TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2009. gada 3. decembrī *

Lieta C-433/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2008. gada 13. augustā un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 1. oktobrī, tiesvedībā

Yaesu Europe BV

pret

Bundeszentralamt für Steuern.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: trešās palātas priekšsēdētājs, kas pilda ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumus, K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juhāss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents) un J. Malenovskis [*J. Malenovský*],

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 16. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Yaesu Europe BV* vārdā — B. Burgmeijers [*B. Burgmaier*], *Rechtsanwalt*,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

— Austrijas valdības vārdā — K. Pezendorfere [*C. Pesendorfer*], pārstāve,

— Eiropas Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes 1979. gada 6. decembra Astotās direktīvas 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp.; turpmāk tekstā — "Astotā direktīva"), A pielikuma interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp Nīderlandē reģistrētu sabiedrību *Yaesu Europe BV* un *Bundeszentralamt für Steuern* (Vācijas nodokļu administrācija, turpmāk tekstā — "*Bundeszentralamt*") par pēdējās atteikumu uz lūgumiem atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN"), ko šī sabiedrība ir samaksājusi Vācijā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Astotās direktīvas trešā līdz piektā apsvēruma redakcija ir šāda:

“tā kā jānovērš nesaskaņas šobrīd dalībvalstīs spēkā esošajos tiesību aktos, kas dažos gadījumos pieļauj novirzes tirdzniecības plūsmās un konkurences traucējumus;

tā kā Kopienas tiesību aktu ieviešana šajā jomā sekmēs efektīvu personu, preču un pakalpojumu kustības liberalizāciju, tādējādi palīdzot pabeigt ekonomikas integrācijas procesu;

tā kā šādi tiesību akti nedrīkst novest pie dažādas attieksmes pret nodokļiem pakļautām personām dažādās dalībvalstīs, kuru teritorijā tās ir reģistrētas.”

4 Astotās direktīvas 3. panta a) punktā ir paredzēts:

"Lai iegūtu tiesības uz atmaksāšanu, katra 2. pantā minētā nodokļiem pakļautā persona, kas nav piegādājusi preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti minētajā valstī:

a) iesniedz 9. panta 1. punktā minētajai kompetentajai iestādei iesniegumu, kas veidots pēc A pielikumā ietvertā parauga, pievienojot faktūrrēķinu vai ievešanas dokumentu oriģinālus. Dalībvalstis visiem iesniedzējiem dara pieejamu paskaidrojošu paziņojumu, kurā obligāti ir ietverts C pielikumā noteiktais informācijas minimums."

5 Astotās direktīvas 6. pantā ir noteikts:

"Dalībvalstis nedrīkst uzlikt 2. pantā minētajām nodokļiem pakļautajām personām nekādus pienākumus papildus 3. un 4. pantos minētajiem, izņemot pienākumu īpašos gadījumos sniegt informāciju, kas vajadzīga, lai noteiktu, vai atmaksāšanas iesniegums ir pamatots."

6 Astotās direktīvas A pielikumā iekļautā iesnieguma atmaksāt PVN pēdējā līnijā papildus iesnieguma sastādīšanas vietai un datumam ir minēts "paraksts" bez jebkādas citas norādes.

Valsts tiesiskais regulējums

7 2005. gada likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 2005*, *BGBl*. 2005 I, 386. lpp.) redakcijas, kura ir piemērojama pamata lietai (turpmāk tekstā — "*UStG*"), 18. panta 9. punkts ir šāds:

"[..] Iesniegums atmaksāt nodokli ir jāiesniedz sešu mēnešu laikā pēc kalendāra gada, kurā ir radušās tiesības saņemt atmaksu, beigām. Uzņēmējam pašam ir jāaprēķina atmaksājamā summa un jāpierāda samaksātā priekšnodokļa summas, iesniedzot rēķinu un preču ievešanas dokumentu oriģinālus. Iesniegums par atmaksāšanu uzņēmējam ir jāparaksta pašrocīgi. [..]"

