

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. vasario 14 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Tryliktoji direktyva 86/560/EEB – Pridėtinis vertės mokesčio (PVM) grąžinimo tvarka – Lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai – Europos Sąjungoje neįsteigta zona – 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

Nestrad SA

prieš

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija)

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

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorius L. Carrasco Marco, administratorius,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Nestrad 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

Sprendimas

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 –

prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, 1986, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 129; toliau – Tryliktoji direktyva) nuostat? išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant Šveicarijoje ?steigtos komercin?s bendrov?s *Nestrad SA* gin?? su *Agencia Estatal de la Administración Tributaria* (AEAT) (Valstybinio mokes?i? administratoriaus agent?ra, Ispanija) ir *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis administracinis ekonominis teismas, Ispanija) d?l atsisakymo iš dalies gr?žinti prid?tin?s vert?s mokest? (PVM) d?l anks?iau nei šis atsisakymas priimto galutinio sprendimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Tryliktoji direktyva

3 Tryliktosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsni? ir laikydamosi toliau išvardyt? s?lyg?, valstyb?s nar?s visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? Bendrijos teritorijoje, gr?žina vis? [PVM], j? sumok?t? už kit? apmokestinam?j? asmen? Bendrijos teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiekt? kilnojam?j? turt? arba už ? šal? importuotas prekes, jei tos prek?s [ir paslaugos] naudojamos [1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? 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. Valstyb?s nar?s gali nustatyti, kad tre?iosioms valstyb?ms šio straipsnio 1 dalyje minimas prid?tin?s vert?s mokes?io sum? gr?žinimas taikomas tik tuo atveju, kai tre?iosios valstyb?s užtikrina panašias s?lygas apyvartos mokes?i? srityje.

3. Valstyb?s nar?s turi teis? reikalauti skirti atstov? mokes?i? klausimais.“

4 Tryliktosios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„2 straipsnio 1 dalyje minimos (PVM) sumos gr?žinamos apmokestinamajam asmeniui padavus prašym?. Valstyb?s nar?s nustato prašym? padavimo tvark?, terminus, laikotarp?, kur? prašymas tur?t? apimti, nurodo institucij?, ?galiot? priimti prašymus, bei mažiausias prid?tin?s vert?s mokes?io sumas, kurias susigr?žinti siekiant leidžiama paduoti prašym?. Valstyb?s nar?s taip pat nustato prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo tvark?, ?skaitant gr?žinimo terminus. Jos prašytojui iškelia reikalavimus, b?tinus nustatyti, ar prašymas yra pagr?stas, ir užkirsti keli? klastot?ms, ypa? reikalavim? pateikti ?rodym?, kad jis ver?iasi ekonomine veikla pagal Direktyvos [77/388] 4 straipsn?. Prašytojas rašytiniu pareiškimu turi patvirtinti, kad per nustatyt? laikotarp? nesudar? joki? sandori?, neatitinkan?i? šios direktyvos 1 straipsnio 1 punkte nustatyt? s?lyg?.“

Direktyva 2006/112/EB

5 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io 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, nustatan?ios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto

prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, o yra ?sisteig? kitoje valstyb?je nar?je, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23)] 2 straipsnio 1 punkte ir 3 straipsnyje ir šios direktyvos 171 straipsnyje, n?ra ?sisteig? valstyb?je nar?je, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba ? kuri? importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teis? susigr?žinti š? PVM, jei prek?s ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

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

6 Šios direktyvos 171 straipsnyje nurodyta:

„1. PVM gr?žinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? valstyb?je nar?je, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba ? kuri? importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra ?sisteig? kitoje valstyb?je nar?je, pagal Direktyvoje [2008/9] nustatytas išsamias taisykles.

2. PVM gr?žinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? Bendrijos teritorijoje pagal [Tryliktoje direktyvoje] nustatytas išsamias ?gyvendinimo taisykles.

