

62019CJ0346

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. gruodžio 17 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – PVM grąžinimas – Direktyva 2008/9/EB – 8 straipsnio 2 dalies d punktas – 15 straipsnis – Sąskaitos faktūros numerio nurodymas – Prašymas grąžinti PVM“

Byloje C-346/19

dėl Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2019 m. vasario 13 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gegužės 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Bundeszentralamt für Steuern

prieš

Y-GmbH

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešis, teisėjai E. Juhász (pranešėjas) ir I. Jarukaitis,

generalinis advokatas E. Tanchev,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

Y-GmbH, atstovaujamos Steuerberater G. Thurmayer ir Steuerberaterin S. Ledermüller,

–

Vokietijos vyriausybė, atstovaujamos J. Möller ir S. Eisenberg,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir R. Pethke,

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

priima šį

Sprendimą

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsiejus PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra sąsiejus kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23), iš dalies pakeistos 2010 m. spalio 14 d. Tarybos direktyva 2010/66/ES (OL L 275, 2010, p. 1) (toliau – Direktyva 2008/9), 8 straipsnio 2 dalies d punkto ir 15 straipsnio išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Bundeszentralamt für Steuern (Federalinį centrinį mokesčių tarnybą, Vokietija) ginčą su Y-GmbH dėl atsisakymo grąžinti šiai bendrovei pridėtinės vertės mokestį (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2006/112

3

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio 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. 11, toliau – Direktyva 2006/112), 170 straipsnyje nustatyta:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie <...> nėra sąsiejus valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba ? kuri? importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teisę susigrąžinti šį PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a)

vykdyti 169 straipsnyje nurodytus sandorius;

b)

vykdyti sandorius, už kuriuos PVM turi mokėti tik prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius.“

4

Šios direktyvos 171 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsiejus valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba ? kuri? importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra sąsiejus kitoje valstybėje narėje, pagal Direktyvoje 2008/9/EB nustatytas išsamias taisykles.“

5

Šios direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatyta, jog tam, kad galėtų ?gyvendinti teisę ? atskait?, apmokestinamasis asmuo už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas privalo turėti pagal šios direktyvos XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.

Direktyvos 2006/112 XI antraštinės dalies 3 skyriaus 4 skirsnyje įtvirtintas 226 straipsnis yra suformuluotas taip:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose-faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

2)

unikalus sąskaitos-faktūros vienos ar kelių serijų eilės numeris;

<...>“

Direktyva 2008/9

7

Direktyvos 2008/9 1 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje nustatomos Direktyvos [2006/112] 170 straipsnyje numatyto <...> (PVM) grąžinimo <...> išsamios taisyklės.“

8

Šios direktyvos 2 straipsnyje nurodyta:

„Šioje direktyvoje vartojamos tokios sąvokų apibrėžtys:

<...>

5)

pareiškėjas – PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo, kuris pateikia prašymą grąžinti PVM.“

9

Direktyvos 2008/9 3 straipsnyje numatyta:

„Ši direktyva taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, kuris atitinka šias sąlygas:

a)

per PVM grąžinimo laikotarpį PVM grąžinančioje valstybėje narėje jis neturėjo savo ekonominės veiklos vykdymo vietos arba nuolatinio padalinio, iš kurio vykdė verslo sandorius, arba, nesant tokios vietos arba nuolatinio padalinio, neturėjo nuolatinės arba įprastos gyvenamosios vietos;

b)

per PVM grąžinimo laikotarpį jis netiekia prekių ar neteikia paslaugų, kurios būtų laikomos tiekiamomis ar teikiamomis PVM grąžinančioje valstybėje narėje, išskyrus šiuos sandorius:

i)

transporto ir susijusių papildomų paslaugų, neapmokestinamų PVM pagal Direktyvos [2006/112] 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 arba 160 straipsnius, teikimą;

ii)

prekių tiekimą ir paslaugų teikimą asmeniui, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal Direktyvos [2006/112] 194–197 straipsnius ir 199 straipsnį.“

10

Minėtos direktyvos 5 straipsnyje nustatyta:

„Kiekviena valstybė narė PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui grąžina PVM, apskaičiuotą už kitą apmokestinamąjį asmenį toje valstybėje narėje jam tiekias prekes ar suteiktas paslaugas arba už tą valstybės narės importuotas prekes, jeigu tos prekės ir paslaugos naudojamos atliekant šiuos sandorius:

a)

Direktyvos [2006/112] 169 straipsnio a ir b punktuose nurodytus sandorius;

b)

sandorius su asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal Direktyvos [2006/112] 194–197 straipsnius ir 199 straipsnį, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.