8 Vispārējā nodokļu kodeksa (*Abgabenordnung*, turpmāk tekstā — "*AO*") 79. panta "Rīcībspēja" 1. punkta 3. daļā cita starpā ir noteikts, ka juridiskām personām, personu apvienībām vai lietu kopībām, ko pārstāv to likumīgie pārstāvji vai īpaši pilnvarotie, ir tiesības veikt procesuālas darbības.

9 *AO* 150. panta 3. punktā, kurā ir noregulēta nodokļu deklarāciju forma un saturs, ir noteikts:

"Ja likumi par nodokļiem paredz, ka nodokļu maksātājam nodokļu deklarācija ir jāparaksta pašrocīgi, tad pilnvarotās personas paraksts ir pieļaujams vienīgi tad, ja nodokļu maksātājs nevar parakstīties sakarā ar savu fizisko vai garīgo stāvokli vai arī ilgstošas prombūtnes dēļ. Pašrocīgu parakstu var pieprasīt vēlāk, kad neparakstīšanas iemesls vairs nepastāv."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

10 2006. gada 30. jūnijā *Yaesu Europe* iesniedza iesniegumu atmaksāt Vācijā samaksāto priekšnodokli par laika posmu no 2005. gada janvāra līdz decembrim. Šis iesniegums tika sagatavots, izmantojot minētajā dalībvalstī tam paredzēto oficiālo veidlapu, kuras 9. ailē ir paredzēts "Pašrocīgs paraksts un firmas zīmogs".

11 Vācijā praktizējošie *Yaesu Europe* advokāti, kas iesniegumā ir minēti kā pārstāvji, kuri tiesīgi saņemt paziņojumus, pavadvēstulē norādīja, ka viņi ir parakstījuši šo iesniegumu sava klienta vārdā. Šajā sakarā vēstules pielikumā bija pievienota prasītājas pamata lietā likumīgā pārstāvja izdota "pilnvara pārstāvēt samaksāto priekšnodokļu atmaksāšanas procedūrās", kas pilnvaroja minētos advokātus to juridiski pārstāvēt visās PVN atmaksāšanas procedūrās.

12 *Bundeszentralamt* ar 2006. gada 1. septembra lēmumu noraidīja *Yaesu Europe* iesniegumu atmaksāt nodokli, jo nodokļa maksātāja iesniegumu nebija parakstījusi pašrocīgi, tādējādi pārkāpjot *UstG* 18. panta 9. punktu.

13 Pēc sūdzības noraidīšanas *Yaesu Europe* iesniedza prasību *Finanzgericht* [Finanšu tiesā]. Šī tiesa piekrita *Bundeszentralamt* nostājai, nospriežot, ka *UStG* 18. panta 9. punkts neesot pretrunā Astotās direktīvas 3. un 6. pantam un ka A pielikumā ietvertajā paraugā paredzētais "paraksts" esot interpretējams tādējādi, ka tas varot būt tikai paša nodokļa maksātāja pašrocīgs paraksts, un ka EKL 249. panta trešā daļa katrā ziņā šajā sakarā piešķirot Vācijas likumdevējam īstenošanas brīvību.

14 *Yaesu Europe* iesniedza kasācijas sūdzību ("Revision") *Bundesfinanzhof* [Federālajā Finanšu tiesā], kurā prasītāja būtībā apgalvoja, ka *Finanzgericht* esot nepareizi interpretējusi jēdzienu "paraksts", kas ir ietverts Astotās direktīvas A pielikumā norādītajā paraugā, un šajā sakarā atsaucās uz vairākām dalībvalstīm, kurās skaidri atļauts iesniegumu parakstīt pārstāvim. Turklāt tā uzskata, ka minētais jēdziens Eiropas Kopienā esot jāinterpretē vienveidīgi.

