



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. kovo 2 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – 138 straipsnio 1 dalis – Sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM – Prekių tiekimas – Mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai – Esminių reikalavimų tenkinimas – Įrodymų pateikimo terminas“

Byloje C-664/21

dėl *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas, Slovėnija) 2021 m. spalio 13 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2021 m. lapkričio 5 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Nec Plus Ultra Cosmetics AG

prieš

Slovėnijos Respubliką

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas D. Gratsias, teisėjai I. Jarukaitis ir Z. Csehi (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Nec Plus Ultra Cosmetics AG*, atstovaujamos *odvetnik* I. Kranjec,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir B. Rous Demiri,

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

priima šį

* Proceso kalba: slovėnų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 131 straipsnio ir 138 straipsnio 1 dalies, taip pat dėl mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principų išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Nec Plus Ultra Cosmetics AG* (toliau – *Nec*) ir *Republika Slovenija* (Slovėnijos Respublika), atstovaujamos *Ministrstvo za finance* (Finansų ministerija, Slovėnija), ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) perskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Direktyvos 2006/112 131 straipsnyje, kuris yra vienintelė IX antraštinės dalies „Neapmokestinimas PVM“ 1 skyriaus nuostata, nustatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

- 4 Šios direktyvos 138 straipsnio, esančio jos IX antraštinės dalies 4 skyriuje, 1 dalis suformuluota taip:

„Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

Slovėnijos teisė

- 5 Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos 2011 m. vasario 4 d. *Zakon o davku na dodano vrednost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; *Uradni list RS*, Nr. 13/11) 46 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

„PVM neapmokestinami:

- „1) prekių pardavėjo, gavėjo ar kito pirma minėtų subjektų vardu veikiančio asmens iš Slovėnijos teritorijos į kitą valstybę narę išsiųstų ar išgabentų prekių tiekimas, kai tos prekės tiekiamos kitam apmokestinamajam ar juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks toje kitoje valstybėje narėje.“

- 6 *Zakon o davčnem postopku* (Mokesčių procedūros įstatymas) (*Uradni list RS*, Nr. 13/11; toliau – *ZDavP-2*) 140 straipsnyje nustatyta:

„(1) Per dešimt dienų nuo mokesčio patikrinimo pabaigos mokesčių administratorius parengia aktą, apie kurį vėliau praneša apmokestinamajam asmeniui. Akte aprašoma nustatyta faktinė situacija, apimanti visus sprendimui reikšmingus faktus ir aplinkybes. Akte atkreipiamas apmokestinamojo asmens dėmesys į galimybę pagal šio straipsnio 2 dalį pateikti naujų faktų ir įrodymų, į kuriuos būtų atsižvelgta. Apmokestinamasis asmuo gali pateikti pastabas dėl akto ne vėliau kaip per 20 dienų nuo pranešimo apie aktą, o apie šią teisę apmokestinamasis asmuo turi būti informuotas pačiame akte. Pastabų pateikimo terminas pratęsiamas gavus apmokestinamojo asmens prašymą, pateiktą iki šio termino pabaigos, jeigu yra pagrįstų pratęsimo priežasčių. Dėl termino pratęsimo priimamas sprendimas. Terminas negali būti pratęsiamas daugiau nei vieną kartą.

(2) Savo pastabose dėl šio straipsnio 1 dalyje nurodyto akto apmokestinamasis asmuo gali pateikti naujų faktų ir įrodymų, tačiau privalo nurodyti priežastis, kodėl jų nepateikė prieš parengiant aktą. Mokesčių administratorius per 30 dienų nuo pastabų gavimo parengia papildomą aktą, jeigu pastabos daro įtaką mokesstinės prievolės dydžiui. Į naujus faktus ir įrodymus atsižvelgiama tik tuo atveju, jeigu jie egzistavo iki akto parengimo ir jei apmokestinamasis asmuo dėl pateisinamos priežasties negalėjo jų nurodyti ar pateikti prieš jį parengiant. Šio straipsnio 1 dalis taikoma pranešimui ir pastabų dėl papildomo akto pateikimui.“

- 7 *ZDavP-2* 141 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Baigęs mokesčio patikrinimą mokesčių administratorius pateikia pranešimą apie mokėtiną mokestį, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 84 straipsnį, arba sprendimą, kuriuo konstatuojami pažeidimai, neturintys įtakos mokesstinės prievolės dydžiui.“

