



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. vasario 14 d.*

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

Byloje C-562/17

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

Nestrade SA

prieš

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija)

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

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorė L. Carrasco Marco, administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

priima šį

* Proceso kalba: ispanų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, 1986, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 129; toliau – Tryliktoji direktyva) nuostatų išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant Šveicarijoje įsteigtos komercinės bendrovės *Nestrade SA* ginčą su *Agencia Estatal de la Administración Tributaria* (AEAT) (Valstybinio mokesčių administratoriaus agentūra, Ispanija) ir *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis administracinis ekonominis teismas, Ispanija) dėl atsisakymo iš dalies gražinti pridėtinės vertės mokestį (PVM) dėl anksčiau nei šis atsisakymas priimto galutinio sprendimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Tryliktoji direktyva

- 3 Tryliktosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsnių ir laikydamosi toliau išvardytų sąlygų, valstybės narės visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, gražina visą [PVM], jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų Bendrijos teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už į šalį importuotas prekes, jei tos prekės [ir paslaugos] naudojamos [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] 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose [nurodytiems sandoriams] arba teikiant paslaugas, nurodytas šios direktyvos 1 straipsnio [1 dalies b punkte].

2. Valstybės narės gali nustatyti, kad trečiosioms valstybėms šio straipsnio 1 dalyje minimas pridėtinės vertės mokesčio sumų gražinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas apyvartos mokesčių srityje.

3. Valstybės narės turi teisę reikalauti skirti atstovą mokesčių klausimais.“

- 4 Tryliktosios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„2 straipsnio 1 dalyje minimos (PVM) sumos gražinamos apmokestinamajam asmeniui padavus prašymą. Valstybės narės nustato prašymų padavimo tvarką, terminus, laikotarpį, kurį prašymas turėtų apimti, nurodo instituciją, įgaliotą priimti prašymus, bei mažiausias pridėtinės vertės mokesčio sumas, kurias susigrąžinti siekiant leidžiama paduoti prašymą. Valstybės narės taip pat nustato pridėtinės vertės mokesčio gražinimo tvarką, įskaitant gražinimo terminus. Jos prašytojui iškelia reikalavimus, būtinus nustatyti, ar prašymas yra pagrįstas, ir užkirsti kelią klastotėms, ypač reikalavimą pateikti įrodymą, kad jis verčiasi ekonomine veikla pagal Direktyvos [77/388] 4 straipsnį. Prašytojas rašytiniu pareiškimu turi patvirtinti, kad per nustatytą laikotarpį nesudarė jokių sandorių, neatitinkančių šios direktyvos 1 straipsnio 1 punkte nustatytų sąlygų.“

Direktyva 2006/112/EB

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

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta [Tryliktosios direktyvos] 1 straipsnyje, [2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, 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)] 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:

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

- 6 Šios direktyvos 171 straipsnyje nurodyta:

„1. PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra 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.

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

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

3. [Tryliktoji] direktyva netaikoma:

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

Ispanijos teisė

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

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

<...>“

- 8 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomo 1992 m. gruodžio 29 d. *Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Karaliaus dekretas Nr. 1624/1992, kuriuo patvirtinamas reglamentas dėl pridėtinės vertės mokesčio) 31 straipsnyje „Gražinimas tam tikroms įmonėms ar verslininkams, neįsikūrusiems [PVM] taikymo teritorijoje, bet įsikūrusiems Bendrijoje, Kanarų salose, Seutoje arba Meliljoje“ numatyta:

„<...>

7. <...>

Jei kyla abejonių dėl nurodomų duomenų prašyme dėl gražinimo arba elektroninėje sąskaitų faktūrų arba importo dokumentų kopijoje galiojimo ar tikslumo, siekdama išnagrinėti šiuos duomenis kompetentinga institucija prireikus gali reikalauti prašymą pateikusių asmenų pateikti jų originalus, pradėdama procedūrą, per kurią siekiama gauti papildomą arba vėlesnę informaciją, kuri nurodyta Įstatymo Nr. 37/1992 119 straipsnio 7 dalyje. Šie originalai turi būti prieinami mokesčių administratoriui per visą mokesčio taikymo senaties terminą.

