

Lieta C-346/19

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2019. gada 2. maijs

Iesniedzējtiesa:

Bundesfinanzhof (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 13. februāris

Atbildētāja un revīzijas sūdzības iesniedzēja:

Bundeszentralamt für Steuern

Prasītāja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā:

Y GmbH

Pamatlietas priekšmets

Pievienotās vērtības nodoklis – Pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšana saskaņā ar Direktīvu 2006/112/EK nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī – Atsauces numura norādīšana rēķina numura vietā

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai Padomes Direktīvas 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (Direktīva 2008/9/EK), 8. panta 2. punkta d) apakšpunkts,

- saskaņā ar kuru atmaksas pieteikumā katrai atmaksas dalībvalstij un par katru rēķinu tostarp ir jānorāda rēķina numurs, ir jāinterpretē tādējādi, ka ir arī pietiekami norādīt rēķina atsaucē numuru, kas kā identifikācijas papildkritērijs papildus rēķina numuram ir norādīts attaisnojuma dokumentā?
- 2) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir noliedzoša, vai atmaksas pieteikums, kurā rēķina numura vietā ir norādīts rēķina atsaucē numurs, ir uzskatāms par formāli pilnīgu un laikus iesniegtu Direktīvas 2008/9/EK 15. panta 1. punkta otrā teikuma izpratnē?
 - 3) Vai, atbildot uz otro jautājumu, ir jāņem vērā, ka nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, no saprātīga pieteikuma iesniedzēja viedokļa, pamatojoties uz rezidences dalībvalstī izveidotu elektronisku portālu un veidlapu atmaksas dalībvalstī, drīkstēja pieņemt, ka, lai iesniegtais pieteikums būtu uzskatāms par pareizu, katrā ziņā formāli pilnīgu un savlaicīgu, lai varētu identificēt attiecīgo rēķinu, ir pietiekami ierakstīt nevis rēķina numuru, bet citu numuru?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, it īpaši tās 8. panta 2. punkta d) apakšpunkts un 15. panta 1. punkta otrais teikums.

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, it īpaši tās 226. panta 2. punkts

Atbilstošās valsts tiesību normas

Umsatzsteuergesetz (Apgrozījuma nodokļa likums, *UStG*) – pamatlietā piemērojamā redakcijā saskaņā ar *Jahressteuergesetz 2009* [Likuma par 2009. gada nodokļiem] 7. panta 13. punkta c) apakšpunktu – 18. panta 9. punkta pirmais un otrais teikums

Umsatzsteuers-Durchführungsverordnung (Noteikumi par apgrozījuma nodokļa piemērošanu, *UStDV*) – atmaksas periodam piemērojamā redakcijā saskaņā ar Likumu par 2009. gada nodokļiem – 59. un nākamie panti

Īss faktu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja ir Austrijā reģistrēta sabiedrība. 2012. gada 29. oktobrī tā iesniedza pieteikumu par laikposmā no 2012. gada jūlija līdz septembrim samaksātā priekšnodokļa atmaksu. Izmantojot portālu, ko Austrijā izveidojusi nodokļu

administrācija, atmaksas pieteikums tika elektroniski nosūtīts atbildētājam *Bundeszentralamt für Steuern* [Federālajai centrālajai nodokļu iestādei (Vācija).

