TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. gruodžio 3 d.*

Byloje C-433/08

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2008 m. rugpjūčio 13 d. Nutartimi, kurią 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,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas Y. Bot,
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

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

išnagrinėjęs 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

Sprendimą

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 įsisteigę 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 galiojančių valstybių narių taisyklių neatitikimus, kurie kartais trukdo laisvai prekybai ir konkurencijai;

kadangi Bendrijos taisyklių įvedimas 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 įsikūrusių apmokestinamųjų asmenų.“

4 Aštuntosios direktyvos 3 straipsnio a punkte numatyta:

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

a) pateikia kompetentingai institucijai, nurodytai 9 straipsnio 1 dalyje [pirmojoje pastraipoje], prašymą pagal A priede duotą pavyzdį, prie jo pridėdamas sąskaitų faktūrų 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 įvesti jokių papildomų reikalavimų be nurodytųjų 3 ir 4 straipsniuose, išskyrus prievolę tam tikrais atvejais pateikti informaciją, kuri būtina norint nustatyti, ar prašymas grąžinti pridėtinės vertės mokestį yra pagrįstas.“

6 Aštuntosios direktyvos A priede esančiame prašymo gražinti 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 kalendorinių metų, kuriais atsirado teisė susigrąžinti, pabaigos. Ūkio subjektas pats apskaičiuoja grąžintiną sumą, o pirkimo PVM sumas pagrindžia pateikdamas sąskaitų faktūrų ir prekių importo dokumentų originalus. Prašymą grąžinti pirkimo PVM ūkio subjektas 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, įgaliotiniam 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.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 2006 m. birželio 30 d. *Yeasu Europe* pateikė prašymą grąžinti Vokietijoje sumokėto pirkimo PVM už laikotarpį nuo 2005 m. sausio iki gruodžio mėnesio. Šis prašymas užpildytas naudojantis šiuo tikslu minėtoje valstybėje narėje nustatytu oficialiu formuliaru, kurio 9 laukelyje nurodyta „paties asmens parašas ir įmonės antspaudas“.

11 Šio prašymo lydraštyje Vokietijoje įsisteigę *Yaesu Europe* advokatai, kurie formuliare vadinami atstovais, šios bendrovės įgaliotais pasirašyti, nurodė, kad šį prašymą jie pasirašė klientės pavedimu. Dėl to prie šio laiško buvo pridėtas „įgaliojimas pirkimo PVM grąžinimo procedūroje“, kurį išdavė ieškovės pagrindinėje byloje įgaliotasis atstovas ir kuriuo šie advokatai įgaliojami teisiškai atstovauti pastarajai visose PVM grąžinimo procedūrose.

12 2006 m. rugsėjo 1 d. Sprendimu *Bundeszentralamt* atmetė *Yeasu Europe* pateiktą prašymą grąžinti PVM motyvuodama tuo, kad pažeidžiant *UStG* 18 straipsnio 9 dalį jis nebuvo pasirašytas asmeniškai.

13 Atmetus skundą, *Yaesu Europe* pateikė skundą *Finanzgericht*. Šis laikėsi tokios pačios nuomonės kaip *Bundeszentralamt* nuspręsdamas, kad *UStG* 18 straipsnio 9 dalimi nepažeidžiami Aštuntosios direktyvos 3 ir 6 straipsniai ir kad A priede esančiame pavyzdyje nurodytas „parašas“ turi būti aiškinamas kaip būtinai tik asmeninis apmokestinamojo asmens parašas. Bet kuriuo atveju EB 249 straipsnio trečiojoje pastraipoje Vokietijos įstatymų leidėjui šiuo atžvilgiu suteikiama įgyvendinimo autonomija.

14 *Yaesu Europe* pateikė *Bundesfinanzhof* kasacinį skundą, kuriame iš esmės tvirtina, kad *Finanzgericht* klaidingai išaiškino Aštuntosios direktyvos A priede duotame pavyzdyje vartojamą sąvoką „parašas“, ir šiuo atžvilgiu remiasi kelių valstybių narių, kuriose aiškiai leidžiama pasirašyti prašymą grąžinti PVM per įgaliotinį, pavyzdžiais. Be to, ji mano, kad ši sąvoka Europos bendrijoje turi būti aiškinama vienodai.

15 *Bundesfinanzhof*, nusprendęs netaikyti *AO* 79 straipsnio 1 dalies 3 punkto ir 150 straipsnio 3 dalies ir manydamas, kad turi abejonių dėl *UStG* 18 straipsnio 9 dalies suderinamumo su Bendrijos teise, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar <…> Aštuntosios direktyvos <…> A priede, susijusiame su prašymo grąžinti [PVM] pateikimu pagal šios direktyvos 3 straipsnio a punktą, esančiame pavyzdyje vartojama sąvoka „parašas“ yra vienodai aiškintina Bendrijos teisės sąvoka?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

Ar sąvoką „parašas“ reikia suprasti taip, kad prašymas grąžinti mokestį turi būti pasirašytas asmeniškai apmokestinamojo asmens arba – juridinio asmens atveju – įstatyminio atstovo, ar pakanka įgaliotinio, pavyzdžiui, atstovo mokesčių klausimais ar apmokestinamojo asmens darbuotojo, parašo?“

Dėl prejudicinių klausimų

16 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Aštuntosios direktyvos A priede esančiame prašymo grąžinti PVM pavyzdyje vartojama sąvoka „parašas“ yra vienodai aiškintina Bendrijos teisės sąvoka, ir prireikus, ar šią sąvoką reikia suprasti taip, kad toks prašymas turi būti pasirašytas asmeniškai apmokestinamojo asmens, ar pakanka, jog jį pasirašytų įgaliotinis.