15 *Bundesfinanzhof*, noraidot *AO* 79. panta 1. punkta 3. daļas un 150. panta 3. punkta piemērošanu šajā lietā un uzskatot, ka pastāv šaubas par *UStG* 18. panta 9. punkta atbilstību Kopienu tiesībām, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai jēdziens "paraksts", kas ir lietots [..] Astotās direktīvas [..] A pielikumā ietvertā iesnieguma par apgrozījuma nodokļa atmaksāšanu saskaņā ar minētās direktīvas 3. panta a) punktu paraugā, ir Kopienu tiesību jēdziens, kas ir jāinterpretē vienveidīgi?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša:

Vai jēdziens "paraksts" ir jāsaprot tādējādi, ka iesniegums par atmaksāšanu obligāti ir jāparaksta pašam nodokļu maksātājam vai juridiskas personas gadījumā — tās likumīgajam pārstāvim, vai arī to var parakstīt pilnvarota persona (piemēram, nodokļu maksātāja pārstāvis nodokļu lietās vai nodokļu maksātāja darbinieks)?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

16 Ar šiem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Astotās direktīvas A pielikumā ietvertā iesnieguma par PVN atmaksāšanu paraugā lietotais jēdziens "paraksts" ir Kopienu tiesību jēdziens, kas ir jāinterpretē vienveidīgi, un vajadzības gadījumā, vai šis jēdziens ir jāsaprot tādējādi, ka šāds iesniegums par atmaksāšanu obligāti ir jāparaksta pašam nodokļa maksātājam, vai tomēr to var parakstīt arī pilnvarota persona.

17 Šajā sakarā iesākumā ir jānorāda, ka Astotajā direktīvā nav paredzēta jēdziena "paraksts" definīcija un ka tajā nav nevienas norādes uz dalībvalstu tiesībām, lai noteiktu šī jēdziena saturu un piemērošanas jomu.

18 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru gan no Kopienu tiesību vienveidīgas piemērošanas, gan no vienlīdzības principa izriet prasība, ka Kopienu tiesību norma, kurā tās satura un piemērošanas jomas noskaidrošanai nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, parasti visā Kopienā ir interpretējama autonomi un vienveidīgi, ņemot vērā normas kontekstu un attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (skat. it īpaši 1984. gada 18. janvāra spriedumu lietā 327/82 *Ekro*, *Recueil*, 107. lpp., 11. punkts; 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-287/98 *Linster*, *Recueil*, I-6917. lpp., 43. punkts, un 2009. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-5/08 *Infopaq International*, Krājums, I-6569. lpp., 27. punkts).

19 Šie nosacījumi ir īpaši svarīgi attiecībā uz Astoto direktīvu, ņemot vērā gan tās nosaukumu, gan trešā un piektā apsvēruma formulējumu.

20 No minētās direktīvas trešā un piektā apsvēruma izriet, ka tās mērķis ir saskaņot kārtību samaksātā PVN atmaksāšanai no valsts puses nodokļu maksātājiem, kuri ir reģistrēti citā valstī, novēršot nesaskaņas šobrīd dalībvalstīs spēkā esošajos tiesību aktos un cenšoties nepieļaut atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem atkarībā no dalībvalsts, kurā tie ir reģistrēti.

21 Tādējādi Astotās direktīvas mērķis ir saskaņot Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), 17. panta 3. punktā minētās tiesības uz PVN atmaksāšanu (it īpaši skat. 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena*, *Recueil*, I-6109. lpp., 20. punkts, un 2007. gada 15. marta spriedumu lietā C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Krājums, I-2425. lpp., 26. punkts).

22 Šajā sakarā minētā direktīva skaidri paredz tās A pielikumā PVN atmaksāšanas iesnieguma paraugu, kura mērķis ir saskaņot procedūras attiecībā uz šādu iesniegumu, kad tiek atprasīts nodoklis, kuru vienā valstī reģistrēti nodokļa maksātāji ir samaksājuši citā valstī. Minētais saskaņošanas mērķis var tikt sasniegts tikai tad, ja jēdzieniem, kuri ir lietoti šajā paraugā, ir vienāda nozīme visās dalībvalstīs.

23 No tā izriet, ka jēdziens "paraksts", kas ir lietots Astotās direktīvas A pielikumā minētajā paraugā, ir Kopienu tiesību jēdziens, kura saturam un piemērošanas jomai ir jābūt vienādiem visās dalībvalstīs. Līdz ar to Tiesai ir jāsniedz šī jēdziena autonoma un vienveidīga interpretācija Kopienu tiesību sistēmā.

