

Byla C-346/19

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2019 m. gegužės 2 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzhof (Vokietija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. vasario 13 d.

Atsakovė ir kasatorė:

Bundeszentralamt für Steuern

Pareiškėja ir kita kasacinio proceso šalis:

Y-GmbH

Pagrindinės bylos dalykas

Pridėtinės vertės mokestis – Direktyvoje 2006/112/EB numatytas pridėtinės vertės mokesčio grąžinimas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje – Referencinio numerio nurodymas vietoj sąskaitos faktūros numerio

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar 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 (toliau – Direktyva 2008/9/EB), 8 straipsnio 2 dalies d punktą, kuriame

- nustatyta, kad prašyme grąžinti PVM kiekvienos PVM grąžinančios valstybės narės ir kiekvienos sąskaitos faktūros atveju, be kita ko, turi būti nurodytas sąskaitos faktūros numeris, reikia aiškinti taip, kad taip pat pakanka nurodyti referencinį sąskaitos faktūros numerį, kuris yra pateiktas sąskaitos faktūros dokumente kaip papildomas identifikavimo kriterijus greta sąskaitos faktūros numerio?
2. Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta neigiamai: ar prašymas grąžinti PVM, kuriame vietoj sąskaitos faktūros numerio yra nurodytas sąskaitos faktūros referencinis numeris, formaliai yra išsamus ir gali būti laikomas pateiktu per nustatytą terminą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/9/EB 15 straipsnio 1 dalies antrą sakinį?
 3. Ar atsakant į antrąjį klausimą reikia atsižvelgti į tai, kad apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs PVM grąžinančioje valstybėje narėje, nuovokaus pareiškėjo požiūriu ir pagal įsisteigimo valstybės elektroninio portalo bei pagal PVM grąžinančios valstybės narės formos išvaizdą turėjo teisę daryti prielaidą, jog prašyme nurodytai sąskaitai faktūrai identifikuoti pakanka įrašyti kitą numerį nei sąskaitos faktūros numerį tam, kad toks prašymas būtų laikomas formaliai išsamiu ir pateiktu per nustatytą terminą?

Nurodomi Sąjungos teisės aktai

2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti 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, konkrečiai jos 8 straipsnio 2 dalies d punktas ir 15 straipsnio 1 dalies antras sakinys

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, konkrečiai jos 226 straipsnio 2 punktas

Nurodomi nacionalinės teisės aktai

Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos, nustatytos 2009 m. *Jahressteuergesetz* (Metinio pajamų mokesčio įstatymas) 7 straipsnio 13 punkto c papunkčiu, *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 18 straipsnio 9 dalies pirmas ir antras sakiniai

2009 m. *Jahressteuergesetz* nustatytos redakcijos, taikytinos grąžinimo laikotarpiu, *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Nutarimas dėl Apyvartos mokesčio įstatymo įgyvendinimo, toliau – *UStDV*) 59 ir paskesni straipsniai

Bylos aplinkybių ir proceso santrauka

- 1 Pareiškėja yra Austrijoje įsteigta bendrovė. 2012 m. spalio 29 d. ji paprašė grąžinti jai pirkimo PVM už laikotarpį nuo 2012 m. liepos iki rugsėjo mėn. Prašymas grąžinti PVM atsakovei, *Bundeszentralamt für Steuern* (Federalinė centrinė mokesčių tarnyba), buvo pateiktas elektroniniu būdu Austrijos mokesčių administratoriaus sukurtame portale.
- 2 Prašymas buvo susijęs su sąskaitomis faktūromis, išrašytomis už degalų tiekimą; pareiškėja dėl jų reikalauja teisės į atskaitą. Prašymo priede pareiškėja įrašė ne atitinkamose sąskaitose faktūrose nurodytą sąskaitos faktūros numerį, o kitą, referencinį numerį, taip pat nurodytą sąskaitoje faktūroje ir naudojamą pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje.
- 3 2013 m. sausio 25 d. sprendimu *Bundeszentralamt für Steuern* nustatė, kad grąžintino pirkimo PVM dydis yra 31 296,09 EUR, o likusias prašymo dalis atmetė motyvuodama tuo, kad prašymo priede, kitaip nei reikalaujama pagal teisės aktus, nebuvo pateikti sąskaitose faktūrose nurodyti sąskaitų faktūrų numeriai.
- 4 Šios nuomonės *Bundeszentralamt für Steuern* laikėsi ir 2014 m. sausio 7 d. sprendime, kurį priėmė išnagrinėjusi pareiškėjos prieštaravimą. Jos teigimu, pareiškėja per nustatytą terminą, kuris baigėsi 2013 m. rugsėjo 30 d., nepateikė teisės aktų reikalavimus atitinkančio prašymo grąžinti pirkimo PVM. *Bundeszentralamt für Steuern* tvirtina jau anksčiau atkreipusi pareiškėjos dėmesį į tai, kad prašymuose privaloma nurodyti sąskaitos faktūros numerį. Todėl, jos manymu, pareiškėja galėjo per nustatytą terminą pateikti duomenis teisės aktų reikalaujama forma.
- 5 Pareiškėja pateikė skundą *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija), kuris jį patenkino, laikydamas prašymą grąžinti PVM tinkamu. Teismo nuomone, vietoj sąskaitos faktūros numerio nurodytas referencinis numeris nereiškia, kad prašymas grąžinti PVM negalioja, jei šis prašymas, kaip antai nagrinėjamu atveju, negali būti laikomas esančiu „be turinio“, nes identifikuoti atitinkamą sąskaitą faktūrą leidžia ir referencinis numeris.
- 6 Šį sprendimą *Bundeszentralamt für Steuern* kasacine tvarka apskundė *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija). Jos manymu, *Finanzgericht Köln* neteisingai aiškino Direktyvos 2008/9/EB 8 straipsnio 2 dalį.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 7 Remdamasis nacionaline teise, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas paliktų galioti *Finanzgericht Köln* sprendimą, o kasacinį skundą atmetų kaip nepagrįstą. Tačiau jam kyla klausimas, ar tokia išvada dera su Sąjungos teise, nes jis turi abejonių dėl Direktyvos 2008/9/EB 8 straipsnio 2 dalies d punkto ir 15 straipsnio 1 dalies antro sakinio tinkamo aiškinimo.