Nepažeidžiant 6 straipsnio, šioje direktyvoje teisė į pirkimo mokesčio grąžinimą nustatoma pagal Direktyvą [2006/112], kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.“

11

Tos pačios direktyvos 7 straipsnis suformuluotas taip:

„PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo, siekdamas susigrąžinti PVM grąžinančioje valstybėje narėje, tai valstybei narei adresuoja elektroninį prašymą grąžinti PVM ir pateikia jai valstybei narei, kurioje jis yra įsisteigęs, naudodamasis tos valstybės narės sukurtu elektroniniu portalu.“

12

Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Be 1 dalyje nurodytos informacijos, prašyme grąžinti PVM kiekvienos PVM grąžinančios valstybės narės ir kiekvienos sąskaitos faktūros arba importo dokumento atveju nurodomi šie duomenys:

a)

tiek?jo arba paslaug? teik?jo vardas ir pavard? (pavadinimas) ir tikslus adresą;

b)

išskyrus importo atvej?, tiek?jo arba paslaug? teik?jo PVM mok?tojo kodas arba mokes?io mok?tojo kodas, kur? suteik? PVM gr?žinanti valstyb? nar?, laikydamosi Direktyvos [2006/112] 239 ir 240 straipsni? nuostat?;

c)

išskyrus importo atvej?, PVM gr?žinan?ios valstyb?s nar?s kodo priešd?lis pagal Direktyvos [2006/112] 215 straipsn?;

d)

s?skaitos fakt?ros arba importo dokumento data ir numeris;

e)

apmokestinamoji vert? ir PVM suma, išreikšta PVM gr?žinan?ios valstyb?s nar?s valiuta;

f)

pagal 5 straipsn? ir 6 straipsnio antr? dal? apskai?iuota atskaitomo PVM suma, išreikšta PVM gr?žinan?ios valstyb?s nar?s valiuta;

g)

kai taikoma – pagal 6 straipsn? apskai?iuota atskaitoma procentin? dalis;

h)

?sigyt? prek? ir paslaug? pob?dis, apib?dintas naudojant 9 straipsnyje pateiktus kodus.“

13

Šios direktyvos 10 straipsnyje nustatyta:

„Nepažeisdama nuostatų dėl prašymų pateikti informaciją pagal 20 straipsnį, PVM gr?žinanti valstyb? nar? gali reikalauti, kad pareišk?jas kartu su prašymu gr?žinti PVM elektronin?mis priemon?mis pateikt? s?skaitos fakt?ros arba importo dokumento kopij? tais atvejais, kai s?skaitoje fakt?roje arba importo dokumente nurodyta apmokestinamoji vert? yra 1000 EUR ar daugiau arba lygiavert? suma nacionaline valiuta. Kai s?skaita fakt?ra išrašoma už kur?, ribin? vert? yra 250 EUR arba lygiavert? suma nacionaline valiuta.“

14

Min?tos direktyvos 15 straipsnyje numatyta:

„1. Prašymai gr?žinti PVM tur?t? b?ti nusi?sti ?sisteigimo valstybei narei ne v?liau kaip iki kalendorini? met?, einan?io po gr?žinimo laikotarpio, rugs?jo 30 d. Prašymas laikomas pateiktu tik tuo atveju, jeigu pareišk?jas ?raš? vis? informacij?, kurios reikalaujama pagal 8, 9 ir 11 straipsnius.