17 Šiuo atžvilgiu pirmiausia primintina, kad Aštuntojoje direktyvoje nėra jokio sąvokos „parašas“ apibrėžimo ir jokios nuorodos į valstybių narių teisę, taikomą norint nustatyti šios sąvokos prasmę bei apimtį.

18 Tačiau pagal nusistovėjusią teismo praktiką tiek iš vienodo Bendrijos teisės taikymo, tiek iš lygybės principo reikalavimų išplaukia, kad tuomet, kai Bendrijos teisės nuostatoje aiškiai nenurodoma valstybių narių teisė, taikoma norint nustatyti jos prasmę bei apimtį, paprastai ji visoje Bendrijoje turi būti aiškinama nepriklausomai ir vienodai, atsižvelgiant į nuostatos kontekstą ir nagrinėjamu teisės aktu siekiamą tikslą (žr., be kita ko, 1984 m. sausio 18 d. Sprendimo *Ekro*, 327/82, Rink. p. 107, 11 punktą; 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Linster*, C-287/98, Rink. p. I-6917, 43 punktą ir 2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Infopaq International*, C-5/08, Rink. p. I-6569, 27 punktą).

19 Šie reikalavimai ypač taikytini ir Aštuntajai direktyvai, atsižvelgiant į jos pavadinimą ir trečios bei penktos konstatuojamųjų dalių nuostatas.

20 Iš tiesų iš šios direktyvos trečios bei penktos konstatuojamųjų dalių matyti, kad ja siekiama suderinti valstybėje narėje apmokestinamųjų asmenų, įsisteigusių kitoje valstybėje narėje, sumokėto PVM grąžinimo tvarką, panaikinant Direktyvos priėmimo metu galiojusių valstybių narių taisyklių neatitikimus ir stengiantis neleisti nevienodai vertinti skirtingose valstybėse narėse įsikūrusių apmokestinamųjų asmenų.

21 Taigi Aštuntąja direktyva siekiama suderinti 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 17 straipsnio 3 dalyje nustatytą teisės į PVM grąžinimą įgyvendinimo tvarką (žr., be kita ko, 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Monte dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Rink. p. I-6109, 20 punktą ir 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Rink. p. I-2425, 26 punktą).

22 Todėl šios direktyvos A priede iš anksto nustatytas aiškus prašymo grąžinti PVM pavyzdys, kuriuo būtent siekiama suderinti procedūras, susijusias su tokiu prašymu, kalbant apie apmokestinamųjų asmenų, įsisteigusių kitoje valstybėje narėje, sumokėtu mokesčiu. Tačiau šis suderinimo tikslas bus pasiektas, tik jei šiame pavyzdyje vartojamos sąvokos visose valstybėse narėse turės tokią pačią reikšmę.

23 Darytina išvada, kad Aštuntosios direktyvos A priede esančiame pavyzdyje vartojama sąvoka „parašas“ yra Bendrijos teisės sąvoka, kurios prasmė ir apimtis turi būti vienodos visose valstybėse narėse. Todėl Teisingumo Teismas turi pateikti šios sąvokos nepriklausomą ir vienodą aiškinimą Bendrijos teisės sistemoje.

24 Šiuo atžvilgiu reikia priminti nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią aiškinant Bendrijos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (žr., be kita ko, 1983 m.

lapkričio 17 d. Sprendimo *Merck*, 292/82, Rink. p. I-3781, 12 punktą; 2007 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Schouten*, C-34/05, Rink. p. I-1687, 25 punktą ir 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Klarenberg*, C-466/07, Rink. p. I-803, 37 punktą).

25 Pirmiausia primintina, kad Aštuntosios direktyvos A priedo tekste nėra jokios nuorodos dėl jame minimos sąvokos „parašas“. Iš tiesų šiame priede paprasčiausia reikalaujama „parašo“ ir niekaip nepatikslinama, kokius konkrečius požymius jis turi atitikti, pavyzdžiui, būti paties apmokestinamojo asmens parašas, kai, atvirkščiai, 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 nurodytųjų 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 šiame 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 įsisteigę 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 įgaliotinį, tačiau tai juo labiau nereiškia, jog šia direktyva neleidžiama prašymą grąžinti PVM pagal tos pačios direktyvos A priede esantį pavyzdį pasirašyti įgaliotiniui.

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 įgaliotinio 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 įsisteigę 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 įgaliotinio parašo.

Parašai.