

Byla C-433/08

Yaesu Europe BV

prieš

Bundeszentralamt für Steuern

(*Bundesfinanzhof* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Aštuntoji PVM direktyva – PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka – A priedas – Prašymas grąžinti PVM – Šiame prašyme vartojama sąvoka „parašas“ – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos reikalaujama paties apmokestinamojo asmens arba jo įstatyminio atstovo, išskyrus galiojantį, parašo“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Mokesčio grąžinimas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje

(*Tarybos direktyvos 79/1072 A priedas*)

Aštuntosios direktyvos 79/1072 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka A priede esančiame pavyzdyje pateiktame prašyme grąžinti PVM vartojama sąvoka „parašas“ yra Bendrijos teisės sąvoka, kuri turi būti aiškinama vienodai ta prasme, jog toks prašymas grąžinti PVM neturi būti būtinai asmeniškai pasirašytas apmokestinamojo asmens; šiuo atžvilgiu gali pakakti galiojantio parašo.

(žr. 29 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. gruodžio 3 d.(*)

„Aštuntoji PVM direktyva – PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka – A priedas – Prašymas grąžinti PVM – Šiame prašyme vartojama sąvoka „parašas“ – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos reikalaujama apmokestinamojo asmens asmeninio arba jo įstatyminio atstovo, išskyrus galiojantį, parašo“

Byloje C-433/08

d.1 *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2008 m. rugpjūčio 13 d. Nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo

2008 m. spalio 1 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Yaesu Europe BV

prieš

Bundeszentralamt für Steuern,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas einantis trečiosios kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (pranešėjas) ir J. Malenovský,

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2009 m. rugsėjo 16 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Yaesu Europe BV*, atstovaujamos *Rechtsanwalt* B. Burgmaier,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos C. Pesendorfer,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra šalieji šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk. 1 t., p. 79, toliau – Aštuntoji direktyva) A priedo išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp Nyderlanduose įsteigtos bendrovės *Yaesu Europe BV* ir *Bundeszentralamt für Steuern* (Federalinė centrinė mokesčių tarnyba toliau – *Bundeszentralamt*), pastarajai atmetus prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), kurį ši bendrovė sumokėjo Vokietijoje.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Aštuntosios direktyvos trečioje–penktoje konstatuojamosiose dalyse numatyta:

„kadangi reikia panaikinti šiuo metu galiojančią valstybių narių taisyklę neatitikimus, kurie kartais trukdo laisvai prekybai ir konkurencijai;

kadangi Bendrijos taisyklės vedimas šioje srityje labai paskatins asmenų, prekių ir paslaugų judėjimo liberalizavimą ir padės užbaigti ekonominės integracijos procesą;

kadangi tokios taisyklės neturi leisti nevienodai traktuoti skirtingose valstybėse narėse susikūrusi apmokestinamųjų asmenų.“

4 Aštuntosios direktyvos 3 straipsnio a punkte numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kaip nurodyta 2 straipsnyje, kuris netiek jokių prekių ar neteik jokių paslaugų, kurios būtų laikomos suteiktomis ar patiektomis šalies teritorijoje, norėdamas atgauti pridėtinąs vertės mokestį:

a) pateikia kompetentingai institucijai, nurodytai 9 straipsnio 1 dalyje [pirmojoje pastraipoje], prašymą pagal A priede duotą pavyzdį, prie jo pridėdamas sąskaitų faktūrą arba prekių importo dokumentų originalus. Valstybės narės parengia prašytojams skirtą paaiškinamąjį raštą su C priede nurodyta informacija.“

5 Aštuntosios direktyvos 6 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės neturi teisės 2 straipsnyje nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims vesti jokių papildomų reikalavimų be nurodyto 3 ir 4 straipsniuose, išskyrus prievolę tam tikrais atvejais pateikti informaciją, kuri būtų norint nustatyti, ar prašymas grąžinti pridėtinąs vertės mokestį yra pagrįstas.“

6 Aštuntosios direktyvos A priede esančiame prašymo grąžinti PVM pavyzdyje paskutinėje eilutėje šalia prašymo užpildymo vietos ir jo pateikimo datos minimas žodis „parašas“ be jokių kitų nuorodų.