Į prašymą dėl papildomos arba vėlesnės informacijos jo adresatas turi atsakyti per vieną mėnesį nuo gavimo.

8. Sprendimas dėl prašymo gražinti mokesčių sprendimas turi būti priimtas ir prašymą pateikusiam asmeniui apie jį pranešta per keturis mėnesius nuo tos dienos, kai jį gavo už šio sprendimo priėmimą atsakinga institucija.

Vis dėlto, kai būtina papildoma arba vėlesnė informacija, sprendimas turi būti priimtas ir prašymą pateikusiam asmeniui apie jį pranešta per du mėnesius nuo prašomos informacijos gavimo arba praėjus mėnesiui nuo prašymo dėl informacijos pateikimo, jei į šį prašymą jo adresatas neatsakė. Tokiais atvejais gražinimo procedūros trukmė yra mažiausiai šeši mėnesiai nuo dienos, kai kompetentinga institucija gavo prašymą jį išnagrinėti.

Bet kuriuo atveju, kai būtina papildoma arba vėlesnė informacija, maksimalus prašymo dėl gražinimo nagrinėjimo terminas yra aštuoni mėnesiai nuo prašymo gavimo dienos, ir jis laikomas atmestu, jei po šioje dalyje nurodytų terminų nebuvo gauta aiškaus pranešimo apie jo išnagrinėjimą.

<...>

10. Prašytojas gali ginčyti sprendimą visiškai arba iš dalies atmesti prašymą dėl gražinimo pagal [2003 m. gruodžio 17 d. *Ley 58/2003 General Tributaria* (Įstatymas Nr. 58/2003, kuriuo nustatomas Bendrasis mokesčių kodeksas (toliau – Bendrasis mokesčių kodeksas))] V antraštinės dalies nuostatas.

<...>“

9 Minėto Karaliaus dekreto Nr. 1624/1992 31a straipsnyje nustatyta:

„<...>

3. Sąskaitų faktūrų ir kitų teisę į gražinimą pagrindžiančių dokumentų originalai turi būti prieinami mokesčių administratoriui per visą mokesčio taikymo senaties terminą.

<...>

5. Prašymai dėl gražinimo nagrinėjami ir sprendimai dėl jų priimami pagal šio reglamento 31 straipsnio 6–11 dalis.“

10 Bendrojo mokesčių kodekso 139 straipsnyje „Riboto patikrinimo procedūros užbaigimas“ nurodyta:

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

- a) aiškiu mokesčių administratoriaus sprendimu, kuriame nurodyta kitoje dalyje išvardyta informacija.
- b) pasibaigus šio įstatymo 104 straipsnyje nurodytam terminui, kai nepranešama apie aiškų sprendimą, tačiau tai nekliudo mokesčių administratoriui iš naujo pradėti procedūros laikantis senaties termino.

<...>

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

- a) mokesčių prievolė ar jos elementai ir laikotarpis, su kuriuo susijęs patikrinimas;
- b) konkrečių atliktų veiksmų aprašymas;
- c) sprendimą pagrindžiančių faktinių aplinkybių ir motyvų sąrašas;
- d) tarpinis atsiskaitymas <...>“

