

Lieta C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

pret

Ministero delle Finanze

(Corte suprema di cassazione l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Astot? PVN direkt?va – 2. un 5. pants – Nodok?a maks?t?ji, kas nav re?istr?ti attiec?gaj? valst? – Nepamatoti samaks?ts nodoklis – Atmaks?šanas k?rt?ba

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Nodok?a atmaks?šana maks?t?jiem, kas nav re?istr?ti attiec?gaj? valst?

(Padomes Direkt?vas 79/1072 2. un 5. pants)

2. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Personas, kur?m j?maks? nodoklis

(Padomes Direkt?vas 77/388 21. panta 1. punkts)

3. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Nodok?a, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins, korekcija

(Padomes Direkt?va 77/388)

1. Astot?s direkt?vas 79/1072 par dal?bvalstu ties?bu aktu saska?ošanu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – k?rt?ba pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanai nodok?u maks?t?jiem, kas nav re?istr?ti attiec?gaj? valst?, 2. un 5. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka atbilstoši š?m norm?m nav iesp?jams atmaks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas nebija maks?jams un par kuru pakalpojumu sa??m?jam tika k??daini izrakst?ts r??ins, un kas tika iemaks?ts šo pakalpojumu sniegšanas vietās dal?bvalsts Valsts kas?.

Astot? direkt?va, kuras m?r?is nav apšaub?t sist?mu, kuru ?steno Sest? direkt?va 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, nosaka pievienot?s v?rt?bas nodok?a, ko k?d? dal?bvalst? ir samaks?jis cit? dal?bvalst? re?istr?ts nodok?a maks?t?js, atmaks?šanas k?rt?bu. T?d?j?di t?s m?r?is ir saska?ot Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkt? min?t?s ties?bas nodok?a atmaks?šanai. Astot?s direkt?vas 2. un 5. pants skaidri atsaucas uz Sest?s direkt?vas 17. pantu. Š?dos apst?k?os, t? k? min?taj? 17. pant? nor?d?t?s ties?bas uz atskait?šanu nevar tikt piem?rotas pievienot?s v?rt?bas nodoklim, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins un kas ir samaks?ts nodok?u administr?cijai, ir j?konstat?, ka šis pievienot?s v?rt?bas nodoklis nav atmaks?jams atbilstoši Astot?s direkt?vas noteikumiem.

(sal. ar 25.–28. punktu un rezolut?v?s da?as 1. punktu)

2. Iz?emot Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par

apgrozījuma nodokļiem, ko grozījusi Direktīva 92/111, 21. panta 1. punktā skaidri minētos gadījumus, tikai pakalpojumu sniedzējs ir uzskatāms par pievienotās vērtības nodokļa parādnieku attiecībā pret pakalpojumu sniegšanas vietas dalībvalsts nodokļu administrāciju.

(sal. ar 33. punktu un rezolūcijas daļas 2. punktu)

3. Neitralitātes, efektivitātes un nediskriminācijas principi neietekmē pret tādā valsts likumdošanu, saskaņā ar kuru tikai preču piegādātājs var pieprasīt naudas summu, kas kļūst pievienotās vērtības nodoklis ir nepamatoti samaksātas nodokļu administrācijai, atmaksāšanu, un pakalpojumu saņēmējs var vērsties pret šo pakalpojumu sniedzēju ar civilprasību par nepamatoti samaksāto summu atmaksāšanu. Tomēr, ja ir neiespējami vai pārāk grūti panākt pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu, dalībvalstīm ir jāparedz līdzekļi, kas ļautu minētajam pakalpojumu saņēmējam atgūt nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīti rēķini, lai ievērotu efektivitātes principu.

Šo atbildi neietekmē valsts likumdošana tiešo nodokļu jomā, jo tiešo nodokļu sistēma kopumā nav saistīta ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmu.