<...>

2. „sisteigimo valstybės narė nedelsdama siunčia pareiškėjui elektroninį prašymo gavimo patvirtinimą.“

15

Tos pačios direktyvos 20 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Kai PVM grąžinanti valstybės narė mano, kad ji neturi visos reikalingos informacijos, kuria remdamasi ji priimtų sprendimų dėl viso prašymo grąžinti PVM ar jo dalies, naudodamasi elektroniniais priemonėmis, ji gali paprašyti visų pirma pareiškėjo arba sistigeimo valstybės narės kompetentingų institucijų pateikti papildomą informaciją per 19 straipsnio 2 dalyje nurodytą keturių mėnesių laikotarpį. Kai papildomos informacijos prašoma ne iš pareiškėjo ar valstybės narės kompetentingos institucijos, prašymas elektroniniais priemonėmis teikiamas tik tuo atveju, jeigu prašymo gavėjas gali naudotis tokiomis priemonėmis.

Prereikūs PVM grąžinanti valstybės narė gali paprašyti daugiau papildomos informacijos.

Pagal šią dalį paprašyta pateikti informacija gali apimti atitinkamos sėskaitos faktūros arba importo dokumento originalo arba kopijos pateikimą tais atvejais, kai PVM grąžinanti valstybės narė pagręstai abejoja dėl atitinkamo prašymo pagręstumo ar tikslumo. Tokiu atveju 10 straipsnyje nurodytos ribinės vertės netaikomos.

2. Pagal 1 dalį prašoma informacija PVM grąžinančiai valstybei narei yra pateikiama per mėnesį nuo tos dienos, kai tų prašymą gauna asmuo, kuriam jis yra adresuotas.“

Vokietijos teisė

16

Pagrindinėje byloje nagrinėjama finansiniais metais, t. y. 2012 m., galiojusios redakcijos Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Nutarimas dėl Apyvartos mokesčio įstatymo įgyvendinimo) 61 straipsnio 1 dalis yra suformuluota taip:

„Kitoje [Sėjungos] teritorijos dalyje sisteigės verslininkas, naudodamasis valstybėje narėje, kurioje jis sisteigės, sukurtu elektroniniu portalu, pagal Nutarimą dėl mokestinių duomenų perdavimo pateikia Federalinei centrinei mokesčių tarnybai visus teisės aktuose nustatytus duomenis atitinkantį elektroninį prašymą grąžinti mokestį.“

17

To paties straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad „prašymas grąžinti mokestį pateikiamas per devynis mėnesius nuo kalendorinio metų, kuriais atsirado teisė mokėti grąžinimą, pabaigos“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18

2012 m. spalio 29 d. Austrijoje steigta bendrovė Y, naudodamasi sistigeimo valstybėje narėje turimu elektroniniu portalu, pateikė Federalinei centrinei mokesčių tarnybai prašymą grąžinti turėtą PVM kreditą už laikotarpį nuo 2012 m. liepos iki rugsėjo mėn.

19

Y užpildytoje prašymo formoje kaip kiekvienai atitinkamai paslaugai ar prekei išrašomos s?skaitos fakt?ros numeriai buvo nurodyti ne s?skaitos fakt?ros eil?s numeriai, o kiti numeriai, kurie buvo ?rašyti s?skaitose fakt?rose.

20

2013 m. sausio 25 d. pranešimu Federalin? centrin? mokes?i? tarnyba atmet? prašymus gr?žinti mokes?, susijusius su pirmesniame punkte nurodytomis s?skaitomis fakt?romis.

21

2013 m. vasario 8 d. Y pateik? prieštaravim? d?l šio pranešimo.

22

2014 m. sausio 7 d. sprendimu Federalin? centrin? mokes?i? tarnyba atmet? š? prieštaravim?.

23

Motyvuo dama š? sprendim? atmesti Federalin? centrin? mokes?i? tarnyba nurod?, kad Y nepateik? prašymo gr?žinti PVM pagal teis?s aktuose nustatytus reikalavimus per nustatyt? termin?, t. y. iki 2013 m. rugs?jo 30 d. Šiuo klausimu Federalin? centrin? mokes?i? tarnyba pažym?jo, kad tris kartus iki šio termino pabaigos ji Y ?sp?jo, jog prašyme nurodyti s?skaitos fakt?ros numeriai neatitinka teis?s aktuose nustatyt? reikalavim?.

