



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. gruodžio 17 d. *

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės 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. Ilešič, teisėjai E. Juhász (pranešėjas) ir I. Jarukaitis,

generalinis advokatas E. Tanchev,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Y-GmbH*, atstovaujamos *Steuerberater G. Thurmayr* ir *Steuerberaterin S. Ledermüller*,
- Vokietijos vyriausybės, 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

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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 (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* (Federalinė centrinė mokesčių tarnyba, 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 2008/9/EB (OL L 44, 2008, p. 11, toliau – Direktyva 2006/112), 170 straipsnyje nustatyta:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie <...> nėra įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią 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 įsigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius.“
- 4 Šios direktyvos 171 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, pagal Direktyvoje 2008/9/EB nustatytas išsamias taisykles.“
 - 5 Šios direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatyta, jog tam, kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas privalo turėti pagal šios direktyvos XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.
 - 6 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 kurių vykdė verslo sandorius, arba, nesant tokios vietos arba nuolatinio padalinio, neturėjo nuolatinės arba įprastos gyvenamosios vietos;
- b) per PVM grąžinimo laikotarpį jis netiekė prekių ar neteikė 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 kitų apmokestinamųjų asmenų toje valstybėje narėje jam tiekias prekes ar suteiktas paslaugas arba už į tą valstybę narę 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 adresuota elektroninį prašymą grąžinti PVM ir pateikia jį 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) tiekėjo arba paslaugų teikėjo vardas ir pavardė (pavadinimas) ir tikslus adresas;
- b) išskyrus importo atvejį, tiekėjo arba paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas arba mokesčių mokėtojo kodas, kurį suteikė PVM grąžinanti valstybė narė, laikydamasi Direktyvos [2006/112] 239 ir 240 straipsnių nuostatų;
- c) išskyrus importo atvejį, PVM grąžinančios valstybės narės kodo priešdėlis pagal Direktyvos [2006/112] 215 straipsnį;
- d) sąskaitos faktūros arba importo dokumento data ir numeris;
- e) apmokestinamoji vertė ir PVM suma, išreikšta PVM grąžinančios valstybės narės valiuta;
- f) pagal 5 straipsnį ir 6 straipsnio antrą dalį apskaičiuota atskaitomo PVM suma, išreikšta PVM grąžinančios valstybės narės valiuta;
- g) kai taikoma – pagal 6 straipsnį apskaičiuota atskaitoma procentinė dalis;
- h) įsigytų prekių ir paslaugų pobūdis, apibūdintas naudojant 9 straipsnyje pateiktus kodus.“

13 Šios direktyvos 10 straipsnyje nustatyta:

„Nepažeisdama nuostatos dėl prašymų pateikti informaciją pagal 20 straipsnį, PVM grąžinanti valstybė narė gali reikalauti, kad pareiškėjas kartu su prašymu grąžinti PVM elektroninėmis priemonėmis pateiktą sąskaitos faktūros arba importo dokumento kopiją tais atvejais, kai sąskaitoje faktūroje arba importo dokumente nurodyta apmokestinamoji vertė yra 1 000 EUR ar daugiau arba lygiavertė suma nacionaline valiuta. Kai sąskaita faktūra išrašoma už kurą, ribinė vertė yra 250 EUR arba lygiavertė suma nacionaline valiuta.“

14 Minėtos direktyvos 15 straipsnyje numatyta:

„1. Prašymai grąžinti PVM turėtų būti nusiųsti įsisteigimo valstybei narei ne vėliau kaip iki kalendorinių metų, einančių po grąžinimo laikotarpio, rugsėjo 30 d. Prašymas laikomas pateiktu tik tuo atveju, jeigu pareiškėjas įrašė visą informaciją, kurios reikalaujama pagal 8, 9 ir 11 straipsnius.

<...>

2. Įsisteigimo valstybė narė nedelsdama siuncia pareiškėjui elektroninį prašymo gavimo patvirtinimą.“

15 Tos pačios direktyvos 20 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Kai PVM grąžinanti valstybė narė mano, kad ji neturi visos reikalingos informacijos, kuria remdamasi ji priimtų sprendimą dėl viso prašymo grąžinti PVM ar jo dalies, naudodamasi elektroninėmis priemonėmis, ji gali paprašyti visų pirma pareiškėjo arba įsisteigimo 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 elektroninėmis priemonėmis teikiamas tik tuo atveju, jeigu prašymo gavėjas gali naudotis tokiais priemonėmis.