- 8 Dėl pirmojo klausimo: neaišku, ar Direktyvos 2008/9/EB 8 straipsnio 2 dalies d punktą, kuriame nustatyta, kad prašyme grąžinti PVM kiekvienos PVM grąžinančios valstybės narės ir kiekvienos sąskaitos faktūros atveju, be kita ko, turi būti nurodytas „sąskaitos faktūros numeris“, galima aiškinti taip, kad pakanka ir sąskaitos faktūros referencinio numerio, kuris kaip papildomas kriterijus yra nurodytas sąskaitoje faktūroje greta jos numerio.
- 9 Taip pat prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas klausia, ar Direktyvos 2008/9/EB 8 straipsnio 2 dalies d punkto sąvoka „sąskaitos faktūros numeris“ reiškia tą patį, ką ir Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 2 punkte minimas „unikalus sąskaitos-faktūros vienos ar kelių serijų eilės numeris“. Besiskiriančios Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 2 punkto ir Direktyvos 2008/9/EB 8 straipsnio 2 dalies d punkto formuluotės leidžia preziumuoti, kad vieno iš sąskaitoje faktūroje pateiktų, ją identifikuoti leidžiančių kriterijų nurodymas yra pakankama prašymo grąžinti pirkimo PVM galiojimo sąlyga ir kad šis kriterijus nebūtinai privalo būti sąskaitos faktūros numeris, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 2 punktą – tai gali būti ir bet koks kitas sąskaitoje faktūroje pateiktas ir ją identifikuoti leidžiantis kriterijus.
- 10 Šiuo klausimu reikia atsižvelgti į tai, kad Direktyva 2008/9/EB nesiekia nei nustatyti naudoti teisę į PVM grąžinimą sąlygų, nei apibrėžti šios teisės apimties. Šios direktyvos 5 straipsnio antroje pastraipoje numatyta, kad, nepažeidžiant jos 6 straipsnio ir siekiant joje užsibrėžtų tikslų, teisė į pirkimo PVM grąžinimą nustatoma pagal Direktyvą 2006/112, kaip ši taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje (žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimą *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 35 punktas).
- 11 Todėl valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens teisė į kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM grąžinimą, kaip tai numatyta Direktyvoje 2008/9, atitinka Direktyvoje 2006/112 jam numatytą teisę į pirkimo PVM atskaitą jo valstybėje narėje (žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimą *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Atskaitos, taigi ir grąžinimo, sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdamant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimą *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Todėl, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo manymu, pagal neutralumo principą yra reikalaujama Direktyvos 2008/9/EB 8 straipsnio 2 dalies d punkte minimą „sąskaitos faktūros numerį“ aiškinti taip, kad teikiant prašymą grąžinti PVM pakanka pateikti ir sąskaitoje faktūroje nurodytą kitą vienareikšmišką identifikavimo kriterijų.
- 12 Tiesa, toks aiškinimas galėtų nederėti su tuo, kad teisė į PVM atskaitą vis dėlto siejama tiek su esminių, tiek su formalių reikalavimų ar sąlygų laikymusi (žr.