24

Gav?s Y skund? d?l sprendimo atmesti, Finanzgericht Köln (Kelno finans? teismas, Vokietija) 2016 m. rugs?jo 14 d. sprendimu j? patenkino, motyvuo damas tuo, kad, pirma, prašyme nurodytas s?skaitose fakt?rose esantis referencinis numeris, kuris ?rašytas greta ši? s?skait? fakt?r? eil?s numerio, atitinka prašymui gr?žinti PVM keliamus formalius reikalavimus ir, antra, d?l s?skaitos fakt?ros numerio nebuvimo prašymas gr?žinti PVM netampa negaliojantis, nes toks prašymas negali b?ti laikomas esan?iu „be turinio“.

25

Federalin? centrin? mokes?i? tarnyba kreip?si ? Bundesfinanzhof (Federalinis finans? teismas, Vokietija) ir nurod?, kad Finanzgericht Köln (Kelno finans? teismas) sprendimu buvo pažeista Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalis.

26

Bundesfinanzhof (Federalinis finans? teismas) vis? pirma siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalies d punkte minim? „s?skaitos fakt?ros numer?“ galima aiškinti taip, kad jis apima referencin? s?skaitos fakt?ros numer?, kuris nurodomas kaip papildomas klasifikavimo kriterijus greta s?skaitos fakt?ros numerio.

27

Šiuo klausimu jis nurodo, kad pagal PVM neutralumo princip? reikalaujama, kad Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalies d punkte minimas „s?skaitos fakt?ros numeris“ b?t? aiškinamas taip, kad teikiant prašym? gr?žinti PVM pakanka nurodyti kit? šiame prašyme pateikt? aišk? ir platesn?

klasifikavimo kriterijų.

28

Tas pats taikoma ir proporcingumo principui. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad, kaip buvo nagrinėjamu atveju, „prašyme nurodžius referencinį numerį Direktyvos 2008/9 <...> 8 straipsnio 2 dalies d punkto taip pat laikomasi, nes nagrinėjant prašymą grąžinti PVM tai leidžia [Federalinei centrinei mokesčių tarnybai] aiškiai identifikuoti nagrinėjamo sės skaito faktorę“.

29

Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, teisė PVM atskaitą priklauso nuo to, ar laikomasi tiek esminio, tiek formalių reikalavimų, o tai reiškia, kad siekiant susigrąžinti mokestį turi būti svarbus tik rašytas eilės numeris, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 2 punktą. Tačiau jis priduria, kad vis dėlto nebūtina nurodyti tokio numerio, jeigu toks būtų tinkamas tikslui – aiškiai klasifikuoti sės skaito faktorę – pasiekti.

30

Jeigu šis pirmasis klausimas būtų atsakyta neigiamai, Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas) klausia, ar prašymas grąžinti PVM laikomas formaliai išsamiu ir pateiktu per nustatytą terminą, kai šiame prašyme nurodomi PVM grąžinimo tikslu pareiškėjo suteikti sės skaitos faktorės numeriai, o ne eilės numeriai.

31

Šiuo klausimu Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas) mano, kad prašymo grąžinti pirkimo PVM galiojimo sąlyga yra ne jo turinio teisingumas, o formalus išsamumas. Tai reiškia, kad prašymas grąžinti PVM, kuriame nurodytas pareiškėjo suteiktas sės skaitos faktorės numeris, yra netikslus, bet išsamus.

32

Galiausiai Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas) kyla klausimas, ar reikia atsižvelgti į tai, kad padaryta klaidų iš dalies lėmė Federalinio centrinių mokesčių tarnyba, kurios paruoštose prašymo grąžinti PVM formose vartojama ne formuluotė „sės skaitos faktorės numeris“, o bendras pavadinimas „patvirtinamojo dokumento numeris“.

33

Šiomis aplinkybėmis Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar Direktyvos 2008/9 <...> 8 straipsnio 2 dalies d punktas, kuriame nustatyta, kad prašyme grąžinti PVM kiekvienos PVM grąžinančios valstybės narės ir kiekvienos sės skaitos faktorės atveju, be kita ko, turi būti nurodytas sės skaitos faktorės numeris, reikia aiškinti taip, kad prašyme taip pat pakanka nurodyti referencinį sės skaitos faktorės numerį, kuris kaip papildomas klasifikavimo kriterijus yra pateiktas sės skaitoje faktoroje greta sės skaitos faktorės numerio?