- 8 *Zakon o splošnem upravnem postopku* (Bendrosios administracinės procedūros įstatymas) (*Uradni list RS*, Nr. 24/06) 238 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Administraciniame skunde pareiškėjas gali remtis naujomis faktinėmis aplinkybėmis ir naujais įrodymais, tačiau privalo nurodyti motyvus, dėl kurių jų nenurodė per pirmosios instancijos procedūrą. Į naujas faktines aplinkybes ir naujus įrodymus galima atsižvelgti kaip į skundo pagrindus, tik jeigu jie egzistavo pirmosios instancijos institucijos sprendimo priėmimo metu ir jeigu šalis dėl pateisinamų priežasčių negalėjo jų nurodyti ar pateikti nagrinėjant ginčą.“

- 9 *Zakon o upravnem sporu* (Administracinių bylų teisenos įstatymas) (*Uradni list RS*, Nr. 105/06) 52 straipsnyje nustatyta:

„Nagrinėjant skundą teisme, pareiškėjas gali remtis naujomis faktinėmis aplinkybėmis ir naujais įrodymais, tačiau privalo nurodyti priežastis, dėl kurių jų nenurodė per administracinio akto priėmimo procedūrą. Į naujas faktines aplinkybes ir naujus įrodymus galima atsižvelgti kaip į skundo pagrindus, tik jeigu jie egzistavo pirmosios instancijos institucijos sprendimo dėl administracinio akto priėmimo metu ir jeigu šalis dėl pateisinamų priežasčių negalėjo jų nurodyti ar pateikti per administracinio akto priėmimo procedūrą.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 10 Ieškovė pagrindinėje byloje *Nec* yra Šveicarijoje įsteigta bendrovė. 2017 m. ji tiekė kosmetikos produktus Kroatijoje įsisteigusiam pirkėjui ir vienu atveju – Rumunijoje įsisteigusiam pirkėjui. Kaip teigia *Nec*, šias Slovėnijoje esančias prekes iš sandėlio atsiėmė pirkėjas Kroatijoje arba trečiasis asmuo, veikiantis pirkėjo vardu, ir išvežė iš Slovėnijos į kitą valstybę narę, todėl aptariamam tiekimui buvo taikytas atleidimas nuo PVM, numatytas tiekiant prekes Europos Sąjungos teritorijoje pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo redakcijos 46 straipsnio 1 dalį, galiojusią klostantis faktinėms aplinkybėms pagrindinėje byloje.
- 11 Vykstant 2017 m. mokesčio patikrinimo dėl PVM procedūrai *Finančna uprava Republike Slovenije* (Slovėnijos Respublikos mokesčių administratorius; toliau – pirmosios instancijos mokesčių administratorius) atliko *Nec* įrodymų ir dokumentų, susijusių su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu kitose valstybėse narėse, patikrinimą. 2019 m. vasario 14 d. sprendimu jis paprašė *Nec* pateikti visus su nagrinėjamu tiekimu susijusius dokumentus.
- 12 Atsakydama į šį sprendimą *Nec* pateikė sąskaitas faktūras ir važtaraščių kopijas, įrodančias prekių vežimo iš Slovėnijos į kitą valstybę narę faktą. Tuo metu *Nec* nepateikė pirmosios instancijos mokesčių administratoriui krovinio lydraščių ar kitų važtaraščiuose nurodytų dokumentų; ji nurodė, kad neturi visų dokumentų ir bandys juos gauti.
- 13 2019 m. balandžio 1 d. pirmosios instancijos mokesčių administratorius parengė mokesčio patikrinimo aktą ir pranešė apie jį *Nec*. Savo pastabose dėl akto, pateiktose per tam nustatytą terminą, *Nec* pateikė sąmatų ir krovinio lydraščio kopijas, pagal kurias nagrinėjamos prekės buvo pristatytos į kitą nei Slovėnija valstybę narę. Be to, *Nec* pateisino pavėluotą šių įrodymų pateikimą ir nurodė, kad jos Hamburgo (Vokietija) biuras, atsakingas už prekių tiekimą į Kroatiją, 2018 m. rugpjūčio mėn. nutraukė veiklą ir jai per nustatytą terminą neperdavė visų būtinų dokumentų.
- 14 2019 m. gegužės 30 d. pirmosios instancijos mokesčių administratorius priėmė apmokestinimo sprendimą, juo užbaigė pirmosios instancijos administracinę procedūrą; iš *Nec* buvo pareikalauta sumokėti papildomą PVM sumą už 2017 m. Šiuo klausimu jis konstatavo, kad pateikdama sąskaitas faktūras ir važtaraščius *Nec* neįrodė, kad aptariamoms prekėms iš tikrųjų buvo išgabentos į kitą valstybę narę nei Slovėnija. Todėl nusprendė, kad atitinkamų tiekimų atleidimo nuo PVM sąlygos nebuvo įvykdytos. Šiomis aplinkybėmis dėl pavėluoto jų pateikimo ir remdamasis *ZDavP-2* 140 straipsnio 2 dalimi jis neatsižvelgė į įrodymus, pateiktus po akto parengimo.
- 15 *Nec* skundą dėl sprendimo apmokestinti atmetė Finansų ministerija, veikianti kaip antrosios instancijos mokesčių administratorius; ji patvirtino pirmosios instancijos mokesčių administratoriaus atliktą analizę. Be to, *Nec* pateiktas skundas dėl šios ministerijos sprendimo buvo atmestas *Upravno sodišče* (Administracinis teismas, Slovėnija) sprendimu dėl panašių motyvų kaip ir tie, kurie išplaukia iš mokesčių administratorių sprendimų.
- 16 Paskui *Nec* paprašė leisti *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas, Slovėnija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pateikti kasacinį skundą dėl šio sprendimo. 2020 m. lapkričio 18 d. sprendimu jis iš dalies patenkino šį prašymą, be kita ko, siekdamas išspręsti, jo manymu, svarbų teisės klausimą, susijusį su tuo, ar *ZDavP-2* 140 straipsnio 2 dalyje numatytas naikinamasis terminas, taikomas įrodymų pateikimui mokesčių procedūroje po mokesčio patikrinimo akto parengimo, gali būti viršesnis už PVM sistemos neutralumo principą.