Nacionalinės teisės aktai

7 Pagrindinei bylai taikomoje 2005 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz* 2005, BGBl. 2005 I, p. 386, toliau – *UStG*) 18 straipsnio 9 dalies redakcijoje numatyta:

„<...> Prašymas grąžinti PVM pateikiamas per šešių mėnesių laikotarpį, prasidedantį nuo kalendorinio metų, kuriais atsirado teisė susigrąžinti, pabaigos. Šio subjekto pats apskaituoja grąžintiną sumą, o pirkimo PVM sumas pagrindžia pateikdamas sąskaitų faktūrą ir prekių importo dokumentų originalus. Prašymą grąžinti pirkimo PVM šio subjekto turi pasirašyti asmeniškai. <...>“

8 Mokesčių kodekso (*Abgabenordnung*, toliau – AO) 79 straipsnio „Veiksnumas“ 1 dalies 3 punkte, be kita ko, nustatyta, kad procesinius veiksmus gali atlikti juridiniai asmenys, asociacijos arba fondai, atstovaujami įstatyminio atstovo arba *ad hoc* atstovo.

9 AO 150 straipsnio 3 dalyje, reglamentuojančioje mokesčių deklaracijos formą ir turinį, nustatyta:

„Jeigu pagal mokesčių įstatymus apmokestinamasis asmuo mokesčių deklaraciją privalo pasirašyti asmeniškai, galiotiniam pasirašyti leidžiama tik tuomet, kai apmokestinamasis asmuo pats negali pasirašyti dėl savo fizinės ar psichinės būklės arba dėl ilgalaikio išvykimo. Asmens parašo gali būti pareikalauta vėliau, išnykus priežastims, kurios buvo kliūtys pasirašyti

asmeniškai.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

10 2006 m. birželio 30 d. *Yeasu Europe* pateik? prašym? gr?žinti Vokietijoje sumok?to pirkimo PVM už laikotarp? nuo 2005 m. sausio iki gruodžio m?nesio. Šis prašymas užpildytas naudojantis šiuo tikslu min?toje valstyb?je nar?je nustatytu oficialiu formuliaru, kurio 9 laukelyje nurodyta „paties asmens parašas ir ?mon?s antspaudas“.

11 Šio prašymo lydraštyje Vokietijoje ?sisteig? *Yaesu Europe* advokatai, kurie formuliere vadinami atstovais, šios bendrov?s ?galiotais pasirašyti, nurod?, kad š? prašym? jie pasiraš? klient?s pavedimu. D?l to prie šio laiško buvo prid?tas „?galiojimas pirkimo PVM gr?žinimo proced?roje“, kur? išdav? ieškov?s pagrindin?je byloje ?galiotasis atstovas ir kuriuo šie advokatai ?galiojami teisiškai atstovauti pastarajai visose PVM gr?žinimo proced?rose.

12 2006 m. rugs?jo 1 d. Sprendimu *Bundeszentralamt* atmet? *Yeasu Europe* pateikt? prašym? gr?žinti PVM motyvuodama tuo, kad pažeidžiant *UStG* 18 straipsnio 9 dal? jis nebuvo pasirašytas asmeniškai.

13 Atmetus skund?, *Yaesu Europe* pateik? skund? *Finanzgericht*. Šis laik?si tokios pa?ios nuomon?s kaip *Bundeszentralamt* nuspr?sdamas, kad *UStG* 18 straipsnio 9 dalimi nepažeidžiami Aštuntosios direktyvos 3 ir 6 straipsniai ir kad A priede esan?iame pavyzdyje nurodytas „parašas“ turi b?ti aiškinamas kaip b?tinai tik asmeninis apmokestinamojo asmens parašas. Bet kuriuo atveju EB 249 straipsnio tre?iojoje pastraipoje Vokietijos ?statym? leid?jui šiuo atžvilgiu suteikiama ?gyvendinimo autonomija.

14 *Yaesu Europe* pateik? *Bundesfinanzhof* kasacin? skund?, kuriame iš esm?s tvirtina, kad *Finanzgericht* klaidingai išaiškino Aštuntosios direktyvos A priede duotame pavyzdyje vartojam? s?vok? „parašas“, ir šiuo atžvilgiu remiasi keli? valstybi? nari?, kuriose aiškiai leidžiama pasirašyti prašym? gr?žinti PVM per ?galiotin?, pavyzdžiais. Be to, ji mano, kad ši s?voka Europos bendrijoje turi b?ti aiškinama vienodai.

15 *Bundesfinanzhof*, nusprend?s netaikyti AO 79 straipsnio 1 dalies 3 punkto ir 150 straipsnio 3 dalies ir manydamas, kad turi abejoni? d?l *UStG* 18 straipsnio 9 dalies suderinamumo su Bendrijos teise, nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar <...> Aštuntosios direktyvos <...> A priede, susijusiam su prašymo gr?žinti [PVM] pateikimu pagal šios direktyvos 3 straipsnio a punkt?, esan?iame pavyzdyje vartojama s?voka „parašas“ yra vienodai aiškintina Bendrijos teis?s s?voka?

2. Jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai:

Ar s?vok? „parašas“ reikia suprasti taip, kad prašymas gr?žinti mokest? turi b?ti pasirašytas asmeniškai apmokestinamojo asmens arba – juridinio asmens atveju – ?statyminio atstovo, ar pakanka ?galiotinio, pavyzdžiui, atstovo mokes?i? klausimais ar apmokestinamojo asmens darbuotojo, parašo?“

D?l prejudicini? klausim?

16 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Aštuntosios direktyvos A priede esan?iame prašymo gr?žinti PVM pavyzdyje vartojama s?voka „parašas“ yra vienodai aiškintina Bendrijos teis?s s?voka, ir prireikus, ar ši? s?vok? reikia suprasti taip, kad toks prašymas turi b?ti pasirašytas asmeniškai

apmokestinamojo asmens, ar pakanka, jog j? pasirašyt? ?galiotinis.

17 Šiuo atžvilgiu pirmiausia primintina, kad Aštuntojoje direktyvoje n?ra jokio s?vokos „parašas“ apibr?žimo ir jokios nuorodos ? valstybi? nari? teis?, taikom? norint nustatyti šios s?vokos prasm? bei apimt?.

18 Ta?iau pagal nusistov?jusi? teismo praktik? tiek iš vienodo Bendrijos teis?s taikymo, tiek iš lygyb?s principo reikalavim? išplaukia, kad tuomet, kai Bendrijos teis?s nuostatoje aiškiai nenurodoma valstybi? nari? teis?, taikoma norint nustatyti jos prasm? bei apimt?, paprastai ji visoje Bendrijoje turi b?ti aiškinama nepriklausomai ir vienodai, atsižvelgiant ? nuostatos kontekst? ir nagrin?jamu teis?s aktu siekiam? tiksl? (žr., be kita ko, 1984 m. sausio 18 d. Sprendimo *Ekro*, 327/82, Rink. p. 107, 11 punkt?; 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Linster*, C?287/98, Rink. p. I?6917, 43 punkt? ir 2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Infopaq International*, C?5/08, Rink. p. I?0000, 27 punkt?).

19 Šie reikalavimai ypa? taikytini ir Aštuntajai direktyvai, atsižvelgiant ? jos pavadinim? ir tre?ios bei penktos konstatuojam?j? dali? nuostatas.

20 Iš ties? iš šios direktyvos tre?ios bei penktos konstatuojam?j? dali? matyti, kad ja siekiama suderinti valstyb?je nar?je apmokestinam?j? asmen?, ?sisteigusi? kitoje valstyb?je nar?je, sumok?to PVM gr?žinimo tvark?, panaikinant Direktyvos pri?mimo metu galiojusi? valstybi? nari? taisykli? neatitikimus ir stengiantis neleisti nevienodai vertinti skirtingose valstyb?se nar?se ?sik?rusi? apmokestinam?j? asmen?.

21 Taigi Aštunt?ja direktyva siekiama suderinti 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, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23) 17 straipsnio 3 dalyje nustatyt? teis?s ? PVM gr?žinim? ?gyvendinimo tvark? (žr., be kita ko, 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Monte dei Paschi Di Siena*, C?136/99, Rink. p. I?6109, 20 punkt? ir 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, Rink. p. I?2425, 26 punkt?).

22 Tod?l šios direktyvos A priede iš anksto nustatytas aiškus prašymo gr?žinti PVM pavyzdys, kuriuo b?tent siekiama suderinti proced?ras, susijusias su tokiu prašymu, kalbant apie apmokestinam?j? asmen?, ?sisteigusi? kitoje valstyb?je nar?je, sumok?tu mokes?iu. Ta?iau šis suderinimo tikslas bus pasiektas, tik jei šiame pavyzdyje vartojamos s?vokos visose valstyb?se nar?se tur?s toki? pa?i? reikšm?.

23 Darytina išvada, kad Aštuntosios direktyvos A priede esan?iame pavyzdyje vartojama s?voka „parašas“ yra Bendrijos teis?s s?voka, kurios prasm? ir apimtis turi b?ti vienodos visose valstyb?se nar?se. Tod?l Teisingumo Teismas turi pateikti šios s?vokos nepriklausom? ir vienod? aiškinim? Bendrijos teis?s sistemoje.