(sal. ar 42., 45. punktu un rezolūcijas daļas 3. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2007. gada 15. martā (*)

Astotā PVN direktīva – 2. un 5. pants – Nodokļa maksātāji, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī – Nepamatoti samaksāts nodoklis – Atmaksāšanas kārtība

Lieta C-35/05

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Corte suprema di cassazione* (Itālija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2004. gada 23. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 31. janvārī, tiesvedībā

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

pret

Ministero delle Finanze.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši P. Kāris [*P. Kāris*], J. Klučka [*J. Klučka*], J. Makarčiks [*J. Makarczyk*] un Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referenti),

ģenerālvokāte E. Šārpstone [*E. Sharpston*],

sekretāre L. Hjēleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 30. martā,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* vērā – S. Petinato [*S. Pettinato*], *avvocato*,
- Itālijas valdības vērā – I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello Stato*,
- Eiropas Kopienu Komisijas vērā – M. Afonso [*M. Afonso*] un M. Velardo [*M. Velardo*], kā arī A. Aresu [*A. Aresu*], pārstāji,

noklausījusies enerģiskā advokātes secinājumu tiesas sēdē 2006. gada 8. jūnijā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz 2. un 5. panta interpretāciju Padomes 1979. gada 6. decembra Astotajā direktīvā 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”).

2 Šis līgums tika iesniegts pārvēstī starp sabiedrību *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* (turpmāk tekstā – “*Reemtsma*”) un *Ministero delle Finanze* (Finanšu ministriju) sakarā ar tās atteikšanos daļēji atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas bija uzlikts reklāmas un mārketinga pakalpojumiem, kas prasītāji tika sniegti Itālijā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Astotās direktīvas 2. pants nosaka:

“Katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, atmaksā nodokļiem pakāutai personai, kas nav reģistrēta valsts teritorijā, bet ir reģistrēta citā dalībvalstī, visus pievienotās vērtības nodokļus, kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakāutas personas, vai arī kas maksāti par preču ieviešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto Direktīvas 77/388/EEK 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos un 1. panta b) apakšpunktā minēto pakalpojumu sniegšanā.”

4 Astotās direktīvas 5. panta pirmā daļa paredz:

“Šajā direktīvā preces un pakalpojumi, attiecībā uz kuriem nodoklis ir atmaksājams, atbilst Direktīvas 77/388/EEK 17. panta nosacījumiem, kā tos piemēro atmaksātājā dalībvalstī.”

5 Atbilstoši 9. panta 2. punkta e) apakšpunktam Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), ko grozījusi Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīva 92/111/EEK (OV L 384, 47. lpp., turpmāk

tekst? – “Sest? direkt?va”):

“Vieta, kur sniedz turpm?k nor?d?tos pakalpojumus, ja to dara [...] nodok?a maks?t?jiem, kas re?istr?ti Kopien?, bet cit? valst? nek? pakalpojumu sniedz?js, ir vieta, kur klients ir re?istr?jis savu uz??mumu vai kur tam ir past?v?ga iest?de, kurai sniedz šo pakalpojumu, vai, ja nav š?das vietas, t? past?v?g? adrese vai vieta, kur tas parasti rezid?:

[..]

– rekl?mas pakalpojumi,

[..].”

6 Sest?s direkt?vas 17. panta redakcija ir š?da:

“1. Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

a) pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js;

[..].

3. Dal?bvalstis pieš?ir katram nodok?a maks?t?jam ar? 2. punkt? min?t?s pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šanas vai atmaks?juma ties?bas, cikt?l š?s preces un pakalpojumus izmanto š?diem m?r?iem:

a) dar?jumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punkt? min?taj?m saimnieciskaj?m darb?b?m, kuras veiktas cit? valst? un kur?m b?tu ties?bas uz nodok?u atskait?šanu, ja t?s notiktu š?s valsts teritorij?;

[..].”

7 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punktam:

“Pievienot?s v?rt?bas nodoklis j?maks? š?d?m person?m:

