TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. rugsėjo 9 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimas – Aštuntoji direktyva 79/1072/EEB – 3, 6 ir 7 straipsniai – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) grąžinimo tvarka – Apmokestinamieji asmenys, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje – Atsisakymas grąžinti sumokėtą PVM – Teisę į grąžinimą patvirtinantys dokumentai – Patvirtinamųjų dokumentų nepateikimas per nustatytą terminą“

Byloje C-294/20

dėl *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas, Ispanija) 2020 m. kovo 5 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. liepos 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

GE Auto Service Leasing GmbH

prieš

Tribunal Económico Administrativo Central

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai E. Juhász (pranešėjas) ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas E. Tanchev,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *GE Auto Service Leasing GmbH*, atstovaujamos *abogados* A. Azpeitia Gamazo ir A. Albarrán Jiménez,

– Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García ir M. J. Ruiz Sánchez,

– Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, O. Serdula ir J. Vláčil,

– Estijos vyriausybės, atstovaujamos, N. Grünberg,

* Proceso kalba: ispanų.

– Graikijos vyriausybės, atstovaujamos M. Tassopoulou, S. Trekli ir G. Avdikos,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir J. Jokubauskaitės,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, 1979, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 79; toliau – Aštuntoji PVM direktyva) išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *GE Auto Service Leasing GmbH* (toliau – *Auto Service*) ir *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonominių ir administracinių bylų teismas, Ispanija) ginčą dėl atsisakymo grąžinti šios bendrovės sąskaitose faktūrose nurodytą pridėtinės vertės mokestį (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Šeštoji PVM direktyva

3 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB (OL L 51, 2006, p. 12) (toliau – Šeštoji PVM direktyva), 17 straipsnyje numatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

b) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas prekes;

c) pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punktą ir 6 straipsnio 3 dalį.

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą pridėtinės vertės mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokestį būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;

b) sandoriams, kurie neapmokestinami pagal 14 straipsnio 1 dalies i punktą ir pagal 15 straipsnį bei 16 straipsnio 1 dalies B, C, D punktus bei 2 dalį;

c) bet kokiam sandoriui, kuris atleidžiamas nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B skirsnio a punktą ir d punkto 1-5 papunkčius, kai klientas yra įsisteigęs už Bendrijos ribų arba kai tie sandoriai tiesiogiai susiję su prekėmis, skirtomis eksportuoti į šalį, esančią už Bendrijos ribų.

<…>“

4 Minėtos direktyvos 28 straipsnyje nustatyta:

„<…>

4. Pagal šio straipsnio 3 dalį pridėtinės vertės mokestis grąžinamas:

– apmokestinamiesiems asmenims, įsikūrusiems ne šalies teritorijoje, o kitoje valstybėje narėje, pagal išsamias įgyvendinimo taisykles, nustatytas [Aštuntojoje PVM direktyvoje],

<…>“

Aštuntoji PVM direktyva

5 Aštuntosios PVM direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„Kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama į toliau išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsikūrusiems jos teritorijoje, tačiau įsikūrusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą pridėtinės vertės mokestį, jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už į šalį importuotas prekes, jei tos prekės naudojamos [Šeštosios PVM direktyvos] 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai arba teikiant paslaugas, nurodytas 1 straipsnio b punkte.“

6 Šios direktyvos 3 straipsnyje nurodyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kaip nurodyta 2 straipsnyje, kuris netiekė jokių prekių ar neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos suteiktomis ar patiektomis šalies teritorijoje, norėdamas atgauti pridėtinės vertės mokestį:

a) pateikia kompetentingai institucijai, nurodytai 9 straipsnio 1 dalyje [pirmojoje pastraipoje], prašymą pagal A priede duotą pavyzdį, prie jo pridėdamas sąskaitų faktūrų arba prekių importo dokumentų originalus. Valstybės narės parengia prašytojams skirtą paaiškinamąjį raštą su C priede nurodyta informacija;

b) pateikia tos šalies, kurioje jis įsikūręs, valstybinės institucijos išduotą pažymėjimą, įrodantį, kad jis yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas toje šalyje. Tačiau jeigu 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta atsakinga institucija tokį įrodymą jau turi, pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas neprivalo vėl pateikti naujo įrodymo vienerius metus nuo tos dienos, kai šalies, kurioje jis įsikūręs, valstybinė institucija išdavė pirmąjį pažymėjimą. Valstybės narės negali išduoti tokių pažymėjimų tiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie yra atleisti nuo mokesčio pagal [Šeštosios PVM direktyvos] 24 straipsnio 2 dalį;

c) patvirtina raštišku pareiškimu, kad jis per 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto [pirmos pastraipos] pirmajame ir antrajame sakinyje nurodytą laikotarpį netiekė jokių prekių ir neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis šalies teritorijoje;

d) įsipareigoja grąžinti nepagrįstai jam pervestas sumas.“

7 Minėtos direktyvos 4 straipsnis suformuluotas taip:

„Pridėtinės vertės mokestis gali būti grąžintas tik tiems apmokestinamiesiems asmenims, kaip nurodyta 2 straipsnyje, kurie šalies teritorijoje nėra suteikę jokių paslaugų ar patiekę jokių prekių, kurios būtų laikomos suteiktomis ar patiektomis šalyje, išskyrus paslaugas, nurodytas 1 straipsnio a ir b punktuose, ir kurie:

a) tenkina 3 straipsnio a, b ir d punktuose nurodytas sąlygas;