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

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

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

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

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 12 *Nestrade*, kurios registruota buveinė ir rezidavimo vieta mokesčių tikslais yra Šveicarijoje, vykdo Ispanijoje PVM apmokestinamus sandorius.
- 13 2010 m. rugsėjo 21 d. *Nestrade* paprašė AEAT pagal neįsikūrusio ūkio subjekto Europos Sąjungoje sumokėto Ispanijos PVM grąžinimo procedūrą grąžinti PVM sumas, sumokėtas už jos tiekėjos *Hero España, S.A.* (toliau – *Hero*) patiektas prekes per 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius. *Nestrade* taip pat paprašė grąžinti PVM, sumokėto už 2010–2008 finansinius metus dėl *Hero* prekių tiekimo, sumas.
- 14 Dėl visų šių finansinių laikotarpių AEAT paprašė *Nestrade* pateikti sąskaitas faktūras, susijusias su *Hero* prekių tiekimu (toliau – teisingos sąskaitos faktūros), nes pirminėse sąskaitose faktūrose buvo nurodytas *Nestrade* Nyderlandų PVM mokėtojo kodas, nors jose turėjo būti nurodytas Šveicarijos PVM mokėtojo kodas.
- 15 2010 m. lapkričio 23 d. AEAT paprašė *Nestrade*, kad per 10 darbo dienų nuo reikalavimo pateikimo (terminas suėjo 2010 m. gruodžio 13 d.) ji pateiktų teisingas sąskaitas faktūras už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius. *Nestrade* neatsakė per nustatytą terminą.
- 16 2011 m. sausio 10 d. *Hero* išsiuntė pataisytas sąskaitas faktūras už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius.
- 17 2011 m. balandžio 5 d. AEAT priėmė sprendimą negrąžinti prašomos 114 662,59 EUR sumos už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius, nes negalėjo nustatyti, kad prašymas yra pagrįstas.
- 18 Šis sprendimas, kurio *Nestrade* neginčijo, tapo galutinis 2011 m. gegužės 14 d.
- 19 2011 m. rugpjūčio 5 d. *Nestrade* iš naujo paprašė AEAT grąžinti pirkimo PVM už 2008–2010 finansinius metus ir, be to, prašė grąžinti pirkimo PVM už laikotarpį nuo 2011 m. sausio mėn. iki 2011 m. kovo mėn. Kartu *Nestrade* pateikė patikslintas sąskaitas faktūras ir panaikino pirmines *Hero* sąskaitas faktūras už kiekvienus iš šių metų, įskaitant už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius.
- 20 2011 m. gruodžio 12 d. sprendime AEAT nusprendė, pirma, grąžinti pirkimo PVM už 2008 ir 2010 finansinius metus, taip pat už 2009 m. pirmąjį ir antrąjį ketvirčius, iš viso 542 094,25 EUR. AEAT manė, kad *Nestrade* atsakė į jos prašymus ir pateikė reikalaujamas patikslintas sąskaitas faktūras. Ji grąžino PVM, kai patikrino, ar tenkinami šio grąžinimo reikalavimai. Antra, AEAT nusprendė atsisakyti grąžinti PVM sumą, atitinkančią dvi sąskaitas faktūras, kurias išdavė *Hero* už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius. Šis atsisakymas buvo grindžiamas tuo, kad 2011 m. balandžio 5 d. sprendimu, kuris tapo galutinis 2011 m. gegužės 14 d., buvo atsisakyta atlikti šį grąžinimą.
- 21 2012 m. kovo 8 d. AEAT patvirtino šį 2011 m. gruodžio 12 d. sprendimą.
- 22 *Nestrade* pateikė administracinį skundą dėl 2011 m. gruodžio 12 d. ir 2012 m. kovo 8 d. AEAT sprendimų. Šis skundas buvo atmetas 2015 m. sausio 22 d. *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis administracinis ekonominis teismas) sprendimu. Pagrindinė atmetimo priežastis – administracinė *res judicata* galia.
- 23 *Nestrade* apskundė 2011 m. gruodžio 12 d. ir 2012 m. kovo 8 d. AEAT sprendimus ir 2015 m. sausio 22 d. *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis administracinis ekonominis teismas) sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