2.

Ar prašymas grąžinti PVM, kuriame vietoj s?skaitos fakt?ros numerio nurodytas referencinis s?skaitos fakt?ros numeris, formaliai yra išsamus ir gali b?ti laikomas pateiktu per nustatyt? termin?, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/9/EB 15 straipsnio 1 dalies antr? sakin??

3.

Ar atsakant ? antr?j? klausim? reikia atsižvelgti ? tai, kad apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra ?sisteig?s PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, nuovokaus pareišk?jo poži?riu ir pagal ?sisteigimo valstyb?s elektroninio portalo bei pagal PVM gr?žinan?ios valstyb?s nar?s formos vaizd? tur?jo teis? daryti prielaid?, jog prašyme nurodytai s?skaitai fakt?rai klasifikuoti pakanka ?rašyti kit? nei s?skaitos fakt?ros numer? tam, kad toks prašymas b?t? laikomas tinkamu ir bet kuriuo atveju formaliai išsamiu ir pateiktu per nustatyt? termin??

D?l prejudicini? klausim?

34

Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalies d punktas ir 15 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinami taip, kad tuo atveju, kai prašyme gr?žinti PVM yra nurodytas ne s?skaitos fakt?ros eil?s numeris, o kitas numeris, leidžiantis identifikuoti ši? s?skait? fakt?r?, taigi ir atitinkam? prek? ar paslaug?, PVM gr?žinan?ios valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius privalo š? prašym? laikyti „pateiktu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/9 15 straipsnio 1 dal?, ir prad?ti jo nagrin?jim?.

35

Pirmiausia reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 170 ir 171 straipsniuose ir Direktyvos 2008/9 3 ir 5 straipsniuose reglamentuojamos esmin?s teis?s ? PVM gr?žinim? s?lygos (2020 m. lapkri?io 18 d. Sprendimas Komisija / Vokietija(PVM gr?žinimas – s?skaitos fakt?ros), C?371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 76 punktas).

36

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra pažym?j?s, kad valstyb?je nar?je ?sisteigusio apmokestinamojo asmens teis? ? kitoje valstyb?je nar?je sumok?to PVM gr?žinim?, kaip tai numatyta Direktyvoje 2008/9, priklauso nuo Direktyvoje 2006/112 šiam apmokestinamajam asmeniui nustatytos teis?s ? pirkimo PVM atskait? jo valstyb?je nar?je (2020 m. lapkri?io 18 d. Sprendimo Komisija / Vokietija(PVM gr?žinimas – s?skaitos fakt?ros), C?371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 78 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37

Direktyvos 2006/112 171 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „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“. Atitinkamai Direktyvoje 2008/9 yra daug nuorod? ? Direktyv? 2006/112, siekiant patikslinti teis?s ? PVM gr?žinim? turin?.

38

Direktyvos 2008/9 15 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos antrame sakinyje nustatyta, kad prašymas laikomas pateiktu tik tuo atveju, jeigu pareiškėjas įrašo visą informaciją, kurios reikalaujama pagal šios direktyvos 8, 9 ir 11 straipsnius.

39

Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad iš Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalies d punkto matyti, jog vartodamas žodžius „sąskaitos faktūros numeris“ Sąjungos teisės aktas leidžia nurodyti tik vieną numerį, atmesdamas bet kokį kitą numerį.

40

Šiomis aplinkybėmis reikia pažymėti, kad dėl to, jog tarp Direktyvos 2006/112 ir Direktyvos 2008/9 yra glaudus ryšys, negalima suteikti kitokios reikšmės pagrindinei PVM sistemos sąvokai, atsižvelgiant į tai, ar ji yra vienoje, ar kitoje iš šių direktyvų.

41

Tarp rekvizitų, kurie PVM tikslais privalomai turi būti nurodyti išrašomose sąskaitose faktūrose, Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 2 punkte numatytas „unikalus sąskaitos faktūros [identifikuoti skirtas] <...> eilės numeris“.

42

Iš to matyti, kad Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalies d punkte tvirtintu sąskaitos faktūros numeriu daroma nuoroda į unikalų eilės numerį, kuris skirtas sąskaitai faktūrai identifikuoti.