- 2 Pieteikums attiecās uz degvielas piegādes rēķiniem, no kuriem prasītāja atskaita priekšnodokli. Pieteikuma pielikumā prasītāja norādīja nevis attiecīgajos rēķinos minēto rēķina numuru, bet gan citu, rēķinā ierakstītu un prasītājas grāmatvedībā iekļautu atsauces numuru.
- 3 Ar 2013. gada 25. janvāra lēmumu Federālā centrālā nodokļu iestāde noteica atmaksājamo priekšnodokli par attiecīgo laikposmu 31 296,09 EUR apmērā un pārējā daļā noraidīja pieteikumu, pamatojoties uz to, ka, neievērojot tiesību aktu prasības, pieteikuma pielikumā nav ierakstīti rēķinos norādītie rēķinu numuri.
- 4 Šo nostāju Federālā centrālā nodokļu iestāde saglabāja arī 2014. gada 7. janvāra lēmumā par prasītājas sūdzību. Pieteikuma iesniegšanas termiņā, kas beidzās 2013. gada 30. septembrī, prasītāja neesot iesniegusi priekšnodokļa atmaksas pieteikumu, kas atbilstu tiesību aktu prasībām. Jau saistībā ar agrākiem pieteikumiem prasītāja esot tikusi informēta par to, ka nebija norādīti rēķinu numuri. Tāpēc prasītājai bija iespēja pieteikuma iesniegšanas termiņā iesniegt informāciju tiesību aktos prasītajā formā.
- 5 Prasītāja cēla prasību *Finanzgericht Köln* [Kēlnes Finanšu tiesā] (Vācija), kas apmierināja prasību, jo uzskatīja, ka atmaksas pieteikums ir pareizs. Tas, ka rēķina numura vietā kļūdaini tika norādīts atsauces numurs, nenozīmējot, ka priekšnodokļa atmaksas pieteikums kļūst nederīgs, ja – kā šajā gadījumā – to nevar uzskatīt par “saturiski tukšu”, jo arī atsauces numurs ļauj identificēt konkrētu rēķinu.
- 6 Federālā centrālā nodokļu iestāde iesniedza revīzijas sūdzību *Bundesfinanzhof* [Federālajai Finanšu tiesai] (Vācija). Tā uzskatīja, ka *Finanzgericht Köln* ir nepareizi interpretējusi Direktīvas 2008/9 8. panta 2. punktu.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 7 Pamatojoties uz valsts tiesībām, iesniedzējtiesa apstiprinātu *Finanzgericht Köln* nolēmumu un noraidītu revīzijas sūdzību kā nepamatotu. Tomēr tā jautā, vai šāds rezultāts atbilst Savienības tiesībām, jo iesniedzējtiesa šaubās, vai Direktīvas 2008/9 8. panta 2. punkta d) apakšpunkta un 15. panta 1. punkta otrā teikuma interpretācija ir pareiza.
- 8 Par pirmo jautājumu: nav skaidrs, vai Direktīvas 2008/9 8. panta 2. punkta d) apakšpunktu, saskaņā ar kuru atmaksas pieteikumā katrai dalībvalstij un par katru rēķinu tostarp ir jānorāda “rēķina numurs”, var interpretēt tādējādi, ka ir arī pietiekami norādīt rēķina atsauces numuru, kas kā papildu kritērijs ir norādīts rēķinā papildus rēķina numuram.

- 9 Iesniedzējtiesa arī jautā, vai Direktīvas 2008/9 8. panta 2. punkta d) apakšpunktā minētais jēdziens “rēķina numurs” nozīmē to pašu, ko –saskaņā ar Direktīvas 2006/112 226. panta 2. punktu nepieciešamais “kārtas numurs, pamatojoties uz vien[u] vai vairākām sērijām, kas unikāli identificē rēķinu”. Atšķirīgie formulējumi Direktīvas 2006/112 226. panta 2. punktā un Direktīvas 2008/9 8. panta 2. punkta d) apakšpunktā ļauj pieņemt, ka, lai priekšnodokļa atmaksas pieteikums būtu spēkā, ir pietiekami norādīt vienu no rēķinā norādītajiem kritērijiem, kas ļauj to identificēt, taču tam nav obligāti jābūt rēķina numuram Direktīvas 2006/112 226. panta 2. punkta izpratnē, bet pietiek arī ar citu rēķinā ierakstītu identifikācijas kritēriju.
- 10 Šajā gadījumā ir jāņem vērā, ka Direktīvas 2008/9 uzdevums nav nedz definēt tiesību uz atmaksāšanu nosacījumus, nedz to apjomu. Saskaņā ar šīs direktīvas 5. panta otro daļu, neskarot tās 6. pantu, priekšnodokļa atmaksāšanas tiesības nosaka saskaņā ar Direktīvu 2006/112, kā šo direktīvu piemēro atmaksas dalībvalstī (skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 35. punkts).
- 11 Tāpēc vienā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja tiesības saskaņā ar Direktīvu 2008/9 atgūt citā dalībvalstī samaksāto PVN ir atbilstīgas tam par labu Direktīvā 2006/112 noteiktajām tiesībām atskaitīt savā dalībvalstī samaksāto priekšnodokli (skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 36. punkts un tajā minētā judikatūra). Priekšnodokļa atskaitīšanas un tādējādi arī atmaksāšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visu veidu saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no tās mērķa vai rezultāta, ja vien šai darbībai principā ir piemērojams PVN (skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 38. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādēļ iesniedzējtiesas skatījumā saskaņā ar neitralitātes principu “rēķina numurs” Direktīvas 2008/9 8. panta 2. punkta d) apakšpunktā būtu jāsaprot tādējādi, ka saistībā ar atmaksas pieteikumu ir arī pietiekami norādīt rēķinā ierakstītu, citu nepārprotamu identifikācijas kritēriju.
- 12 To varētu nepieļaut tas, ka tiesību atskaitīt priekšnodokli priekšnoteikums ir gan materiāltiesisks, gan formālo prasību un nosacījumu ievērošana (skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 40. punkts un tajā minētā judikatūra). Attiecībā uz tiesību atskaitīt priekšnodokli īstenošanas noteikumiem Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir jāaglabā rēķins, kas izrakstīts saskaņā ar tās 220.-236. pantu un 238.-240. pantu (skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 42. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi Direktīvas 2008/9 8. panta 2. punkta d) apakšpunkts, iespējams, būtu jāsaprot šauri tādējādi, ka saistībā ar atmaksas pieteikumu prasības ir izpildītas tikai tad, ja ir norādīts rēķina numurs Direktīvas 2006/112 226. panta 2. punkta izpratnē.