<…>“

8 Šios direktyvos 6 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės neturi teisės 2 straipsnyje nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims įvesti jokių papildomų reikalavimų be nurodytųjų 3 ir 4 straipsniuose, išskyrus prievolę tam tikrais atvejais pateikti informaciją, kuri būtina norint nustatyti, ar prašymas grąžinti pridėtinės vertės mokestį yra pagrįstas.“

9 Aštuntosios PVM direktyvos 7 straipsnyje nurodyta:

„1. 3 ir 4 straipsniuose aprašytuose prašymuose prašoma grąžinti pridėtinės vertės mokestį už per ne trumpesnį nei trys mėnesiai ir ne ilgesnį kaip vien[i] kalendoriniai metai laikotarpį įsigytas prekes ar gautas paslaugas, už kurias yra išrašytos sąskaitos faktūros, arba importuotas prekes. Prašymai gali apimti ir trumpesnį nei trijų mėnesių laikotarpį, jei tas laikotarpis yra kalendorinių metų likutis. Pastarieji prašymai gali apimti ir sąskaitas faktūras bei prekių importo dokumentus, neįtrauktus į ankstesnius prašymus ir įforminančius tais kalendoriniais metais įvykdytas operacijas. Prašymai pateikiami atsakingai institucijai, nurodytai 9 straipsnio 1 dalyje, per šešis mėnesius nuo kalendorinių metų, kuriais apskaičiuotas tas mokestis, pabaigos.

<…>

3. 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta atsakinga institucija antspauduoja kiekvieną sąskaitą faktūrą ir (arba) prekių importo dokumentą, kad jų nebūtų galima panaudoti antrą kartą vėlesniuose prašymuose, ir per vieną mėnesį tuos dokumentus grąžina.

4. Apie sprendimą dėl pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo turi būti pranešta per šešis mėnesius nuo tos dienos, kai 3 dalyje nurodytai atsakingai institucijai buvo pateiktas prašymas ir visi šios

direktyvos reikalaujami dokumentai, būtini prašymui apsvarstyti. Grąžinamas mokestis pervedamas iki pirmiau minėto laikotarpio pabaigos pareiškėjo nurodymu į grąžinančią valstybę narę arba valstybę narę, kurioje jis įsikūręs. Pastaruoju atveju banko komisiniai už pinigų pervedimą apmokami pareiškėjo.

Atmetus prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokestį, nurodomos priežastys. Skundus dėl atmestų prašymų galima pateikti atitinkamos valstybės narės atsakingai institucijai tomis pačiomis sąlygomis ir terminais, kurie taikomi apmokestinamųjų asmenų, įsisteigusių toje šalyje, prašymams grąžinti mokestį.

<…>“

Direktyva 2006/112/EB

10 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 411 ir 413 straipsniuose numatyta, kad šia direktyva panaikinama Šeštoji PVM direktyva ir ji įsigalioja 2007 m. sausio 1 d.

Direktyva 2008/9/EB

11 Iš 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112 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), 28 straipsnio 1 ir 2 dalių matyti, kad Direktyva 2008/9 taikoma po 2009 m. gruodžio 31 d. pateiktiems prašymams dėl grąžinimo ir kad ja nuo 2010 m. sausio 1 d. panaikinama Aštuntoji PVM direktyva.

Ispanijos teisė

12 1992 m. gruodžio 28 d. *Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. 37/1992) (BOE, Nr. 312, 1992 m. gruodžio 29 d., p. 44247) 119 straipsnyje „Speciali schema, taikoma tam tikriems PVM taikymo teritorijoje neįsisteigusiems verslininkams ar profesinę veiklą vykdantiems subjektams“ nustatyta:

„1. PVM taikymo teritorijoje neįsisteigę verslininkai ar profesinę veiklą vykdantys subjektai, kurie atitinka kitoje pastraipoje numatytas sąlygas, gali pasinaudoti teise į pridėtinės vertės mokesčio, kurį jie sumokėjo arba prireikus kuris jiems buvo perkeltas, grąžinimą pagal šio straipsnio nuostatas.

<…>

2. Šiame straipsnyje nurodytos teisės į PVM grąžinimą įgyvendinimo sąlygos yra šios:

1.º Verslininkai ar profesinę veiklą vykdantys subjektai, ketinantys juo pasinaudoti, turi būti įsisteigę Bendrijoje, Kanarų salose, Seutoje ar Meliljoje arba kitose trečiosiose teritorijose.

