš to matyti, kad ginčas pagrindinėje byloje nesusijęs su formalių reikalavimų pažeidimu, neleidžiančiu pateikti įrodymų, kad buvo įvykdyti esminiai teisės į PVM grąžinimą reikalavimai, bet susijęs su data, kurią šie įrodymai turi būti pateikti.

47 Šiuo klausimu reikia pažymėti, pirma, kad nacionalinės teisės nuostatomis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, sistemiškai kliudoma grąžinti PVM apmokestinamiesiems asmenims, kurie, nors ir pavėluotai atsakė į prašymą pateikti papildomos informacijos, atitinka visas esmines šio grąžinimo sąlygas. Kaip priminta šio sprendimo 35 ir 36 punktuose, pirma, teisė į PVM grąžinimą yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas ir iš esmės ji negali būti ribojama ir, antra, pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į sumokėto pirkimo PVM atskaitą ar grąžinimą, jeigu įvykdyti esminiai reikalavimai.

48 Antra, Teisingumo Teismas, konstatavęs, kad Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje numatytas vieno mėnesio terminas pateikti papildomos informacijos nėra naikinamasis, nusprendė, kad tuo atveju, kai prašymas grąžinti PVM visiškai arba iš dalies atmetamas, apmokestinamasis asmuo, kuris nepateikė papildomos informacijos per šį terminą, turi teisę pateikti skundą dėl šio sprendimo atmesti prašymą pagal šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą ir, nagrinėdamas tokį skundą, patikslinti savo prašymą grąžinti PVM pateikdamas papildomos informacijos, galinčios įrodyti, kad jis turi teisę į PVM grąžinimą (šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, 48 punktą).

49 Kaip iš esmės pažymėjo generalinis advokatas išvados 53 punkte, ši jurisprudencija vienodai taikoma neatsižvelgiant į tai, ar kalbama apie administracinį skundą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, ar apie skundą teisme.

50 Trečia, nacionalinės teisės nuostatos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, prieštarauja reikalavimams, kurie kyla iš teisės į gerą administravimą, kuri atspindi bendrąjį Sąjungos teisės principą, ir kurie turi būti taikomi per mokestinio patikrinimo procedūrą. Iš tiesų, pagal šį gero administravimo principą reikalaujama, kad administracinė institucija, kaip pagrindinėje byloje mokesčių institucija, 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 (2021 m. spalio 21 d. Sprendimo CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

51 Tai, kad mokesčių administratorius dėl Mokesčių administravimo įstatymo 124 straipsnio 3 dalies turinio neturi galimybės atsižvelgti į bet kokį pavėluotą atsakymą į prašymą pateikti papildomos informacijos, o tai lemia sistemišką šių pavėluotai pateiktų atsakymų atmetimą, neišvengiamai reiškia, kad šis administratorius pažeidžia šį principą, nes priima sprendimą žinodamas, kad jis gali būti grindžiamas neišsamia ar net klaidinga informacija. Be to, dėl to atitinkamos valstybės narės mokesčių administratorius neproporcingai pažeistų PVM neutralumo principą leisdamas apmokestinamajam asmeniui sumokėti PVM, kurį jis turi teisę susigrąžinti, nors bendrąja PVM sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 21 d. Sprendimo CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, 55 punktą).

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

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

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

### *Dėl trečiojo klausimo*

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

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

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

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

59 Savo ruožtu šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, žinoma, numatyta, kad jeigu pagal PVM grąžinančios valstybės narės teisę tai, kad per šioje direktyvoje nurodytus terminus nebuvo priimtas sprendimas dėl prašymo grąžinti PVM, nelaikoma prašymo patenkinimu arba atmetimu, kitoje valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo turi turėti tokią pačią galimybę naudotis visomis administracinėmis ir teisminėmis procedūromis, kuriomis tokioje situacijoje turėtų galimybę naudotis toje valstybėje narėje įsisteigę apmokestinamieji asmenys. Jei tokių procedūrų nėra, tai, kad sprendimas dėl prašymo grąžinti PVM nebuvo priimtas per minėtus terminus, reiškia, kad prašymas laikomas atmestu.

60 Vis dėlto nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad sprendimas nutraukti procedūrą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, visiškai neprilygsta sprendimo nebuvimui per nustatytą terminą, nes tokiu sprendimu nutraukti procedūrą užbaigiama apmokestinamojo asmens

pateiktu prašymu grąžinti mokestį pradėta procedūra, negrąžinant prašomo mokesčio, todėl jis turi būti laikomas sprendimu atmesti šį prašymą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/9 23 straipsnį.

61 Darytina išvada, kad kai dėl kitoje valstybėje narėje nei PVM grąžinanti valstybė narė įsisteigusio apmokestinamojo asmens pateikto prašymo grąžinti PVM priimamas toks sprendimas nutraukti procedūrą, pirma, apie nutraukimo motyvus apmokestinamajam asmeniui turi būti pranešta kartu su šiuo sprendimu pagal Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 1 dalį ir, antra, turi būti galimybė pateikti skundus dėl šio sprendimo PVM grąžinančios valstybės narės kompetentingoms institucijoms pagal šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą.

62 Bet kuriuo atveju, nagrinėjant tokius skundus apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę pateikti papildomos informacijos, kurios nepateikė per Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje numatytą vieno mėnesio terminą.

63 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2008/9 23 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias mokesčių institucija turi nutraukti PVM grąžinimo procedūrą, kai apmokestinamasis asmuo per nustatytą terminą nepateikė šios institucijos pagal šios direktyvos 20 straipsnį prašytos papildomos informacijos ir, nesant šios informacijos, prašymas grąžinti PVM negali būti nagrinėjamas, su sąlyga, kad sprendimas nutraukti procedūrą laikomas sprendimu atmesti šį prašymą grąžinti PVM, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 23 straipsnio 1 dalį, ir dėl jo gali būti pateiktas skundas, atitinkantis tos pačios direktyvos 23 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatytus reikalavimus.

## Dėl bylinėjimosi išlaidų

64 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

**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 įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles, 23 straipsnio 2 dalies pirma pastraipa, atsižvelgiant į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo ir veiksmingumo principus,**

**turi būti aiškinama taip:**

**pagal ją draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias prašymą grąžinti PVM pateikusiam apmokestinamajam asmeniui draudžiama pateikiant skundą antrosios pakopos mokesčių institucijai pateikti papildomos informacijos, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 20 straipsnį, kurios prašo pirmosios pakopos mokesčių institucija ir kurios šis apmokestinamasis asmuo nepateikė šiai institucijai per minėtos**

**direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatytą vieno mėnesio terminą, ir šis terminas nėra naikinamasis terminas.**

**2. Direktyvos 2008/9 23 straipsnis**

**turi būti aiškinama taip:**

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

Parašai