[Tryliktosios direktyvos] 1 straipsnyje nurodyti apmokestinamieji asmenys, taikant ši? direktyv?, taip pat laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kurie n?ra ?sisteig? Bendrijoje, kai valstyb?je nar?je, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba ? kuri? importuoja PVM apmokestinamas prekes, jie tik tiek? prekes arba teik? paslaugas asmeniui, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM pagal 194–197 ar 199 straipsnius.

3. [Tryliktoji] direktyva netaikoma:

- a) PVM sumoms, kurios pagal PVM gr?žinan?ios valstyb?s nar?s teis?s aktus buvo neteisingai nurodytos s?skaitose fakt?rose;
- b) s?skaitose fakt?rose nurodytoms PVM sumoms už preki? tiekim?, kuris yra arba gali b?ti neapmokestinamas pagal 138 straipsn? arba 146 straipsnio 1 dalies b punkt?.“

Ispanijos teis?

7 Pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms taikomame 1992 m. gruodžio 28 d. *Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido* (?statymas Nr. 37/1992 d?l prid?tin?s vert?s mokes?io) 119a straipsnyje „Gr?žinimo tam tikroms ?mon?ms ar verslininkams, ne?sik?rusiems mokes?io taikymo teritorijoje, Bendrijoje, Kanar? salose, Seutoje arba Meliljoje, specialioji schema“ numatyta:

„Remdamiesi ?gyvendinimo aktuose nustatyta tvarka verslininkai ar profesin? veiki? vykdytys asmenys, ne?sik?r? [PVM] taikymo teritorijoje, Bendrijoje, Kanar? salose, Seutoje arba Meliljoje, gali prašyti gr?žinti [PVM], kur? jie sumok?jo pirkdami prekes arba paslaugas arba importuodami prekes šioje teritorijoje, kai tenkinamos šio ?statymo 119 straipsnyje numatytos s?lygos ir ribojimai, neatsižvelgiant ? v?liau išvardytus specialius atvejus ir laikantis teis?s akt? nustatytos tvarkos:

<...>“

8 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms 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. 624/1992, kuriuo patvirtinamas reglamentas d?l prid?tin?s vert?s mokes?io) 31 straipsnyje

„Gržinimas tam tikroms žmonių ar verslininkams, neįsiskurusiems [PVM] taikymo teritorijoje, bet įsiskurusiems Bendrijoje, Kanarų salose, Seutoje arba Melilijoje“ numatyta:

„<...>

7. <...>

Jei kyla abejonų dėl nurodomų duomenų prašyme dėl gržinimo arba elektroninai suškaitų faktų arba importo dokumentų kopijoje galiojimo ar tikslumo, siekdama išnagrinėti šiuos duomenis kompetentinga institucija prirėikus gali reikalauti prašymų pateikusio asmens pateikti jų originalus, pradėdama procedūrą, per kurią siekiama gauti papildomą arba vėlesnę informaciją, kuri nurodyta įstatymo Nr. 37/1992 119 straipsnyje. Šie originalai turi būti prirėinami mokesčių administratoriui per visų mokesčių taikymo senaties terminų.

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

8. Sprendimas dėl prašymo gržinti mokesčių sprendimas turi būti priimtas ir prašymų 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 prašymų pateikusiam asmeniui apie jį pranešta per du mėnesius nuo prašomos informacijos gavimo arba praėjus mėnesiui nuo prašymo dėl informacijos pateikimo, jei į šį prašymų jo adresatas neatsakė. Tokiais atvejais gržinimo procedūros trukmė yra mažiausiai šeši mėnesiai nuo dienos, kai kompetentinga institucija gavo prašymų jį išnagrinėti.

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

<...>

10. Prašytojas gali ginčyti sprendimų visiškai arba iš dalies atmesti prašymų dėl gržinimo 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. Minuto Karaliaus dekreto Nr. 1624/1992 31a straipsnyje nustatyta:

„<...>

3. Suškaitų faktų ir kitų teisėtų gržinimų pagrindžiančių dokumentų originalai turi būti prirėinami mokesčių administratoriui per visų mokesčių taikymo senaties terminų.