<…>

2.º Prašyme nurodytu laikotarpiu [verslininkai ar profesinę veiklą vykdantys subjektai] PVM taikymo teritorijoje nevykdė toliau nurodytų prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, kuriems taikomas PVM:

a) PVM apmokestinamojo asmens prekių tiekimo ir paslaugų teikimo pagal šio įstatymo 84 straipsnio 1 dalies 2, 3 ir 4 punktus;

b) transporto ir papildomų transporto paslaugų, kurios neapmokestinamos PVM pagal šio įstatymo 21, 23, 24 ir 64 straipsnius.

<…>

8. Prašymai grąžinti mokestį gali būti pateikiami tik už ankstesnius metinius arba ketvirčio laikotarpius.

Vis dėlto prašymai grąžinti už trumpesnį laikotarpį yra priimtini su sąlyga, kad atitinkamas laikotarpis baigiasi atitinkamų metų gruodžio 31 dieną.

9. Mokesčių administratorius gali reikalauti, kad suinteresuotieji asmenys pateiktų informaciją ir patvirtinamuosius dokumentus, reikalingus pateiktiems prašymams grąžinti mokestį įvertinti, visų pirma teisingai apskaičiuoti grąžinamo mokesčio sumą pagal šio straipsnio 4 ir 5 dalis.

<…>“

13 1992 m. lapkričio 26 d. *Ley 30/1992 de Regimen juridico de las Administraciones Publicas y del Procedimiento Administrativo Común* (Įstatymas Nr. 30/1992 dėl viešojo administravimo institucijų teisinio režimo ir bendrosios administracinės procedūros) 112 straipsnyje, kuris dabar įtvirtintas 2015 m. spalio 1 d. *Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas* (2015 m. spalio 26 d. Įstatymas Nr. 39/2015 dėl administracinių institucijų bendrųjų administracinių procedūrų) (BOE, Nr. 236, 2015 m. spalio 2 d., p. 89343) 118 straipsnyje, draudžiama „nagrinėjant skundus atsižvelgti į faktines aplinkybes, dokumentus arba pareiškėjo argumentus, kuriuos jis galėjo pateikti su savo pastabomis, bet nepateikė“, ir patikslinama, kad „negalima prašyti surinkti įrodymus, jeigu jie nesurinkti per procedūrą, po kurios priimtas ginčijamas sprendimas, dėl suinteresuotojo asmens kaltės“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 *Auto Service* yra Vokietijoje įsteigta bendrovė; 2006 m. birželio 30 d. ir 2007 m. birželio 29 d. ji pateikė *Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidos* (mokesčių administratoriaus neįsisteigusių apmokestinamųjų asmenų nacionalinis skyrius – PVM, Ispanija; toliau – Ispanijos mokesčių administratorius) prašymus grąžinti PVM, kurį sumokėjo 2005 ir 2006 m. PVM taikymo teritorijoje neįsisteigę verslininkai ar profesinę veiklą vykdantys subjektai (iš viso 407 396,469 EUR).

15 2008 m. kovo 19 d. Ispanijos mokesčių administratorius išsiuntė *Auto Service* du informacijos prašymus, kad ši pateiktų jai sąskaitų faktūrų, kuriomis remdamasi prašė grąžinti šį mokestį, originalus, taip pat patikslintų Ispanijoje įvykdytus sandorius ir su prašymu grąžinti mokestį susijusių įsigytų prekių ar paslaugų paskirtį.

16 2008 m. gruodžio 12 d. *Auto Service* nurodė Ispanijos mokesčių administratoriui, kad ir toliau prašo grąžinti mokestį, tačiau turi sunkumų pateikti prašomus dokumentus.

17 2009 m. vasario 18 d. sprendimais, apie kuriuos *Auto Service* pranešta 2009 m. balandžio 21 d., Ispanijos mokesčių administratorius atmetė šios bendrovės prašymus grąžinti mokestį; 2009 m. vasario 20 d. ši bendrovė administratoriui nurodė, kad ji yra Vokietijos įmonė, kuri verčiasi panaudotų automobilių tiekimu Ispanijos įmonėms pagal išperkamosios nuomos sutartis ir tokių transporto priemonių pardavimu retkarčiais Ispanijos teritorijoje (kartu su šiais paaiškinimais pridėjo kai kuriuos sąskaitų faktūrų patvirtinamuosius dokumentus).

18 *Auto Service* pateikė administracinį skundą dėl sprendimų atmesti prašymus grąžinti mokestį ir pripažino, kad jos atsakymas į prašymus pateikti informaciją yra pavėluotas, taip pat nurodė, kad jis bet kuriuo atveju buvo pateiktas prieš pranešant apie šiuos sprendimus, kartu ji pateikė už suteiktas nuomos paslaugas išrašytas, bet ne visas sąskaitas faktūras, kuriomis remiantis buvo prašoma grąžinti PVM.