1. Atbilst?gi iekš?jai sist?mai:

a) nodok?a maks?t?j[am], kas veic pre?u pieg?di vai sniedz pakalpojumus, par kuriem uzliek nodokli, iz?emot k?du no pieg?d?m vai pakalpojumiem, kas min?ti b) apakšpunkt?. Ja pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, veic nodok?a maks?t?js, kas re?istr?ts ?rzem?s, dal?bvalstis var pie?emt noteikumus, saska?? ar kuriem nodoklis ir j?maks? citai personai. Cita starp?, par šo citu personu var iecelt nodok?u p?rst?vi vai personu, kurai veic pre?u pieg?des vai sniedz pakalpojumus, par kuriem uzliek nodokli. [...] Dal?bvalstis var paredz?t, ka par nodok?a samaksu ir solid?ri atbild?gs k?ds cits, kas nav nodok?a maks?t?js;

b) person[?m], kur?m sniedz 9. panta 2. punkta e) apakšpunkt? min?tos pakalpojumus, vai valsts teritorij? pievienot?s v?rt?bas nodoklim identific?t[?m] person[?m], kur?m sniedz 28.b panta C, D vai E da?? min?tos pakalpojumus, ja pakalpojumu sniedz nodok?a maks?t?js, kas re?istr?ts ?rzem?s; tom?r dal?bvalstis var pras?t, lai pakalpojumu sniedz?js b?tu solid?ri atbild?gs par nodok?a samaksu;

c) jebkurai personai, kas norēda pievienot s vrtēbas nodokli fakturā [rētin] vai citā dokumentā, kurš kalpo par fakturu [rētinu].”

Valsts tiesiskais regulējums

8 Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra Dekrēta Nr. 633 par pievienot s vrtēbas nodokļa izveidi un regulējumu (1972. gada 11. novembra *GURI*, parastais pielikums Nr. 1, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Prezidenta dekrēts Nr. 633/72”), kas tika pieņemts, piemērojot Astoto direktīvu, 17. panta 1. punkts paredz:

“Nodokļa maksātāji – nodokli maksā personas, kas veic ar nodokli apliekamas preču piegādes un sniedz ar nodokli apliekamus pakalpojumus un kurām šis nodoklis par visām darbībām, atbilstoši II sadaļā paredzētajiem noteikumiem, atskaitot 19. pantā paredzēto atskaitījumu, ir jāiemaksā Valsts kasā.”

9 Prezidenta dekrēta Nr. 633/72 19. panta otrā daļa paredz:

“Nav atskaitāms nodoklis, kas uzlikts preču iegādei vai importam un pakalpojumiem, kas ir saistīti ar no nodokļa atbrīvotiem vai ar nodokli neapliekamiem darījumiem [..].”

10 Prezidenta dekrēta Nr. 633/72 38.b panta redakcija ir šāda:

“Nodokļa maksātājiem, kuru pastāvīgā dzīvesvieta atrodas Eiropas Ekonomikas kopienas dalībvalstīs un kas ir to rezidenti, kas nav tieši identificēti 35.b panta izpratnē un kas nav noteikuši to pārstāvi 17. panta otrās daļas izpratnē, kuriem jāmaksā nodoklis to pastāvīgās dzīvesvietas vai rezidences valstī, kas Itālijā nav veikuši darījumus, izņemot pārvadājuma pakalpojumus un citus papildu pakalpojumus, kas nav apliekami ar nodokli 9. panta izpratnē, kā arī 7. panta ceturtnās daļas d) apakšpunktā minētos pakalpojumus, ir tiesības uz nodokļa atmaksu par laika posmu līdz vienam gadam, ja šis nodoklis ir atskaitāms atbilstoši 19. pantam un ja tas attiecas uz iegādātām vai importētām kustamām mantām un pakalpojumiem, ja tās kopējā summa nav mazāka par divsimt euro. [..].”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

11 Faktus, kas izriet no iesniedzējtiesas rīkojuma, var rezumēt šādi.

12 *Reemtsma* ir sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Vācijā un kurai nav pastāvīgās pārstāvniecības Itālijā. 1994. gadā Itālijas sabiedrība tai sniedza reklāmas un mārketinga pakalpojumus, par kuriem tās izrakstīja PVN rēķinu, kura kopsumma bija ITL 175 022 025.

13 *Reemtsma* tika uzlikts attiecīgais PVN, un tās to iemaksāja Itālijas Valsts kasā.

14 Pēc tam *Reemtsma* pieprasīja daļēji atmaksāt divas PVN summas, ko tās bija samaksājuši par 1994. gadu un ko tās uzskatīja par nepamatoti samaksātām, jo attiecīgā pakalpojumi tika sniegti nodokļa maksātājam, kas bija reģistrēts nevis Itālijas Republikā, bet gan citā dalībvalstī, proti – Vācijā, līdz ar to PVN bija maksājams pārdotājam minētajā dalībvalstī.