24 Šiuo atžvilgiu reikia priminti nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, pagal kuri? aiškinant Bendrijos teis?s nuostat? reikia atsižvelgti ne tik ? jos formuluot?, bet ir ? kontekst? bei teis?s akto, kuriame ji ?tvirtinta, tikslus (žr., be kita ko, 1983 m. lapkri?io 17 d. Sprendimo *Merck*, 292/82, Rink. p. I?3781, 12 punkt?; 2007 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Schouten*, C?34/05, Rink. p. I?1687, 25 punkt? ir 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Klarenberg*, C?466/07, Rink. p. I?0000, 37 punkt?).

25 Pirmiausia primintina, kad Aštuntosios direktyvos A priedo tekste n?ra jokios nuorodos d?l jame minimos s?vokos „parašas“. Iš ties? šiame priede papras?iausia reikalaujama „parašo“ ir niekaip nepatikslinama, kokius konkre?ius požymius jis turi atitikti, pavyzdžiui, b?ti paties

apmokestinamojo asmens parašas, kai, atvirksčiai, prieš kitas nuorodas minėtame priede, pavyzdžiui, prieš pavadinimą ar veiklos pobūdį, aiškiai pridėtas žodis „pareiškėjo“.

26 Be to, iš Aštuntosios direktyvos 3 straipsnio a punkto matyti, kad apmokestinamasis asmuo turi pateikti prašymą grąžinti PVM, atitinkantį A priede esantį pavyzdį. Iš tos pačios direktyvos 6 straipsnio taip pat matyti, kad valstybės narės neturi teisės apmokestinamiesiems asmenims įvesti jokių papildomų reikalavimų be nurodymų 3 ir 4 straipsniuose, išskyrus prievolę tam tikrais atvejais pateikti informaciją, kuri būtina norint nustatyti, ar prašymas grąžinti PVM yra pagrįstas. Darytina išvada, kad tiek, kiek tai susiję su šiuo pavyzdyje vartojama sąvoka „parašas“, 6 straipsnis prieštarauja tam, kad iš apmokestinamojo asmens būtų reikalaujama įvykdyti kitus nei šiame pavyzdyje nurodyti reikalavimai, kaip antai kad būtų pasirašęs pats apmokestinamasis asmuo.

27 Galiausiai, kaip matyti iš šio sprendimo 19–22 punktų, toks kontekstu pagrįstas aiškinimas atitinka Aštuntosios direktyvos suderinimo tikslą. Iš tiesų šios direktyvos A priede iš anksto nustatant aiškų prašymo grąžinti PVM pavyzdį direktyvos tikslą būtų galima pasiekti, tik jei šiame pavyzdyje nurodytos sąvokos visose valstybėse narėse turėtų tokią pačią prasmę bei apimtį ir nebūtų viršyti šioje direktyvoje aiškiai įtvirtinti reikalavimai. Leidus valstybei narei nustatyti apmokestinamajam asmeniui kitus nei šiame pavyzdyje nurodytieji reikalavimus, kaip antai kad asmeniškai būtų pasirašęs apmokestinamasis asmuo, būtų įtvirtintas nesuderinamas su minėtu tikslu formalumas.

28 Be to, svarbu patikslinti, kad, priešingai nei 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoje Tarybos direktyvoje 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 129), Aštuntojoje direktyvoje nėra aiškiai numatytos galimybės paskirti galiotiną, tačiau tai juo labiau nereikia, jog šia direktyva neleidžiama prašymą grąžinti PVM pagal tos pačios direktyvos A priede esantį pavyzdį pasirašyti galiotiniui.

29 Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip, kad Aštuntosios direktyvos A priede esančiame pavyzdyje pateiktame prašyme grąžinti PVM vartojama sąvoka „parašas“ yra vienodai aiškintina Bendrijos teisėje ta prasme, jog toks prašymas grąžinti PVM neturi būti būtinai asmeniškai pasirašytas apmokestinamojo asmens, tačiau šiuo atžvilgiu gali pakakti galiotinio parašo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

30 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų šalies teritorijoje, tvarka A priede esančiame pavyzdyje pateiktame prašyme grąžinti PVM vartojama sąvoka „parašas“ yra vienodai aiškintina Bendrijos teisėje ta prasme, jog toks prašymas grąžinti PVM neturi būti būtinai asmeniškai pasirašytas apmokestinamojo asmens, tačiau šiuo atžvilgiu gali pakakti galiotinio parašo.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių?.