19 Prieš priimdamas sprendimą dėl skundo Ispanijos mokesčių administratorius 2009 m. liepos 13 d. išsiuntė *Auto Service* naują informacijos prašymą. Šiuo prašymu *Auto Service* buvo prašoma išsamiai nurodyti įsigytų prekių ir (arba) paslaugų, už kurias buvo prašoma grąžinti PVM, paskirtį ir įrodyti, kad jos skirtos sandoriams, suteikiantiems teisę į grąžinimą. Šiuo tikslu *Auto Service* buvo paprašyta pateikti su klientais sudarytas sutartis ir išrašytas sąskaitas faktūras, valstybės, kurioje ji turėjo buveinę ar pagrindinę verslo vietą, mokesčių institucijų išduotą pažymą, patvirtinančią, kad ji buvo PVM mokėtoja, ir patikslinti jos veiklai taikomą mokesčio tarifą ir proporcingos atskaitos atveju taikytiną procentinę dalį.

20 *Auto Service* neatsakė į šį naują prašymą pateikti informacijos.

21 Neturėdamas visų reikiamų dokumentų 2010 m. vasario 1 d. Ispanijos mokesčių administratorius priėmė sprendimą atmesti administracinį skundą ir patvirtino atsisakymą grąžinti PVM, motyvuodamas tuo, kad *Auto Service* neįrodė savo prašymų pagrįstumo.

22 Šiuo klausimu Ispanijos mokesčių administratorius nurodė suinteresuotajam asmeniui, kad dokumentai, kuriuos jis prašė pateikti, buvo skirti įrodyti sandorių, vykdomų mokesčio taikymo teritorijoje, tikrumui bei prekių ir paslaugų panaudojimui sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą. Administratorius pridūrė, kad šie dokumentai buvo skirti tam, kad jis galėtų patikrinti, ar su klientais sudarytose išperkamosios nuomos sutartyse buvo numatyta galimybė pirkti prekių ir nustatytos pirkimo sąlygos, kad galėtų įvertinti, ar kilnojamasis turtas yra teritorijoje, kurioje taikomas mokestis, ir ar įmonės klientai buvo subjektai arba asmenys, įsikūrę teritorijoje, kurioje taikomas mokestis. Tokios informacijos taip pat buvo prašoma siekiant nustatyti, ar *Auto Service* veikla buvo skirta išperkamosios sutartims, taip pat nustatyti mokesčio tarifą įsisteigimo valstybėje ir taikytiną atskaitymo procentą.

23 Ginčydama šį sprendimą *Auto Service* kreipėsi į *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonominių ir administracinių bylų teismas), šiuo tikslu pateikdama paslaugų teikimo sąskaitas faktūras, išperkamosios nuomos sutartis, kelias periodines PVM deklaracijas ir oficialias Vokietijos valdžios institucijų išduotas pažymas dėl jos, kaip apmokestinamojo asmens, turinčio teisę į atskaitą, statuso.

24 *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonominių ir administracinių bylų teismas) atmetė *Autori Service* reikalavimus, motyvuodamas tuo, kad atitinkami įrodymai turėjo būti pateikti kompetentingam valdžios organui ir jų nebegalima pateikti per skundo nagrinėjimo procedūros etapą.

25 2013 m. sausio 24 d. *Auto Service* pateikė administracinį skundą *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas, Ispanija) dėl *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonominių ir administracinių bylų teismas) sprendimo atmesti skundą. 2016 m. rugsėjo 22 d. sprendimu *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas) atmetė šį skundą.

26 Motyvuodamas šį atmetimą jis, be kita ko, nurodė, kad asmuo, prašantis grąžinti PVM, turi pateikti savo teisės į grąžinimą įrodymus per administracinę procedūrą ir kad jo neatsakymas į administratoriaus prašymus skundo ar administracinio proceso teisme stadijoje negali būti ištaisytas.

27 *Auto Service* dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas, Ispanija).

28 2018 m. rugsėjo 10 d. sprendime *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) pažymėjo, kad, nepaisant to, jog *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonominių ir administracinių bylų teismas) yra kvaziteisminio pobūdžio, jis yra administracinės valdžios institucija, į kurią privaloma kreiptis siekiant pateikti skundą teisme.

29 *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė, kad jeigu yra piktnaudžiaujama teise, pagal Ispanijos teisę administracinių ginčų teismai įpareigojami atsižvelgti į įrodymus, kurių apmokestinamasis asmuo nepateikė mokesčių administratoriui savo bylos administracinio nagrinėjimo stadijoje.

30 Paskui *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) nurodė, kad PVM srityje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, remiantis PVM neutralumo ir proporcingumo principais, pirmenybė teikiama materialinėms PVM atskaitos, o ne formalioms taisyklėms. Taigi Teisingumo Teismas pripažino teisę į atskaitą arba grąžinimą, jeigu paaiškėja, kad buvo įvykdytos materialinės teisės normos, susijusios su tokiomis teisėmis, net jei nebuvo įvykdytos tam tikros formalios sąlygos.