24 Šajā sakarā ir jāatgādina Tiesas pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar kuru, interpretējot Kopienu tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un tiesību

akta, kurā šī norma ir ietverta, izvirzītie mērķi (skat. 1983. gada 17. novembra spriedumu lietā 292/82 *Merck*, *Recueil*, I-3781. lpp., 12. punkts; 2007. gada 1. marta spriedumu lietā C-34/05 *Schouten*, Krājums, I-1687. lpp., 25. punkts, un 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-466/07 *Klarenberg*, Krājums, I-803. lpp., 37. punkts).

25 Vispirms ir jānorāda, ka Astotās direktīvas A pielikuma tekstā nav nevienas norādes attiecībā uz tajā minēto jēdzienu "paraksts". Šajā pielikumā ir tikai pieprasīts "paraksts" un nav precizēts, ka tam būtu jāpiemīt īpašām pazīmēm, kā, piemēram, ka tam ir jābūt paša nodokļa maksātāja parakstam, pretēji citām minētā pielikuma norādēm, kā, piemēram, nosaukumam vai darbības veidam, kopā ar kurām ir minēti vārdi "pieteikuma iesniedzējs".

26 Visbeidzot, no Astotās direktīvas 3. panta a) punkta izriet, ka nodokļa maksātājam ir jāiesniedz iesniegums atbilstoši minētajā A pielikumā norādītajam paraugam. No šīs direktīvas 6. panta izriet arī, ka dalībvalstis nedrīkst uzlikt nodokļa maksātājiem nekādus pienākumus papildus 3. un 4. pantā minētajiem, izņemot pienākumu īpašos gadījumos sniegt informāciju, kas vajadzīga, lai noteiktu, vai atmaksāšanas iesniegums ir pamatots. No tā izriet, ka attiecībā uz minētajā paraugā minēto "paraksta" jēdzienu šis 6. pants nepieļauj, ka nodokļa maksātājam tiek piemērotas citas prasības papildus paraugā norādītajām, kā, piemēram, paša nodokļa maksātāja pašrocīgais paraksts.

27 Visbeidzot, šādu kontekstuālo interpretāciju apstiprina Astotās direktīvas saskaņošanas mērķis, kas izriet no šī sprieduma 19.–22. punkta. Šīs direktīvas mērķis, skaidri paredzot A pielikumā iepriekš sagatavotu iesnieguma PVN atmaksāšanai paraugu, var tikt sasniegts tikai tad, ja šajā paraugā lietotajiem jēdzieniem ir identisks saturs un piemērošanas joma visās dalībvalstīs un tie nepārsniedz paraugā skaidri paredzētās

prasības. Ja kādai dalībvalstij tiktu ļauts nodokļa maksātājiem uzlikt prasības, kādas nav paredzētas šajā paraugā, kā, piemēram, šī nodokļa maksātāja pašrocīgais paraksts, tad tiktu radīta šim mērķim neatbilstoša formalitāte.

28 Turklāt ir jāprecizē, ka, kaut arī Astotā direktīva pretēji Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitajai direktīvai 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV L 326, 40. lpp.), skaidri neparedz iespēju iecelt pilnvaroto personu, tomēr Astotā direktīva to neizslēdz, līdz ar ko iesniegumu PVN atmaksāšanai, kas atbilst šīs direktīvas A pielikumā iekļautajam paraugam, var parakstīt pilnvarotā persona.

29 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Astotās direktīvas A pielikumā ietvertā iesnieguma par PVN atmaksāšanu paraugā lietotais jēdziens "paraksts" ir Kopienu tiesību jēdziens, kas ir jāinterpretē vienveidīgi un jāsaprot tādējādi, ka šāds iesniegums par atmaksāšanu nav obligāti jāparaksta pašam nodokļa maksātājam, bet to var parakstīt arī pilnvarota persona.

Par tiesāšanās izdevumiem

30 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes 1979. gada 6. decembra Astotās direktīvas 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī, A pielikumā ietvertā iesnieguma par pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu paraugā lietotais jēdziens "paraksts" ir Kopienu tiesību jēdziens, kas ir jāinterpretē vienveidīgi un jāsaprot tādējādi, ka šāds iesniegums par atmaksāšanu nav obligāti jāparaksta pašam nodokļa maksātājam, bet to var parakstīt arī pilnvarota persona.

[Paraksti]