- 17 *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas) pažymi, kad Direktyvoje 2006/112 nenurodyta data, kada prekių tiekėjas nebegali pateikti įrodymų per administracinę procedūrą ar teismo procesą, siekiant nustatyti, ar įvykdytos šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyto neapmokestinimo PVM sąlygos. Jis taip pat pažymi, kad minėtos direktyvos 131 straipsnyje tik numatyta, jog tos pačios direktyvos 2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas valstybių narių nustatytais sąlygomis.
- 18 Šiomis aplinkybėmis šis teismas, be kita ko, nurodo bylą, kurioje buvo priimtas 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, EU:C:2021:723); jame Teisingumo Teismas nagrinėjo panašų klausimą. Vis dėlto šioje byloje susiklosčiusios faktinės aplinkybės ir teisinis pagrindas nėra iš esmės panašūs į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamos bylos faktines aplinkybes ir teisinį pagrindą. Todėl minėtam teismui kyla klausimas, ar šiame sprendime padarytą išvadą galima taikyti ir šioje byloje.
- 19 Šiuo klausimu jis mano, kad jo nagrinėjamoje byloje teisinio saugumo principas yra pakankamai apsaugotas naikinamaisiais terminais, nustatytais ieškiniui pareikšti priėmus sprendimą dėl apmokestinimo, taip pat tvarka, taikytina atsižvelgimui į naujas faktines aplinkybes ir įrodymus per administracinę skundų nagrinėjimo procedūrą ir administracinę ginčo teisenos procedūrą.
- 20 Šiomis aplinkybėmis *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 2006/112 nuostatos, visų pirma jos 131 straipsnis ir 138 straipsnio 1 dalis, taip pat Sąjungos teisės principai, visų pirma mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai, draudžia nacionalines nuostatas, pagal kurias draudžiama pateikti ir rinkti naujus įrodymus, kuriais siekiama įrodyti, kad šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nustatyti esminiai reikalavimai buvo įvykdyti jau per pirmosios instancijos administracinę procedūrą, konkrečiau – pateikti juos pastabose dėl mokesstinio patikrinimo akto, parengto prieš priimant pranešimą apie mokėtiną mokestį?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 21 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar pagal Direktyvos 2006/112 131 straipsnį ir 138 straipsnio 1 dalį, siejamus su mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principais, draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos draudžiama pateikti ir surinkti naujų įrodymų, patvirtinančių, kad šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytos esminės sąlygos įvykdytos per administracinę procedūrą, per kurią buvo priimtas sprendimas dėl apmokestinimo, konkrečiai – po mokesstinio patikrinimo veiksmų, bet prieš priimant šį sprendimą.
- 22 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos teisės į PVM atskaitą srityje matyti, kad PVM bendra sistema turi užtikrinti bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultata, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – sąskaitos faktūros)*, C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 77 punktą).