31 Manydamas, kad pagrindinėje byloje buvo įvykdytos Direktyvos 2006/112 119 straipsnyje numatytos teisės į PVM grąžinimą sąlygos, *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) panaikino *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas) sprendimą ir nurodė grąžinti bylą šiam teismui, kad jis priimtų sprendimą, atsižvelgdamas į bylos medžiagoje esančius įrodymus, susijusius su šios bendrovės prašymu grąžinti PVM.

32 *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas) nurodo, kad jeigu jis turėtų taikyti *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) argumentus, labai tikėtina, kad pažeistų Aštuntosios PVM direktyvos 3 ir 7 straipsnius, nes *Auto Service* per šioje nuostatoje nustatytą terminą neįrodė savo teisės į PVM grąžinimą, nors Ispanijos mokesčių administratorius jai suteikė galimybę tai padaryti.

33 Šiuo klausimu jis pabrėžia, kad nors Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad formalių pareigų pažeidimas iš principo negali lemti teisės į atskaitą praradimo, vis dėlto tokie formalūs reikalavimai gali būti materialinė naudojimosi šia teise priemonė ir jais reguliuojama šios teisės įgyvendinimo tvarka ir kontrolė bei tinkamas PVM sistemos veikimas.

34 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad būtent dėl šių argumentų Teisingumo Teismas nustatė, kad galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į PVM atskaitą prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negali būti ginčytina neribotą laiką.

35 Jis nurodo: kadangi Ispanijos mokesčių administratorius ėmėsi visų būtinų priemonių, kad apmokestinamasis asmuo galėtų pateikti dokumentus, patvirtinančius jo teisę į PVM grąžinimą, o pastarasis to nepadarė per Aštuntosios PVM direktyvos 7 straipsnio 1 dalyje nustatytus terminus, šis apmokestinamasis asmuo turi būti laikomas praleidusiu pasinaudojimo teisėmis terminą, kaip Teisingumo Teismas nusprendė 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382) 34 punkte.

36 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad atsižvelgiant į *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimą, pagal kurį momentas, kada apmokestinamasis asmuo pateikia įrodymus, kuriais grindžiamas jo prašymas, neturi reikšmės PVM grąžinimo srityje, reikia įvertinti, ar vėlavimas pateikti šiuos įrodymus yra pagrįstas, ar ne, o tai gali būti laikoma piktnaudžiavimu.

37 Šio teismo teigimu, *Auto Service* pagrindinėje byloje vėlavimas pateikti įrodymų dėl jos teisės į grąžinimą gali būti laikomas jos nesąžiningumo įrodymu, nes ji sąmoningai, tyčia ir be jokios akivaizdžios priežasties nuslėpė nuo administratoriaus informaciją, kuri buvo reikalinga siekiant susigrąžinti PVM, nors jis jai suteikė daug galimybių ją pateikti.

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

„1. Ar turėtų būti laikoma priimtina tai, kad apmokestinamasis asmuo po to, kai mokesčių administratorius pakartotinai jo paprašė įrodyti, kad jis turi teisę į PVM grąžinimą, be jokio pagrįsto pateisinimo nevykdo to, ko jo prašoma, o priėmus sprendimą dėl atsisakymo grąžinti PVM delsia pateikti dokumentus nagrinėjant skundą ne teismo tvarka arba teisme?

2. Ar piktnaudžiavimu teise gali būti laikoma tai, kad apmokestinamasis asmuo be pateisinamos priežasties mokesčių administratoriui nepateikia būtinos, jo teisę pagrindžiančios, informacijos, kai jam buvo leidžiama ir nurodyta tai padaryti, o vietoj to ši informacija vėliau savanoriškai pateikiama administracinį ginčą ne teismo tvarka nagrinėjančiai institucijai arba teismui?

3. Ar neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo, kuris laiku ir be pagrįsto pateisinimo nepateikė būtinos informacijos, kad įrodytų savo teisę į PVM grąžinimą, arba kuris piktnaudžiavo, teisę į PVM grąžinimą praranda pasibaigus numatytam ar tam suteiktam terminui ir administratoriui priėmus sprendimą dėl atsisakymo grąžinti PVM?“

Dėl prejudicinių klausimų

39 Pirmiausia reikia pažymėti, kad *Auto Service* teigia, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą turi būti pripažintas nepriimtinu, nes, pirma, *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) jau išnagrinėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, todėl tai prieštarauja *res judicata* galiai, ir, antra, klausimas, susijęs su piktnaudžiavimu teise, yra teorinis, nes niekada nebuvo pateiktas iki kreipimosi į Teisingumo Teismą.