Prireikus PVM grąžinanti valstybė narė gali paprašyti daugiau papildomos informacijos.

Pagal šią dalį paprašyta pateikti informacija gali apimti atitinkamos sąskaitos faktūros arba importo dokumento originalo arba kopijos pateikimą tais atvejais, kai PVM grąžinanti valstybė narė pagrįstai abejoja dėl atitinkamo prašymo pagrįstumo 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 tą prašymą gauna asmuo, kuriam jis yra adresuotas.“

Vokietijos teisė

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

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

17 To paties straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad „prašymas grąžinti mokesť pateikiamas per devynis mėnesius nuo kalendorinių metų, kuriais atsirado teisė į mokesčio grąžinimą, pabaigos“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18 2012 m. spalio 29 d. Austrijoje įsteigta bendrovė Y, naudodamasi įsisteigimo 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 sąskaitos faktūros numeriai buvo nurodyti ne sąskaitos faktūros eilės numeriai, o kiti numeriai, kurie buvo įrašyti sąskaitose faktūrose.

20 2013 m. sausio 25 d. pranešimu Federalinė centrinė mokesčių tarnyba atmetė prašymus grąžinti mokesť, susijusius su pirmesniame punkte nurodytomis sąskaitomis faktūromis.

21 2013 m. vasario 8 d. Y pateikė prieštaravimą dėl šio pranešimo.

22 2014 m. sausio 7 d. sprendimu Federalinė centrinė mokesčių tarnyba atmetė šį prieštaravimą.