2018 m. kovo 21 d. Sprendimą *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Dėl teisės į PVM atskaitą pasinaudojimo detalių Direktyvos 2006/112/EB 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220-236 ir 238-240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą (žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimą *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Tai reiškia, kad gali būti, jog Direktyvos 2008/9/EB 8 straipsnio 2 dalies d punktą reikia aiškinti siaurai – taip, kad, teikiant prašymą grąžinti PVM, teisės aktų reikalavimus atitinka tik sąskaitos faktūros numeris, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 2 punktą.

- 13 Tačiau griežtas Direktyvos 2008/9/EB 8 straipsnio 2 dalies d punkto aiškinimas gali sukelti neproporcingų pasekmių. Iki galo užpildytas prašymas grąžinti pirkimo PVM turi sudaryti institucijai galimybes greitai (t. y. per keturis mėnesius nuo prašymo gavimo dienos, žr. Direktyvos 2008/9/EB 19 straipsnio 2 dalį) įvertinti PVM grąžinimo sąlygas. Vertinant šiuo požiūriu, prašyme nurodžius referencinį numerį Direktyvos 2008/9/EB 8 straipsnio 2 dalies d punkto reikalavimų yra laikomasi, nes jis leidžia prašymą grąžinti pirkimo PVM tikrinančiai institucijai vienareikšmiškai identifikuoti sąskaitą faktūrą. Sąskaitos faktūros numerio, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 2 punktą, nurodymas prašyme grąžinti PVM pasiekti nustatytam tikslui – vienareikšmiškai identifikuoti sąskaitą faktūrą – yra tinkamas, bet nebūtinai.
- 14 Dėl antrojo klausimo: jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas klausia, ar prašymas grąžinti PVM, kuriame yra nurodytas sąskaitos faktūros referencinis numeris, yra laikytinas formaliai išsamiu ir pateiktu per nustatytą terminą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/9/EB 15 straipsnio 1 dalies antrą sakinį.
- 15 Direktyvos 2008/9/EB 15 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje nustatyta, kad prašymas laikomas pateiktu tik tuo atveju, jeigu pareiškėjas įrašė visą informaciją, kurios reikalaujama pagal Direktyvos 2008/9/EB 8 straipsnį. Prašymas, kuriame vietoj sąskaitos faktūros numerio, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 2 punktą, yra nurodytas tą pačią funkciją atliekantis referencinis numeris, – tuo atveju, jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai – prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo manymu, būtų neteisingas, bet išsamus.
- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, kad prašymo grąžinti pirkimo PVM galiojimo sąlyga pagal Direktyvos 2008/9/EB 15 straipsnio 1 dalies antrą sakinį yra ne jo turinio teisingumas, o formalus išsamumas. Tai, kiek galima spręsti, atitinka ir Europos Komisijos požiūrį. 2019 m. sausio 24 d. ji nutarė pareikšti ieškinį Teisingumo Teisme Vokietijos Federacinei Respublikai, nes kitų valstybių narių įmonių prašymai grąžinti PVM būdavo atmetami nepaprašant iš pareiškėjų papildomų duomenų, jei, Vokietijos institucijų

nuomone, informacijos apie patiektas prekes ar suteiktas paslaugas nepakakdavo sprendimui dėl PVM grąžinimo priimti.

- 17 Dėl trečiojo klausimo: prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas klausia, ar pareiškėja, kaip apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs PVM grąžinančioje valstybėje narėje, vertindama prašymo grąžinti PVM pateikimo terminą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/9/EB 15 straipsnio 1 dalies antrą sakinį, nuovokaus pareiškėjo požiūriu turėjo teisę daryti prielaidą, jog prašyme nurodytos sąskaitos faktūros identifikavimo tikslais pakanka įrašyti kitą numerį nei sąskaitos faktūros numerį tam, kad toks prašymas būtų laikomas pateiktu nustatyta tvarka ar bent jau formaliai išsamiau ir pateiktu per nustatytą terminą.
- 18 Šis klausimas kyla todėl, kad, kaip nustatė *Finanzgericht Köln*, prašymo priedo laukelio, kuriame, *Bundeszentralamt für Steuern* manymu, turi būti įrašytas sąskaitos faktūros numeris, pavadinimas yra visai ne „sąskaitos faktūros numeris“, o bendra formuluotė „dokumento numeris“. Be to, Austrijos mokesčių administratoriaus sukurtame ir pareiškėjos naudojamame portale, kuriame galima pateikti prašymus elektroniniu būdu, vartojamas dar kitoks pavadinimas – „nuorodos numeris“.