40 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nacionaliniai teismai turi labai plačią diskreciją teikti Teisingumo Teismui klausimus dėl svarbių Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimo. Tik nacionalinis teismas, nagrinėjantis bylą ir turintis prisiimti atsakomybę dėl priimtino teismo sprendimo, atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes vertina tiek prejudicinio sprendimo reikalingumą savo sprendimui priimti, tiek Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Todėl iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikiami klausimai susiję su Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimu ar galiojimu. Darytina išvada, kad nacionalinių teismų pateiktiems klausimams taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinos tam, kad naudingai atsakytų į šiuos klausimus (šiuo klausimu žr. 2016 m. balandžio 5 d. Sprendimo *PFE*, C-689/13, EU:C:2016:199, 32 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2020 m. liepos 16 d. Sprendimo *Antonio Capaldo*, C-496/19, EU:C:2020:583, 16 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

41 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo Teisingumo Teismui pateikti klausimai yra tiesiogiai susiję su pagrindinės bylos faktinėmis aplinkybėmis.

42 Beje, suformuotoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyta, kad nacionalinės teisės taisyklė, pagal kurią teismams, kurių sprendimas nėra galutinis, privalomi aukštesnės instancijos teismo vertinimai, neatima iš šių teismų galimybės pateikti klausimus dėl Sąjungos teisės, dėl kurios pateikti tokie vertinimai, aiškinimo. Teisingumo Teismas nusprendė, kad teismas, kurio sprendimas nėra galutinis, turi turėti galimybę pateikti Teisingumo Teismui jam rūpimus klausimus, jei mano, jog dėl aukštesnio teismo pateiktų teisinių vertinimų jam galėtų tekti priimti Sąjungos teisės neatitinkantį sprendimą (2019 m. kovo 5 d. Sprendimo *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, 52 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

43 Taigi prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

44 Be to, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, nacionaliniams teismams ir Teisingumo Teismui bendradarbiaujant, kaip numatyta SESV 267 straipsnyje, pastarasis turi pateikti nacionaliniam teismui naudingą atsakymą, kuris leistų priimti sprendimą jo nagrinėjamoje byloje. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas iš visos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos ir, be kita ko, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies gali išskirti Sąjungos teisės normas ir principus, kuriuos reikia išaiškinti atsižvelgiant į pagrindinės bylos dalyką, net jeigu šios nuostatos šio teismo pateiktuose klausimuose aiškiai nenurodytos (2020 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *DenizBank*, C-287/19, EU:C:2020:897, 59 punktas).

45 Savo motyvuojamojoje dalyje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi Direktyva 2006/112, Aštuntąja PVM direktyva ir Direktyva 2008/9, jų neišskirdamas. Teisingumo Teismui pateikiamuose klausimuose jis konkrečiai nenurodo nuostatų, kurias prašo išaiškinti.

46 Vis dėlto iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prašymai grąžinti PVM, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje, Ispanijos mokesčių administratoriui buvo pateikti atitinkamai 2006 m. birželio 20 d. ir 2007 m. birželio 29 d. ir susiję su 2005 ir 2006 mokestiniais metais įvykdytais sandoriais.

47 Pagal Direktyvos 2006/112 411 ir 413 straipsnius ši direktyva, kuria panaikinta Šeštoji PVM direktyva, įsigaliojo tik 2007 m. sausio 1 d. Be to, pagal Direktyvos 2008/9 28 straipsnio 1 dalį ši direktyva, kuria panaikinta Aštuntoji PVM direktyva, taikoma po 2009 m. gruodžio 31 d. pateiktiems prašymams grąžinti PVM.

48 Iš to matyti, kad pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos tik Šeštosios PVM direktyvos ir Aštuntosios PVM direktyvos nuostatos.

Dėl pirmojo ir trečiojo klausimų

49 Pirmuoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Aštuntosios PVM direktyvos nuostatos ir Sąjungos teisės principai, visų pirma mokesčių neutralumo principas, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama atmesti prašymą grąžinti PVM, jeigu apmokestinamasis asmuo per nustatytus terminus nepateikė kompetentingam mokesčių administratoriui visų pagal šią direktyvą reikalaujamų dokumentų ir informacijos, nors šis ir prašė tą padaryti, neatsižvelgiant į tai, kad šis apmokestinamasis asmuo pateikė šiuos dokumentus ir informaciją savo iniciatyva nagrinėjant skundą dėl sprendimo atsisakyti suteikti tokią teisę į grąžinimą ne teismo tvarka arba teisme.

50 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyta, jog, kaip ir teisė į atskaitą, teisė į PVM grąžinimą yra esminis Sąjungos teisės aktuose įtvirtintos bendros PVM sistemos, kurios tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo PVM naštos, mokėtinos arba sumokėtos vykdant ekonominę veiklą, principas. 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 (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – sąskaitos faktūros)*, C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 77 punktas).