- 24 Tas teismas mano, kad esama tam tikro prieštaravimo tarp, viena vertus, būtinybės laikytis teisinio saugumo principo, susijusio su *res judicata* galią turinčiu administraciniu aktu, kaip antai 2011 m. balandžio 5 d. sprendimas, ir, antra vertus, būtinybės vienodai taikyti Sąjungos teisę, visų pirma Direktyvos 2006/112 nuostatas dėl teisės į PVM atskaitą.
- 25 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad 2013 m. gegužės 8 d. Sprendime *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297) Teisingumo Teismas nusprendė, jog gali būti atsisakoma grąžinti pirkimo PVM, jeigu pataisytos sąskaitos faktūros pateikiamos jau priėmus sprendimą atsisakyti grąžinti PVM. Vis dėlto jam kyla klausimas, ar ši jurisprudencija neturėtų būti taikoma esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai *Nestrade* netrukus sąžiningumo ar bendradarbiavimo su AEAT ir buvo pažeistos jos teisės į gynybą.
- 26 Tokiomis aplinkybėmis *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas, Ispanija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar galima jurisprudenciją, suformuotą [2013 m. gegužės 8 d. Sprendime *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297)], aiškinti taip, kad turi būti grąžinamas PVM, kurio prašo Sąjungoje neįsikūrusi įmonė, neatsižvelgiant į tai, kad jau buvo priimtas nacionalinio mokesčių administratoriaus sprendimas atsisakyti grąžinti šį mokesčių, nes įmonė neįvykdė reikalavimo pateikti informacijos dėl mokesčių mokėtojo kodo, turint omenyje, jog administratorius turėjo šią informaciją, kurią pateikė pareiškėja, vykdydama kitus reikalavimus?

Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

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

Dėl prejudicinių klausimų

- 27 Iš pradžių reikia pažymėti, kad, pirma, savo sprendime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi Direktyvos 2006/112 nuostatomis, susijusiomis su teise į PVM atskaitą ir Teisingumo Teismo jurisprudencija, priimta dėl jų.
- 28 Vis dėlto tai, kad nacionalinis teismas formaliai pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą, nurodydamas tam tikras Sąjungos teisės nuostatas, netrukdo Teisingumo Teismui pateikti šiam teismui išsamaus išaiškinimo, kuris gali būti naudingas sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant į tai, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas apie tai užsimena savo pateiktuose klausimuose. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas turi iš visos nacionalinio teismo pateiktos informacijos, ypač iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies, atrinkti aiškintinus Sąjungos teisės klausimus, atsižvelgdamas į bylos dalyką (2016 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, 43 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 29 Kaip pažymėjo Ispanijos vyriausybė ir Europos Komisija, pagrindinė byla yra susijusi su prašymu grąžinti PVM sumą, kurį pateikė trečiojoje šalyje, t. y. Šveicarijoje, įsteigta bendrovė. Tačiau taisyklės dėl PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Sąjungos teritorijoje, yra įtvirtintos Tryliktojoje direktyvoje, kaip matyti iš jos 2 straipsnio 1 dalies. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nurodė, kad Tryliktosios direktyvos nuostatas, visų pirma 2 straipsnio 1 dalį, reikia laikyti *lex specialis*, palyginti su Direktyvos 2006/112 170 ir 171 straipsniais (2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė*, C-582/08, EU:C:2010:429, 35 punktą).