43

Vis dėlto tai, kad prašyme grąžinti PVM nenurodytas toks sąskaitos faktūros numeris, negali lemti šio prašymo atmetimo, jeigu dėl to būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas arba proporcingumo principas.

44

Nepaisant to, kad sąskaitos faktūros eilės numerio nurodymas yra labai svarbus tinkamam PVM sistemos veikimui, šis reikalavimas išlieka formali sąlyga, kuri tam tikromis aplinkybėmis pagal neutralumo ir proporcingumo principus turi suteikti pirmenybę taikyti esmines teisės į PVM grąžinimą sąlygas (pagal analogiją žr. 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo Vandan, C-664/16, EU:C:2018:933, 41 ir 42 punktus).

45

Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyta, kad, kaip ir teisės atskaita, teisės į PVM grąžinimą yra esminis Sąjungos teisės aktuose tvirtintos bendros PVM sistemos, kurios tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo PVM naštos, mokėtinės arba sumokėtos vykdant ekonominę veiklą, principas. Taigi bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, 35 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

46

Teisės atskaita, todėl ir grąžinimas, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti

ribojama. Ši teisė taikoma nedelsiant dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant pirkimo sandorius (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo Komisija / Vokietija(PVM grąžinimas – sėskaitos faktūros), C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 79 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

47

Pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą ar grąžinimą, jeigu esminiai reikalavimai įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo Komisija / Vokietija(PVM grąžinimas – sėskaitos faktūros), C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 80 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

48

Vis dėlto gali būti kitaip, jei dėl formalių reikalavimų pažeidimo negalima pateikti tikslių rodymų, kad įvykdyti esminiai reikalavimai (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo Komisija / Vokietija(PVM grąžinimas – sėskaitos faktūros), C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 81 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

49

Reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsnį, kai PVM grąžinanti valstybė narė mano, kad neturi visos reikalingos informacijos, kuria remdamasi priimtų sprendimų dėl viso prašymo grąžinti PVM ar jo dalies, ji gali paprašyti visų pirma pareiškėjo arba įsisteigimo valstybės narės kompetentingų institucijų pateikti papildomos informacijos per nurodytą vieno mėnesio terminą nuo dienos, kai prašymo pateikti informacijos adresatas šį prašymą gavo.

50

Ši nuostata būtų iš esmės beprasmė, jei valstybė narė galėtų nedelsdama atmesti prašymą grąžinti PVM, neatsižvelgdama į tai, kad šiame prašyme buvo pateiktas numeris, leidžiantis identifikuoti sėskaitos faktūrą.

51

Tokiu atveju pagal neutralumo ir proporcingumo principus reikalaujama, kad PVM grąžinančios valstybės narės mokesčių administratorius prašymą pripažintų „pateiktu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/9 15 straipsnio 1 dalį, ir pasinaudotų šios direktyvos 20 straipsnio 1 dalyje suteikta galimybe prašyti papildomos informacijos, galinčios apimti prašymą pranešti sėskaitos faktūros eilės numerį (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo Komisija / Vokietija(PVM grąžinimas – sėskaitos faktūros), C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 88 punktą).

52

Kita vertus, jei tokia valstybė narė, kaip Vokietijos Federacinė Respublika, kaip matyti iš 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo Komisija / Vokietija(PVM grąžinimas – sėskaitos faktūros) (C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 74 punktas), pasinaudojo Direktyvos 2008/9 10 straipsnyje numatyta galimybe ir prie prašymo grąžinti PVM pareiškėjo paprašė pridėti sėskaitos faktūros kopiją, taigi dėl to kopiją turi mokesčių administratorius, pastarasis privalo nagrinėti šį prašymą, nereikalaudamas papildomos informacijos dėl šios sėskaitos faktūros eilės numerio.

53

Be to, suformuotoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodyta, kad tuo atveju, kai mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis nustatyti, jog apmokestinamasis asmuo privalo sumokėti PVM, draudžiama nustatyti papildomas sąlygas, galinčias naudoti šioje teise. PVM atskaitų ar grąžinimų padaryti neįmanoma (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – sąskaitos faktūros), C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 82 punktų ir jame nurodytą jurisprudenciją).