<...>

5. Prašymai dėl gržinimo nagrinėjami ir sprendimai dėl jį 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 nepasibaigęs 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 neįsiskaitusio 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 fakturas, susijusias su *Hero* prekių tiekimu (toliau – teisingos sąskaitos faktūros), nes pirminėje 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 fakturas už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius. *Nestrade* neatsakė per nustatytą terminą.
- 16 2011 m. sausio 10 d. *Hero* išsiuntė pataisytas sąskaitas fakturas už 2009 m. trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirčius.
- 17 2011 m. balandžio 5 d. AEAT priėmė sprendimą neįvertinti 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* neginėjo, 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 fakturas ir panaikino pirmines *Hero* sąskaitas fakturas 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 fakturas. Ji grąžino PVM, kai patikrino, ar tenkinami šio grąžinimo reikalavimai. Antra, AEAT nusprendė atsisakyti grąžinti PVM sumą, atitinkančią dvi sąskaitas fakturas, 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 atmestas 2015 m. sausio 22 d. *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis administracinis ekonominis teismas) sprendimu. Pagrindinis 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* galia 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 aplinkybomis 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* neturėjo sąžiningumo ar bendradarbiavimo su AEAT ir buvo pažeistos jos teisės gynyb.

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-271/297, EU:C:2013:297)], aiškinti taip, kad turi būti grąžinamas PVM, kurio prašo Sąjungoje neatsižvelgiant į tai, kad jau buvo priimtas nacionalinio mokesčių administratoriaus sprendimas atsisakyti grąžinti šį mokestį, nes įmonė nevykdė 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 statyme, procedūros priėmė AEAT ir dėl kurio taip pat buvo panaikintos prašymą pateikusio asmens teisės PVM grąžinimui, taip pažeidžiant jo teises gynyb?“

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 PVM atskaitai ir Teisingumo Teismo jurisprudencija, priimta dėl jo.

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 punktas 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, steigta bendrovė. Tačiau taisyklės dėl PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra steigėjų Sąjungos teritorijoje, yra tvirtintos 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 punktas).

30 Taigi prejudicinius klausimus reikia nagrinėti atsižvelgiant į Tryliktosios direktyvos nuostatas.

31 Antra, reikia pažymėti, kad pagrindinė byla susijusi ne su suskaitos faktūros ištaisymo padariniais laiko atžvilgiu, dėl kurių Teisingumo Teismas jau priėmė sprendimą, kiek tai susiję su teise atskaitai, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691). Vis dėlto

ji susijusi su valstybi? nari? teise apriboti galimyb? ištaisyti klaidingas s?skaitas fakt?ras, kad b?t? pasinaudota teise ? PVM gr?žinim?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas paaiškina, kad pagal Ispanijos teis? toks ištaisymas negali tur?ti jokio poveikio po to, kai administratoriaus sprendimas atsisakyti gr?žinti mokes? tapo galutinis.

32 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, reikia pripažinti, kad savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Tryliktosios direktyvos nuostatas reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiama valstybei narei apriboti laiko atžvilgiu galimyb? ištaisyti klaidingas s?skaitas fakt?ras, pavyzdžiui, ištaisant PVM mok?tojo kod?, iš pradži? ?rašyt? ? s?skait? fakt?r?, kad b?t? pasinaudota teise ? PVM gr?žinim?.

33 Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad Šeštosios direktyvos 77/388 nuostatas reikia aiškinti taip, kad jomis nedraudžiamos nacionalin?s nuostatos, pagal kurias galima atsisakyti suteikti teis? ? PVM atskait? apmokestinamiesiems asmenims, kuri? turimose s?skaitose fakt?rose tr?ksta duomen?, net jei pri?mus tok? sprendim? atsisakyti šios s?skaitos fakt?ros papildytos informacija, kuria siekiama patvirtinti jose nurodyt? sandori? tikrum?, pob?d? ir sum? (šiuo klausimu žr. 2013 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Petroma Transports ir kt.*, C?271/12, EU:C:2013:297, 36 punkt?). Vis d?lto pažym?tina, kad Šeštoji direktyva 77/388 taip pat nedraudžia valstyb?ms nar?ms priimti ištaisyti? s?skait? fakt?r? po to, kai mokes?i? administratorius pri?m? sprendim? atsisakyti suteikti teis? ? atskait? arba teis? ? PVM gr?žinim?.