- 30 Taigi prejudicinius klausimus reikia nagrinėti atsižvelgiant į Tryliktosios direktyvos nuostatas.
- 31 Antra, reikia pažymėti, kad pagrindinė byla susijusi ne su sąskaitos faktūros ištaisymo padariniais laiko atžvilgiu, dėl kurių Teisingumo Teismas jau priėmė sprendimą, kiek tai susiję su teise į atskaitą, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691). Vis dėlto ji susijusi su valstybių narių teise apriboti galimybę ištaisyti klaidingas sąskaitas faktūras, kad būtų pasinaudota teise į PVM grąžinimą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad pagal Ispanijos teisę toks ištaisyimas negali turėti jokio poveikio po to, kai administratoriaus sprendimas atsisakyti grąžinti mokesčių tapo galutinis.
- 32 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia pripažinti, kad savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Tryliktosios direktyvos nuostatas reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiama valstybei narei apriboti laiko atžvilgiu galimybę ištaisyti klaidingas sąskaitas faktūras, pavyzdžiui, ištaisant PVM mokėtojo kodą, iš pradžių įrašytą į sąskaitą faktūrą, kad būtų pasinaudota teise į PVM grąžinimą.
- 33 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 77/388 nuostatas reikia aiškinti taip, kad jomis nedraudžiamos nacionalinės nuostatos, pagal kurias galima atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą apmokestinamiesiems asmenims, kurių turimose sąskaitose faktūrose trūksta duomenų, net jei priėmus tokį sprendimą atsisakyti šios sąskaitos faktūros papildytos informacija, kuria siekiama patvirtinti jose nurodytų sandorių tikrumą, pobūdį ir sumą (šiuo klausimu žr. 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Petroma Transports ir kt.*, C-271/12, EU:C:2013:297, 36 punktą). Vis dėlto pažymėtina, kad Šeštoji direktyva 77/388 taip pat nedraudžia valstybėms narėms priimti ištaisyta sąskaitą faktūrą po to, kai mokesčių administratorius priėmė sprendimą atsisakyti suteikti teisę į atskaitą arba teisę į PVM grąžinimą.
- 34 Tokia išvada taip pat taikoma, kiek tai susiję su Tryliktoja direktyva. Iš tiesų, kaip matyti iš jos 3 straipsnio 1 dalies, valstybės narės nustato tvarką pateikti prašymą grąžinti PVM, įskaitant terminus, ir jos nustato reikalavimus, kurie yra būtini siekiant įvertinti tokio prašymo pagrįstumą.
- 35 Kadangi Tryliktojoje direktyvoje tai neįtvirtinta, priemonių, nustatančių naikinamąjį terminą, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, kuris neištaisė savo klaidingų arba neišsamų sąskaitų faktūrų, kad pasinaudotų teise į PVM grąžinimą, patiria sankcijų, nustatymas turi būti reguliuojamas nacionalinės teisės, su sąlyga, jog, pirma, ši procedūra nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokesčių srityje taikoma taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jos naudojimas teise atskaityti netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (pagal analogiją šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 46 punktą ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 38 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 36 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nacionalinis teismas turi nustatyti, ar nacionalinės priemonės suderinamos su Sąjungos teise, tačiau Teisingumo Teismas gali pateikti visas jo nagrinėjamam ginčui išspręsti naudingas nuorodas (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 36 punktas).
- 37 Kalbant, pirma, apie lygiavertiškumo principą, reikia priminti, kad iš jo išplaukia, jog asmenys, besiremiantys Sąjungos teisės sistemos suteiktomis teisėmis, neturi būtų vertinami mažiau palankiai, palyginti su asmenimis, kurie remiasi vien vidaus pobūdžio teisėmis (2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, 39 punktas).