- 23 Motyvuodama šį sprendimą atmesti Federalinė centrinė mokesčių tarnyba nurodė, kad Y nepateikė prašymo grąžinti PVM pagal teisės aktuose nustatytus reikalavimus per nustatytą terminą, t. y. iki 2013 m. rugsėjo 30 d. Šiuo klausimu Federalinė centrinė mokesčių tarnyba pažymėjo, kad tris kartus iki šio termino pabaigos ji Y įspėjo, jog prašyme nurodyti sąskaitos faktūros numeriai neatitinka teisės aktuose nustatytų reikalavimų.
- 24 Gavęs Y skundą dėl sprendimo atmesti, *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija) 2016 m. rugsėjo 14 d. sprendimu jį patenkino, motyvuodamas tuo, kad, pirma, prašyme nurodytas sąskaitose faktūrose esantis referencinis numeris, kuris įrašytas greta šių sąskaitų faktūrų eilės numerio, atitinka prašymui grąžinti PVM keliamus formalius reikalavimus ir, antra, dėl sąskaitos faktūros numerio nebuvimo prašymas grąžinti PVM netampa negaliojantis, nes toks prašymas negali būti laikomas esančiu „be turinio“.
- 25 Federalinė centrinė mokesčių tarnyba kreipėsi į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) ir nurodė, kad *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas) sprendimu buvo pažeista Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalis.
- 26 *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) visų pirma siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalies d punkte minimą „sąskaitos faktūros numerį“ galima aiškinti taip, kad jis apima referencinį sąskaitos faktūros numerį, kuris nurodomas kaip papildomas klasifikavimo kriterijus greta sąskaitos faktūros numerio.
- 27 Šiuo klausimu jis nurodo, kad pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalies d punkte minimas „sąskaitos faktūros numeris“ būtų aiškinamas taip, kad teikiant prašymą grąžinti PVM pakanka nurodyti kitą šiame prašyme pateiktą aiškų ir platesnį klasifikavimo kriterijų.
- 28 Tas pats taikoma ir proporcingumo principui. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad, kaip buvo nagrinėjama 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 nagrinėjamą sąskaitą faktūrą“.
- 29 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, teisė į PVM atskaitą priklauso nuo to, ar laikomasi tiek esminių, tiek formalių reikalavimų, o tai reiškia, kad siekiant susigrąžinti mokesť turi būti svarbus tik įrašytas 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 būdas tinkamas tikslui – aiškiai klasifikuoti sąskaitą faktūrą – pasiekti.
- 30 Jeigu į šį pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) klausia, ar prašymas grąžinti PVM laikomas formaliai išsamiau ir pateiktu per nustatytą terminą, kai šiame prašyme nurodomi PVM grąžinimo tikslu pareiškėjo suteikti sąskaitos faktūros 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 sąskaitos faktūros numeris, yra netikslus, bet išsamus.
- 32 Galiausiai *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) kyla klausimas, ar reikia atsižvelgti į tai, kad padarytą klaidą iš dalies lėmė Federalinė centrinė mokesčių tarnyba, kurios paruoštose prašymo grąžinti PVM formose vartojama ne formuluotė „sąskaitos faktūros 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 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 prašyme taip pat pakanka nurodyti referencinį sąskaitos faktūros numerį, kuris kaip papildomas klasifikavimo kriterijus yra pateiktas sąskaitoje faktūroje greta sąskaitos faktūros numerio?
2. Ar prašymas grąžinti PVM, kuriame vietoj sąskaitos faktūros numerio nurodytas referencinis sąskaitos faktūros 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 vaizdą turėjo teisę daryti prielaidą, jog prašyme nurodytai sąskaitai faktūrai klasifikuoti pakanka įrašyti kitą nei sąskaitos faktūros numerį tam, kad toks prašymas būtų laikomas tinkamu ir bet kuriuo atveju formaliai išsamiu ir pateiktu per nustatytą terminą?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 34 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar 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.
- 35 Pirmiausia reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 170 ir 171 straipsniuose ir Direktyvos 2008/9 3 ir 5 straipsniuose reglamentuojamos esminės teisės į PVM grąžinimą sąlygos (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – sąskaitos faktūros)*, C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 76 punktas).
- 36 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, kad valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens teisė į kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM grąžinimą, kaip tai numatyta Direktyvoje 2008/9, priklauso nuo Direktyvoje 2006/112 šiam apmokestinamajam asmeniui nustatytos teisės į pirkimo PVM atskaitą jo valstybėje narėje (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – sąskaitos faktūros)*, 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 grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, pagal Direktyvoje 2008/9 nustatytas išsamias taisykles“. Atitinkamai Direktyvoje 2008/9 yra daug nuorodų į Direktyvą 2006/112, siekiant patikslinti teisės į PVM grąžinimą turinį.
- 38 Direktyvos 2008/9 15 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos antrame sakinyje nustatyta, kad prašymas laikomas pateiktu tik tuo atveju, jeigu pareiškėjas įrašė 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 žodžių junginį „sąskaitos faktūros numeris“ Sąjungos teisės aktų leidėjas nurodė tik vieną numerį, atmesdamas bet koki 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 įtvirtintu 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 *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 41 ir 42 punktus).
- 45 Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyta, kad, kaip ir teisė į atskaitą, teisė į PVM grąžinimą yra esminis Sąjungos teisės aktuose įtvirtintos bendros PVM sistemos, kurios tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo PVM naštos, mokėtinios arba sumokėtos vykdant ekonominę veiklą, principas. Taigi bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultata, 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 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 46 Teisė į atskaitą, todėl ir į grąžinimą, 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 – sąskaitos 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 – sąskaitos 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 tikslų įrodymų, kad įvykdyti esminiai reikalavimai (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – sąskaitos 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 sprendimą 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 sąskaitą 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 sąskaitos faktūros eilės numerį (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – sąskaitos 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 – sąskaitos faktūros)* (C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 74 punktą), pasinaudojo Direktyvos 2008/9 10 straipsnyje numatyta galimybe ir prie prašymo grąžinti PVM pareiškėjo paprašė pridėti sąskaitos faktūros kopiją, taigi dėl to tą kopiją turi mokesčių administratorius, pastarasis privalo nagrinėti šį prašymą, nereikalaudamas papildomos informacijos dėl šios sąskaitos 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 naudojimąsi teise į PVM atskaitą ar grąžinimą padaryti neįmanomą (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 punktą 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 straipsnį valstybės narės gali reikalauti, kad kiekvienas pareiškėjas kartu su prašymo grąžinti PVM pridėtų sąskaitos faktūros kopiją, jei sąskaitoje faktūroje nurodyta apmokestinamoji vertė yra 1 000 EUR ar daugiau arba lygiavertė suma nacionaline valiuta; o kai sąskaita faktūra išrašoma už kurą, ribinė vertė yra 250 EUR arba lygiavertė suma nacionaline valiuta.
- 56 Kita vertus, minėtos direktyvos 20 straipsnio 1 dalies trečioje 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, į 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 faktūrai 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 nurodytų aspektų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 60 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 (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 įsisteigę pridėtinės vertės mokestį grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę 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 unikalų 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.