34 Tokia išvada taip pat taikoma, kiek tai susij? su Trylikt?ja direktyva. Iš ties?, kaip matyti iš jos 3 straipsnio 1 dalies, valstyb?s nar?s nustato tvark? pateikti prašym? gr?žinti PVM, ?skaitant terminus, ir jos nustato reikalavimus, kurie yra b?tini siekiant ?vertinti tokio prašymo pagr?stum?.

35 Kadangi Tryliktojoje direktyvoje tai ne?tvirtinta, priemoni?, nustatan?i? naikinam?j? termin?, kuriam pasibaigus nepakankamai r?pestingas apmokestinamasis asmuo, kuris neištais? savo klaiding? arba neišsami? s?skait? fakt?r?, kad pasinaudot? teise ? PVM gr?žinim?, patiria sankcij?, nustatymas turi b?ti reguliuojamas nacionalin?s teis?s, su s?lyga, jog, pirma, ši proced?ra nacionaline teise pagr?stoms teis?ms mokes?i? srityje taikoma taip pat, kaip ir S?jungos teise pagr?stoms teis?ms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, d?l jos naudojimasis teise atskaityti netampa praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas) (pagal analogij? šiuo klausimu žr. 2008 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C?95/07 ir C?96/07, EU:C:2008:267, 46 punkt? ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 38 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

36 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nacionalinis teismas turi nustatyti, ar nacionalin?s priemon?s suderinamos su S?jungos teise, ta?iau Teisingumo Teismas gali pateikti visas jo nagrin?jamam gin?ui išspr?sti naudingas nuorodas (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 36 punktas).

37 Kalbant, pirma, apie lygiavertiškumo princip?, reikia priminti, kad iš jo išplaukia, jog asmenys, besiremiantys S?jungos teis?s sistemos suteiktomis teis?mis, neturi b?t? vertinami mažiau palankiai, palyginti su asmenimis, kurie remiasi vien vidaus pob?džio teis?mis (2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Santoro*, C?494/16, EU:C:2018:166, 39 punktas).

38 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia sužinoti, ar AEAT pažeid? š? lygiavertiškumo princip?, kai atšauk? savo 2011 m. balandžio 5 d. sprendim? pagal Bendrojo mokes?i? kodekso 219 straipsn?. Šiuo klausimu pažym?tina, kad remiantis Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiaga niekaip negalima nustatyti, kad šis straipsnis taikomas skirtingai, atsižvelgiant ? tai, ar nagrin?jama teis? suteikiama pagal S?jungos, ar pagal nacionalin? teis?.

39 Be to, priešingai, nei per teismo pos?d? tvirtino *Nestrade*, lygiavertiškumo principas n?ra

pažeidžiamas tuo, kad AEAT vertina skirtingai, pirma, prašym? gr?žinti pirkimo PVM už 2008 ir 2010 finansinius metus, taip pat už 2009 m. pirm?j? ir antr?j? ketvir?ius ir prašym? gr?žinti PVM sumas už 2009 m. tre?i?j? ir ketvirt?j? ketvir?ius. Toks skirtingas vertinimas, net jei b?t? ?rodytas, neatskleidžia teisi?, suteikt? S?jungos teis?s, ir teisi?, kurios yra išimtinai nacionalinio pob?džio, skirtingo vertinimo.