- 23 Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, 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 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 24 Dėl teisės į PVM atskaitą Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą ar grąžinimą, jei esminiai reikalavimai įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. Vis dėlto gali būti kitaip, jei dėl tokių formalių reikalavimų pažeidimo negalima pateikti tikslų 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 juose nurodyta jurisprudencija).
- 25 Tokie argumentai taip pat taikomi taisyklėms, nustatančioms PVM apmokestinamuosius sandorius, visų pirma susijusioms su tokių sandorių neapmokestinimu, kaip antai numatytiems Direktyvos 2006/112 131 straipsnyje ir 138 straipsnio 1 dalyje, kiek tai susiję su tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimu PVM.
- 26 Šiuo klausimu Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Sąjungoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip tokiam, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.
- 27 Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pagrindinė byla susijusi ne su formalių reikalavimų pažeidimu, dėl kurio negalima pateikti įrodymų, kad buvo įvykdyti esminiai teisės į nagrinėjamo prekių tiekimo neapmokestinimą PVM reikalavimai, bet su data, kada šie įrodymai gali būti pateikti.
- 28 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas dėl 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios 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) nuostatų nusprendė, kad, kiek tai susiję su teise į PVM grąžinimą, jos 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 priimančiam sprendimą. Vis dėlto šios nuostatos netrukdo valstybėms narėms priimti tokių įrodymų priėmus šį sprendimą (2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, 58 punktą).
- 29 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė: kadangi nacionalinių priemonių, kuriomis atsisakoma atsižvelgti į įrodymus, pateiktus priėmus sprendimą atmesti prašymą grąžinti mokesčių, 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) (2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, 59 punktas).
- 30 Tuo remdamasis Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal Aštuntosios PVM direktyvos nuostatas ir Sąjungos teisės principus, visų pirma mokesčių neutralumo principą, 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 (2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, 63 punktas ir rezoliucinė dalis).
- 31 Darytina išvada, kad ši jurisprudencija pagal analogiją taikytina Direktyvos 2006/112 nuostatoms, susijusioms su prekių, siunčiamų ar gabenamų už valstybės narės teritorijos ribų, bet Sąjungoje, tiekimo neapmokestinimu, visų pirma šios direktyvos 138 straipsnio 1 daliai.
- 32 Taigi, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 131 straipsnį, pagal kurį šios direktyvos 2–9 skyriuose numatytais atvejais, tarp kurių yra šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytas neapmokestinimas PVM, neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Sąjungos teisės nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias nustato valstybės narės, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą minėtų neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, nacionalinių priemonių, kuriomis atsisakoma atsižvelgti į įrodymus, kaip antai pagrindinėje byloje, pateiktus priėmus sprendimą atmesti prašymą grąžinti PVM, nustatymas priskirtinas kiekvienos valstybės narės teisės sistemai 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. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, 59 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 33 Dėl, pirma, veiksmingumo principo pažymėtina, kad galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į PVM permokos grąžinimą prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokesstinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negalėtų būti užginčyta neribotą laiką (pagal analogiją žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, 60 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 34 Vis dėlto reikia pažymėti, kad neatsižvelgimas į įrodymus, patvirtinančius, jog tenkinamos prekių tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM sąlygos, lemia situaciją, kai mokesčių neutralumo principas, kurio svarba PVM bendrajai sistemai buvo priminta šio sprendimo 28–30 punktuose ir kuri iš principo negali būti ribojama, yra pažeidžiamas atitinkamos ekonominės veiklos atveju.
- 35 Iš to matyti, kad nors iš tiesų gali būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą PVM esant tam tikroms situacijoms, be kita ko, dėl to, kad atitinkamas ūkio subjektas pavėluotai pateikė įrodymus, būtinus nustatyti šios teisės egzistavimui po kelių nesėkmingų mokesčių administratoriaus priminimų, o procedūra jau buvo teismo nagrinėjimo stadijoje, kaip antai byloje, kurioje priimtas 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, EU:C:2021:723), vis