51 Ši teisė į kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM grąžinimą, kaip tai numato Aštuntoji direktyva, atitinka Šeštojoje direktyvoje numatytą teisę į pirkimo PVM atskaitą jo buvimo valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo *Daimler ir Widex*, C-318/11 ir C-319/11, EU:C:2012:666, 41 punktą ir 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – sąskaitos faktūros)*, C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 78 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

52 Teisingumo Teismas daug kartų nusprendė, kad teisė į atskaitą, todėl ir į grąžinimą, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ši teisė taikoma nedelsiant dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant pirkimo sandorius (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – sąskaitos faktūros)*, C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 79 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

53 Be to, remiantis suformuota Teisingumo Teismo juripsrudencija, pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų atskaitytas arba grąžintas PVM, jeigu įvykdyti esminiai reikalavimai, net ir tuomet, jeigu apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. Vis dėlto gali būti kitaip, jei dėl formalių reikalavimų pažeidimo negalima pateikti tikslių įrodymų, kad įvykdyti esminiai reikalavimai (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – sąskaitos faktūros)*, C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 80 ir 81 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

54 Iš Aštuntosios PVM direktyvos 3 ir 4 straipsnių matyti, kad apmokestinamasis asmuo gali susigrąžinti PVM tik tuo atveju, jeigu įvykdo šiuose straipsniuose numatytas pareigas, apimančias PVM apmokestinamų sandorių originalų ar importo dokumentų pateikimą PVM grąžinančioje valstybėje narėje.

55 Šiuo klausimu iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad du kartus (2008 m. kovo 19 d. ir *Auto Service* pateikus administracinį skundą, kai buvo atmesti prašymai grąžinti PVM, 2009 m. liepos 13 d.) Ispanijos mokesčių administratorius paprašė šios bendrovės pateikti papildomų įrodymų prie pirminių jos prašymų, be kita ko, visas sąskaitas faktūras, kuriomis grindžiami šie prašymai, ir šios bendrovės buveinės valstybės narės dokumentą, kad bendrovė yra PVM mokėtoja. Vis dėlto minėta bendrovė nepateikė mokesčių administratoriui visų reikalaujamų dokumentų ir informacijos. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šią informaciją ir dokumentus *Auto Service* pateikė vykstant procesui *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonominių ir administracinių bylų teismas).

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

57 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad pagal Šeštosios PVM direktyvos nuostatas nedraudžiamos nacionalinės nuostatos, pagal kurias galima atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą apmokestinamiesiems asmenims, kurių turimose sąskaitose faktūrose trūksta duomenų, net jei šios sąskaitos faktūros papildytos informacija, kuria siekiama patvirtinti jose nurodytų sandorių tikrumą, pobūdį ir sumą, tik mokesčių administratoriui priėmus sprendimą atsisakyti suteikti teisę į atskaitą (2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Petroma Transports ir kt.*, C-271/12, EU:C:2013:297, 34–36 punktai). Šiomis nuostatomis valstybėms narėms taip pat nedraudžiama leisti ištaisyti neišsamias sąskaitas faktūras po to, kai mokesčių administratorius priima tokį sprendimą dėl atsisakymo (2019 m. vasario 14 d. Sprendimo *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, 33 punktas).

58 Taigi pagal analogiją reikia manyti, kad Aštuntosios PVM direktyvos nuostatos nedraudžia nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos gali būti atsisakyta suteikti teisę į PVM grąžinimą, kai apmokestinamasis asmuo be pagrįsto pateisinimo, nepaisydamas jam pateiktų prašymų pateikti informaciją, nepateikia dokumentų, leidžiančių įrodyti, kad įvykdytos esminės grąžinimo sąlygos, prieš mokesčių administratoriui priimant sprendimą. Vis dėlto šios nuostatos netrukdo valstybėms narėms priimti tokių įrodymų priėmus šį sprendimą.

59 Kadangi nacionalinių priemonių, kuriomis atsisakoma atsižvelgti į įrodymus, pateiktus priėmus sprendimą atmesti prašymą grąžinti mokestį, nustatymas nėra reglamentuojamas Aštuntąja PVM direktyva, jos turi būti nustatytos kiekvienos valstybės narės teisės sistemoje vadovaujantis valstybių narių procesinės autonomijos principu, tačiau su sąlyga, kad jos nėra mažiau palankios

nei tos, kurios taikomos panašioms vidaus teisės situacijoms (lygiavertiškumo principas), ir kad dėl jų Sąjungos teisinės sistemos suteiktų teisių įgyvendinimas netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (pagal analogiją žr. 2019 m. vasario 14 d. Sprendimo *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, 35 punktą).

60 Dėl veiksmingumo principo pažymėtina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į PVM permokos grąžinimą prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negalėtų būti užginčyta neribotą laiką (2019 m. vasario 14 d. Sprendimo *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, 41 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

61 Šiuo atveju Ispanijos mokesčių administratorius du kartus paprašė *Auto Service* pateikti trūkstamą informaciją, kuri buvo būtina siekiant įvertinti teisę į pagrindinėje byloje nagrinėjamo PVM grąžinimą. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad terminas atsakyti į šiuos prašymus buvo akivaizdžiai nepakankamas ar kad *Auto Service* įspėjo šį administratorių, kad ji tokios informacijos neturi. Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad šis mokesčių administratorius buvo pakankamai rūpestingas (nors ir be teigiamų rezultatų), kad gautų įrodymus, leidžiančius patvirtinti *Auto Service* pateikto prašymo grąžinti mokestį pagrįstumą. Vadinasi, pasinaudoti teise į PVM grąžinimą *Auto Service* netapo praktiškai neįmanoma arba pernelyg sunku, o tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