- 13 Tomēr Direktīvas 2008/9 8. panta 2. punkta d) apakšpunkta šaura izpratne var radīt nesamērīgas sekas. Pilnībā aizpildīts priekšnodokļa atmaksas pieteikums ļautu iestādei pārbaudīt nodokļa atmaksāšanas nosacījumus visdrīzākajā laikā (proti, četru mēnešu laikā pēc atmaksas pieteikuma saņemšanas, skat. Direktīvas 2008/9 19. panta 2. punkts). No šāda viedokļa, norādot pieteikumā atsauces numuru, Direktīvas 2008/9 8. panta 2. punkta d) apakšpunkta prasības ir izpildītas, jo šis atsauces numurs ļauj iestādei nepārprotami identificēt rēķinu priekšnodokļa atmaksas pieteikuma pārbaudes laikā. Tas, ka atmaksas pieteikumā tiek norādīts rēķina numurs Direktīvas 2006/112 226. panta 2. punkta izpratnē, ir atbilstīga un lietderīga, taču ne obligāti nepieciešama darbība, lai sasniegtu mērķi spēt nepārprotami identificēt rēķinu.
- 14 Par otro jautājumu: ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai atmaksas pieteikums, kurā ir norādīts rēķina atsauces numurs, ir uzskatāms par formāli pilnīgu un laikus iesniegtu Direktīvas 2008/9 15. panta 1. punkta otrā teikuma izpratnē.
- 15 Saskaņā ar Direktīvas 2008/9 15. panta 1. punkta otro teikumu atmaksas pieteikumu uzskata par iesniegtu tikai tad, ja pieteikuma iesniedzējs ir norādījis visu, tostarp Direktīvas 2008/9 8. pantā prasīto informāciju. Pieteikums, kurā Direktīvas 2006/112 226. panta 2. punktā minētā rēķina numura vietā ir norādīts funkcionāli identisks atsauces numurs, gadījumā – ja atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir noliedzoša – iesniedzējtiesas skatījumā būtu gan nepareizs, taču ne nepilnīgs.
- 16 Iesniedzējtiesa uzskata, ka priekšnodokļa atmaksas pieteikuma spēkā esamības priekšnoteikums Direktīvas 2008/9 15. panta 1. punkta otrā teikuma izpratnē ir nevis tā satura pareizība, bet gan tā formālais pilnīgums. Tas acīmredzami atbilst arī Eiropas Komisijas nostājai. 2019. gada 24. janvārī Komisija nolēma vērsties Tiesā pret Vācijas Federatīvo Republiku, jo tā bija noraidījusi citu dalībvalstu uzņēmumu iesniegtus atmaksas pieteikumus, nepieprasot papildu informāciju no pieteikuma iesniedzēja, ja, pēc Vācijas iestāžu domām, informācija par piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu veidu nav pietiekama lēmuma pieņemšanai par PVN atmaksu.
- 17 Par trešo jautājumu: iesniedzējtiesa jautā, vai saistībā ar atmaksas pieteikuma savlaicīgu iesniegšanu Direktīvas 2008/9 15. panta 1. punkta otrā teikuma izpratnē prasītāja kā nodokļa maksātāja, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, no saprātīga pieteikuma iesniedzēja viedokļa drīkstēja pieņemt, ka, lai iesniegtais pieteikums būtu uzskatāms par pareizu, katrā ziņā formāli pilnīgu un savlaicīgu, ir pietiekami ierakstīt citu numuru, nevis rēķina numuru, lai varētu identificēt attiecīgo rēķinu.
- 18 Šis jautājums rodas tāpēc, ka saskaņā ar *Finanzgericht Köln* konstatējumiem atmaksas pieteikumam pievienotā pielikuma attiecīgās ailes, kurā *Bundeszentralamt für Steuern* skatījumā ir jāieraksta rēķina numurs, nosaukums nemaz nav “Rēķina numurs”, bet gan vispārīgais formulējums “Attaisnojuma

dokumenta Nr.” Turklāt elektroniskas pieteikumu iesniegšanas portālā, ko dara pieejamu Austrijas administrācija un ko izmanto prasītāja, ir norādīts cits, no iepriekš minētā nosaukuma atšķirīgs nosaukums, proti, “Atsauces numurs”.

DARBA VERSIJA