54

Taip būtų, be kita ko, tuo atveju, jei pagal Direktyvą 2008/9 mokesčių administratorius jau turėtų atitinkamos sąskaitos faktūros originalą ar jos kopiją.

55

Viena vertus, pagal Direktyvos 2008/9 10 straipsnio valstybės narės gali reikalauti, kad kiekvienas pareiškėjas kartu su prašymo grąžinti PVM pridėtų sąskaitos faktūros kopiją, jei sąskaitoje faktūroje nurodyta apmokestinamoji vertė yra 1000 EUR ar daugiau arba lygiavertė suma nacionaline valiuta; o kai sąskaita faktūra išrašoma už kurį, ribinį vertė yra 250 EUR arba lygiavertė suma nacionaline valiuta.

56

Kita vertus, minėtos direktyvos 20 straipsnio 1 dalies trečiojoje pastraipoje nustatyta, kad, jeigu PVM grąžinanti valstybė narė pagrįstai abejoja dėl atitinkamo prašymo pagrįstumo ar tikslumo, ji gali paprašyti pateikti prašymą patvirtinantį sąskaitos faktūros originalą arba kopiją, neatsižvelgdama į minėtame 10 straipsnyje nurodytas ribines vertes.

57

Mokesčių administratorius gali – išskyrus atvejus, kai jau turi sąskaitos faktūros originalą arba kopiją – paprašyti pareiškėjo nurodyti šios sąskaitos faktūros eilės numerį ir, jei šis prašymas netenkinamas per Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje numatytą vieno mėnesio terminą, turi teisę atmesti prašymą grąžinti PVM.

58

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį ir antrąjį prejudicinius klausimus reikia atsakyti: Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalies d punktas ir 15 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad tuo atveju, kai prašyme grąžinti PVM yra nurodytas ne sąskaitos faktūros eilės numeris, o kitas numeris, leidžiantis identifikuoti šią sąskaitą faktūrą, taigi, ir atitinkamą prekę ar paslaugą, PVM grąžinančios valstybės narės mokesčių administratorius privalo šį prašymą laikyti „pateiktu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/9 15 straipsnio 1 dalį, ir pradėti jo nagrinėjimą. Nagrinėdamas tokį prašymą šis mokesčių administratorius gali – išskyrus atvejį, kai jau turi sąskaitos faktūros originalą ar jos kopiją – paprašyti pareiškėjo pateikti unikalų šios sąskaitos faktūros eilės numerį, skirtą sąskaitai fakturai identifikuoti, ir, jei šis prašymas netenkinamas per Direktyvos 2008/9 20 straipsnio 2 dalyje numatytą vieno mėnesio terminą, turi teisę atmesti prašymą grąžinti PVM.

59

Šiomis aplinkybėmis nereikia nagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo

trečiajame klausime nurodytą aspektą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

60

Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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:

2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsistemų pridėtinės vertės mokestį grąžinančioje valstybėje narėje, o yra sąsistemų kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles, iš dalies pakeistos 2010 m. spalio 14 d. Tarybos direktyva 2010/66/ES, 8 straipsnio 2 dalies d punktas ir 15 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad tuo atveju, kai prašyme grąžinti pridėtinės vertės mokestį yra nurodytas ne sąskaitos faktūros eilės numeris, o kitas numeris, leidžiantis identifikuoti šią sąskaitą faktūrą, taigi, ir atitinkamą prekę ar paslaugą, pridėtinės vertės mokestį grąžinančios valstybės narės mokesčių administratorius privalo šį prašymą laikyti „pateiktu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/9, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/66/ES, 15 straipsnio 1 dalį, ir pradėti jo nagrinėjimą. Nagrinėdamas tokį prašymą šis mokesčių administratorius gali – išskyrus atvejį, kai jau turi sąskaitos faktūros originalą ar jos kopiją – paprašyti pareiškėjo pateikti unikalios šios sąskaitos faktūros eilės numerį, skirtą sąskaitai faktūrai identifikuoti, ir, jei šis prašymas netenkinamas per Direktyvos 2008/9, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/66/ES, 20 straipsnio 2 dalyje numatytą vieno mėnesio terminą, turi teisę atmesti prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokestį.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: vokiečių.