- 38 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar AEAT pažeidė šį lygiavertiškumo principą, kai atšaukė savo 2011 m. balandžio 5 d. sprendimą pagal Bendrojo mokesčių kodekso 219 straipsnį. Šiuo klausimu pažymėtina, kad remiantis Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiaga niekaip negalima nustatyti, kad šis straipsnis taikomas skirtingai, atsižvelgiant į tai, ar nagrinėjama teisė suteikiama pagal Sąjungos, ar pagal nacionalinę teisę.
- 39 Be to, priešingai, nei per teismo posėdį tvirtino *Nestrade*, lygiavertiškumo principas nėra pažeidžiamas tuo, kad AEAT vertina skirtingai, pirma, prašymą grąžinti pirkimo PVM už 2008 ir 2010 finansinius metus, taip pat už 2009 m. pirmąjį ir antrąjį ketvirčius ir prašymą grąžinti PVM sumas už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius. Toks skirtingas vertinimas, net jei būtų įrodytas, neatskleidžia teisių, suteiktų Sąjungos teisės, ir teisių, kurios yra išimtinai nacionalinio pobūdžio, skirtingo vertinimo.
- 40 Antra, kiek tai susiję su veiksmingumo principu, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad klausimas, ar dėl nacionalinės procedūrinės teisės nuostatos naudojimas Sąjungos teisės fiziniams asmenims suteiktomis teisėmis tampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į šios nuostatos svarbą visame procese, taip pat į įvairiose nacionalinėse institucijose vykdomos procedūros eigą ir ypatumus. Šiomis aplinkybėmis prireikus reikia atsižvelgti į valstybės narės teismų sistemą pagrindžiančius principus, pavyzdžiui, teisės į gynybą apsaugą, teisinio saugumo ir tinkamos proceso eigos principus (2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, 43 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 41 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į PVM permokos grąžinimą prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negalėtų būti užginčyta neribotą laiką (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, 29 punktą). Teisingumo Teismas pripažino, jog teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek mokesčių mokėtoją, tiek administratorių, sumetimais nustatomi protingi senaties terminai ieškiniui pareikšti atitinka Sąjungos teisę. Iš tiesų dėl tokių senaties terminų naudojimas Sąjungos teisėje nustatytais teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, net jei suėjus šiems terminams ieškinys ar jo dalis privalo būti atmesti (2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 42 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 42 2010 m. lapkričio 23 d. AEAT paprašė *Nestrade*, kad per 10 darbo dienų nuo reikalavimo pateikimo (terminas suėjo 2010 m. gruodžio 13 d.) ji pateiktų teisingas sąskaitas faktūras.
- 43 Reikia pažymėti, kad iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad *Nestrade* informavo AEAT, kad neturėjo teisingų sąskaitų faktūrų prašymo šiam administratoriui pateikimo dieną. Be to, iš šio sprendimo matyti, kad *Nestrade* nepateikė šių sąskaitų faktūrų AEAT beveik per trijų mėnesių laikotarpį nuo dienos, kai ji jas gavo, iki dienos, kai buvo priimtas sprendimas atsisakyti grąžinti PVM. *Nestrade* neginčijo šio sprendimo, kol jis tapo galutinis, nors, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, ji galėjo pateikti skundą dėl šio sprendimo per protingą terminą.
- 44 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad pasinaudoti teise į PVM grąžinimą *Nestrade* netapo praktiškai neįmanoma arba pernelyg sunku, o tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 45 Be to, reikia priminti, kad kai mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo turi sumokėti PVM, draudžiama nustatyti papildomas sąlygas, galinčias naudojimąsi teise į PVM atskaitą padaryti neįmanomą (šiuo klausimu žr. 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Uszodaépitő*, C-392/09, EU:C:2010:569, 40 punktą).

- 46 Tokie patys argumentai taikytini ir teisei į PVM grąžinimą. Tačiau, kiek tai susiję su pagrindine byla, atrodo, kaip teigia Komisija, kad AEAT neturėjo duomenų, būtinų siekiant įvertinti pagrindinėje byloje nagrinėjamą teisę į PVM grąžinimą, remdamasi informacija, kurią *Nestrade* pateikė su kitais prašymais dėl grąžinimo, susijusiais su tuo pačiu tiekėju, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 47 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Tryliktosios direktyvos nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas nedraudžiama valstybei narei apriboti laiko atžvilgiu galimybę ištaisyti klaidingas sąskaitas faktūras, pavyzdžiui, ištaisant PVM mokėtojo kodą, iš pradžių įrašytą į sąskaitą faktūrą, kad būtų pasinaudota teise į PVM grąžinimą, su sąlyga, kad laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 48 Kadangi šis procesas 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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

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

Parašai.