62 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat turi patikrinti, ar šiuo atveju laikomasi lygiavertiškumo principo, pagal kurį reikalaujama, kad nacionalinės procesinės nuostatos, reglamentuojančios PVM grąžinimą pagal Aštuntąją PVM direktyvą, nebūtų mažiau palankios nei nuostatos, reglamentuojančios panašias situacijas, kurioms taikoma vidaus teisė (šiuo klausimu žr. 2021 m. birželio 3 d. Sprendimo *Bankia*, C-910/19, EU:C:2021:433, 46 ir 47 punktus).

63 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti: Aštuntosios PVM direktyvos nuostatos ir Sąjungos teisės principai, visų pirma mokesčių neutralumo principas, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiama atmesti prašymą grąžinti PVM, jeigu apmokestinamasis asmuo per nustatytus terminus nepateikė kompetentingam mokesčių administratoriui dokumentų ir informacijos, reikalingų įrodyti jo teisei į PVM grąžinimą, nors šis ir prašė tą padaryti, neatsižvelgiant į tai, kad šis apmokestinamasis asmuo pateikė šiuos dokumentus ir informaciją savo iniciatyva nagrinėjant skundą dėl sprendimo atsisakyti suteikti tokią teisę į grąžinimą ne teismo tvarka arba teisme, su sąlyga, kad laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl antrojo klausimo

64 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Sąjungos teisę reikia aiškinti taip, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo, prašantis grąžinti PVM, per administracinę procedūrą nepateikia mokesčių administratoriaus prašomų dokumentų, tačiau spontaniškai tai daro per vėlesnes procedūras, yra piktnaudžiavimas teise.

65 Svarbu priminti, kad Teisingumo Teismas yra daug kartų nusprendęs, jog asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami. Todėl nacionaliniai teismai ir institucijos turi neleisti pasinaudoti teise į grąžinimą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šia teise naudojamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (pagal analogiją žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 50 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

66 Šiuo klausimu pažymėtina, jog pagal suformuotą jurisprudenciją tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, būtinos dvi sąlygos: pirma, aptariamais sandoriais, nepaisant formalaus atitinkamų Direktyvos 2006/112 ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymo, turi būti gaunama mokestinė nauda, kurią suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik gauti tokią mokestinę naudą (2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, 35 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

67 Šiuo atveju galimo *Auto Service* piktnaudžiavimo konstatavimas yra susijęs ne su sandoriais, dėl kurių buvo pateikti prašymai grąžinti PVM, o su ginčo dėl šio prašymo nagrinėjimo procedūra.

68 Taigi darytina išvada, kad vien tai, jog apmokestinamasis asmuo pateikia dokumentus ir informaciją, patvirtinančius, kad įvykdytos esminės jo teisės į PVM grąžinimą sąlygos, kai kompetentinga administracinės valdžios institucija priima sprendimą atsisakyti jį grąžinti, savaime negali būti laikoma piktnaudžiavimu, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 66 punktą. Iš tiesų pakanka konstatuoti, kad, atsižvelgiant į Teisingumo Teismui pateiktą bylos medžiagą, neatrodo, jog šia aplinkybe buvo siekiama įgyti mokestinį pranašumą, kurio suteikimas prieštarautų Sąjungos teisės nuostatomis, numatančiomis tokią lengvatą, siekiamam tikslui.

69 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą turi būti atsakyta: Sąjungos teisę reikia aiškinti taip, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo, prašantis grąžinti PVM, per administracinę procedūrą nepateikia mokesčių administratoriaus prašomų dokumentų, tačiau spontaniškai tai daro per vėlesnes procedūras, nėra piktnaudžiavimas teise.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

70 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

1. 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntąja Tarybos direktyvos 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka nuostatos ir Sąjungos teisės principai, visų pirma mokesčių neutralumo principas, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiama atmesti prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokestį (PVM), jeigu apmokestinamasis asmuo per nustatytus terminus nepateikė kompetentingam mokesčių administratoriui dokumentų ir informacijos, reikalingų įrodyti jo teisei į PVM grąžinimą, nors šis ir prašė tą padaryti, neatsižvelgiant į tai, kad šis apmokestinamasis asmuo pateikė šiuos dokumentus ir informaciją savo iniciatyva

nagrinėjant skundą dėl sprendimo atsisakyti suteikti tokią teisę į grąžinimą ne teismo tvarka arba teisme, su sąlyga, kad laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

2. **Sąjungos teisę reikia aiškinti taip, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo, prašantis grąžinti pridėtinės vertės mokestį (PVM), per administracinę procedūrą nepateikia mokesčių administratoriaus prašomų dokumentų, tačiau spontaniškai tai daro per vėlesnes procedūras, nėra piktnaudžiavimas teise.**

Parašai.