- dėlto, kai mokesčių administratoriaus atsisako taikyti mokesčių mokėtojai neapmokestinimą PVM etape iki apmokestinimo procedūros, jis turi užtikrinti griežtą mokesčių neutralumo principo laikymąsi.
- 36 Taigi, nors tuo atveju, kai mokesčių administratorius dar nėra priėmęs sprendimo apmokestinti apmokestinamąjį asmenį tuo metu, kai jis pateikia papildomų įrodymų, pagrindžiančių jo reikalaujamą teisę, šiam apmokestinamajam asmeniui gali būti atsakyta atsižvelgti į šias aplinkybes, tačiau tai turi būti grindžiama ypatingomis aplinkybėmis, kaip antai tuo, kad nėra jokio vėlavimo pateisinimo arba aplinkybės, kad vėlavimas lėmė mokesčių pajamų praradimą.
- 37 Iš tiesų dėl atsisakymo atsižvelgti į įrodymus tą dieną, kuri yra iki tokio sprendimo dėl apmokestinimo priėmimo, gali tapti pernelyg sudėtinga pasinaudoti Sąjungos teisės sistemoje pripažintomis teisėmis, nes dėl tokio atsisakymo ribojama apmokestinamojo asmens galimybė pateikti įrodymų, susijusių su esminių sąlygų, leidžiančių būti atleistam nuo PVM, įvykdymu. Taigi atrodo, kad nacionalinės teisės aktai, kurie šiame apmokestinimo procedūros etape neleidžia apmokestinamajam asmeniui pateikti dar trūkstamų įrodymų, kad pagrįstų savo teisę, kuria remiasi, ir kuriais neatsižvelgiama į galimus paaiškinimus dėl priežasčių, dėl kurių šie įrodymai nebuvo pateikti anksčiau, sunkiai suderinami su proporcingumo principu, taip pat su pagrindiniu PVM neutralumo principu.
- 38 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, turi įvertinti, ar atsisakymas atsižvelgti į šias aplinkybes atitinka veiksmingumo principą.
- 39 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, turi atsižvelgti į tai, kad, remiantis jo paties duomenimis, mokesčio patikrinimo aktas neužbaigia mokesčio patikrinimo procedūros ir yra tik tarpinis procesinis veiksmas, kuriuo siekiama informuoti apmokestinamąjį asmenį apie pirmosios instancijos mokesčių administratoriaus nustatytą faktinę situaciją ir galimybę pateikti pastabas.
- 40 Dėl ieškovės pagrindinėje byloje pastabos, kad Slovėnijos Respublika neseniai ėmėsi pakeisti pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus, nes, jos nuomone, šiuo pakeitimu buvo siekiama panaikinti nuostatą, kurioje numatyta, kad į naujus faktus ir įrodymus atsižvelgiama tik tuo atveju, jeigu jie egzistavo iki akto pateikimo, ir kad apmokestinamasis asmuo negalėjo pagrįstai jų nurodyti ir pateikti iki šio pateikimo, pakanka pažymėti, kad ši šalis visiškai netvirtina, kad tai turės įtakos pagrindinėje byloje taikytinam teisiniam pagrindui.
- 41 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šiuo atveju laikomasi lygiavertiškumo principo, pagal kurį reikalaujama, kad nacionalinės procesinės nuostatos, reglamentuojančios neapmokestinimą PVM, taikomą prekių tiekimui Bendrijos viduje, nebūtų mažiau palankios nei nuostatos, reglamentuojančios panašias situacijas, kurioms taikoma vidaus teisė (pagal analogiją žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, 62 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 42 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 131 straipsnis ir 138 straipsnio 1 dalis, siejami su mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos draudžiama pateikti ir surinkti naujų įrodymų, patvirtinančių, kad šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytos esminės sąlygos

įvykdytos per administracinę procedūrą, per kurią buvo priimtas sprendimas dėl apmokestinimo, konkrečiai – po mokestinio patikrinimo veiksmų, bet prieš priimant šį sprendimą, jei laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 131 straipsnis ir 138 straipsnio 1 dalis, siejami su mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principais,

turi būti aiškinami taip:

pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos draudžiama pateikti ir surinkti naujų įrodymų, patvirtinančių, kad šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytos esminės sąlygos įvykdytos per administracinę procedūrą, per kurią buvo priimtas sprendimas dėl apmokestinimo, konkrečiai – po mokestinio patikrinimo veiksmų, bet prieš priimant šį sprendimą, jei laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų.

Parašai.