40 Antra, kiek tai susij? su veiksmingumo principu, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad klausimas, ar d?l nacionalin?s proced?rin?s teis?s nuostatos naudojimas S?jungos teis?s fiziniams asmenims suteiktomis teis?mis tampa praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas, turi b?ti nagrin?jamas atsižvelgiant ? šios nuostatos svarb? visame procese, taip pat ?vairiose nacionalin?se institucijose vykdomos proced?ros eig? ir ypatumus. Šiomis aplinkyb?mis prireikus reikia atsižvelgti ? valstyb?s nar?s teism? sistem? pagrindžian?ius principus, pavyzdžiui, teis?s ? gynyb? apsaug?, teisinio saugumo ir tinkamos proceso eigos principus (2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Santoro*, C?494/16, EU:C:2018:166, 43 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

41 Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad galimyb? be joki? apribojim? laiko atžvilgiu pasinaudoti teise ? PVM permokos gr?žinim? prieštaraut? teisinio saugumo principui, pagal kur? reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestin? situacija, atsižvelgiant ? jo teises ir pareigas mokes?i? administratoriui, negal?t? b?ti užgin?yta neribot? laik? (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Elsacom*, C?294/11, EU:C:2012:382, 29 punktas). Teisingumo Teismas pripažino, jog teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek mokes?i? mok?tojų, tiek administratori?, sumetimais nustatomi protingi senaties terminai ieškiniui pareikšti atitinka S?jungos teis?. Iš ties? d?l toki? senaties termin? naudojimas S?jungos teis?je nustatytomis teis?mis netampa praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas, net jei su?jus šiems terminams ieškinys ar jo dalis privalo b?ti atmesti (2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Compass Contract Services*, C?38/16, EU:C:2017:454, 42 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

42 2010 m. lapkri?io 23 d. AEAT papraš? *Nestrade*, kad per 10 darbo dien? nuo reikalavimo pateikimo (terminas su?jo 2010 m. gruodžio 13 d.) ji pateikt? teisingas s?skaitas fakt?ras.

43 Reikia pažym?ti, kad iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nematyti, kad *Nestrade* informavo AEAT, kad netur?jo teising? s?skait? fakt?r? prašymo šiam administratoriui pateikimo dien?. Be to, iš šio sprendimo matyti, kad *Nestrade* nepateik? ši? s?skait? fakt?r? AEAT beveik per trijų mėnesių laikotarp? nuo dienos, kai ji jas gavo, iki dienos, kai buvo priimtas sprendimas atsisakyti gr?žinti PVM. *Nestrade* negin?ijo šio sprendimo, kol jis tapo galutinis, nors, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, ji gal?jo pateikti skund? d?l šio sprendimo per proting? termin?.

44 Tokiomis aplinkyb?mis reikia konstatuoti, kad pasinaudoti teise ? PVM gr?žinim? *Nestrade* netapo praktiškai ne?manoma arba pernelyg sunku, o tai dar turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

45 Be to, reikia priminti, kad kai mokes?i? administratorius turi reikiamus duomenis nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo turi sumok?ti PVM, draudžiama nustatyti papildomas s?lygas, galin?ias naudojim?si teise ? PVM atskait? padaryti ne?manom? (šiuo klausimu žr. 2010 m. rugs?jo 30 d. Sprendimo *Uszodaépit?*, C?392/09, EU:C:2010:569, 40 punkt?).

46 Tokie patys argumentai taikytini ir teisei ? PVM gr?žinim?. Ta?iau, kiek tai susij? su pagrindine byla, atrodo, kaip teigia Komisija, kad AEAT netur?jo duomen?, b?tin? siekiant ?vertinti pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis? ? PVM gr?žinim?, remdamasi informacija, kuri? *Nestrade* pateik? su kitais prašymais d?l gr?žinimo, susijusiais su tuo pa?iu tiek?ju, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

47 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, 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 fakturas, pavyzdžiui, ištaisant PVM mokėtojo kodą, iš pradžių rašytą sąskaitą fakturą, 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 patekusio 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 statymų suderinimo – pridėtinas vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sisteminiai Bendrijos teritorijoje, tvarkos nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas nedraudžiama valstybei narei apriboti laiko atžvilgiu galimybę ištaisyti klaidingas sąskaitas fakturas, pavyzdžiui, ištaisant pridėtinas vertės mokesčio (PVM) mokėtojo kodą, iš pradžių rašytą sąskaitą fakturą, 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.

* Proceso kalba: ispanų.