15 Attiecīgās valsts nodokļu iestādes atteicās tai atmaksāt šos nodokļus, un *Reemtsma* apstrīdēja šo atteikumu Itālijas tiesā. Tās prasība tika noraidīta gan pirmajā instancē, gan apelācijas instancē, jo izdotie rēķini attiecās uz reklāmas un mārketinga pakalpojumiem, kam nav piemērojams PVN tādēļ, ka teritoriālais nosacījums nebija izpildīts, jo pakalpojumi tika sniegti citās dalībvalstīs nodokļa maksātājam.

16 Tad *Reemtsma v rs s Corte suprema di cassazione* [Augst?kaj? kas?cijas ties?], kas, uzskatot, ka lietas izties?šana ir atkar?ga no Kopienu ties?bu normu un principu interpret?cijas, nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai 2. un 5. pants [...] Astotaj? direkt?v? [...] tikt?l, cikt?l tie padara nodok?u atmaks?šanu pre?u vai pakalpojumu sa??m?jam vai klientam nerezidentam atkar?gu no nosac?juma, ka š?s preces vai pakalpojumi ir bijuši izmantoti t?m darb?b?m, kas ir apliekamas ar nodokli, ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar? PVN, kas šaj? gad?jum? nebija maks?jams un par kuru tika k??daini izrakst?ts r??ins, un kas tika k??daini iekas?ts un p?c tam p?rskait?ts Valsts kas?, var tikt atmaks?ts? Apstipriņošas atbildes gad?jum?, vai valsts ties?bu norma, kas, balstoties uz nodok?a, kas tika uzlikts un p?rskait?ts, neatmaks?jamo raksturu, neparedz atmaks?šanu pre?u vai pakalpojumu sa??m?jam vai klientam nerezidentam, ir pretrun? min?tajiem [š?s] direkt?vas noteikumiem?

2) Vai visp?r?j? veid? no Kopienas kop?j?s PVN sist?mas var secin?t, ka pre?u vai pakalpojumu sa??m?js vai klients var b?t nodok?u par?dnieks Valsts kasei? Vai atteikums, pamatojoties uz valsts ties?b?m, sa??m?jam vai klientam, kuram j?maks? PVN un kuram saska?? ar valsts ties?bu aktiem ir j?pilda pien?kumi saist?b? ar nodok?u r??inu sa?emšanu un maks?šanu, garant?t ties?bas sa?emt no valsts nodok?u iest?d?m nodok?a atmaks?šanu gad?jum?, ja nodoklis tika k??daini uzlikts un p?rskait?ts, ir sader?gs ar iepriekš min?to sist?mu, it ?paši ar PVN neitralit?tes principu, efektivit?tes un nediskrimin?cijas principu? Vai valsts ties?bu sist?ma – k? to interpret? valsts tiesa –, kas pieš?ir sa??m?jam vai klientam ties?bas v?rsties tikai pret pakalpojumu sniedz?ju/pieg?d?t?ju un nevis pret nodok?u iest?d?m, neskatoties uz to, ka valsts ties?b?s l?dz?g? gad?jum?, proti, kad nodok?u maks?t?ja p?rst?vis no nodok?u maks?t?ja ir iekas?jis tiešos nodok?us, ab?m pus?m ir ties?bas piepras?t nodok?a atmaks?šanu no Valsts kases, ir pretrun? ar efektivit?tes un nediskrimin?cijas principam PVN atmaks?šanas jom?, ja nodoklis ticis uzlikts, p?rk?pjot Kopienu ties?bas?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

17 Pirmaj? jaut?jum? iesniedz?jtiesa p?c b?t?bas jaut?, vai Astot?s direkt?vas 2. un 5. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ir iesp?jams atmaks?t PVN, kas nebija maks?jams un par kuru r??ins tika k??daini izrakst?ts pakalpojumu sa??m?jam, un kas tika iekas?ts pakalpojumu sniegšanas vietas dal?bvalsts Valsts kas?.

18 Ievad? ir j?atg?dina, ka kop?j? PVN sist?ma skaidri neparedz gad?jumus, kad š? nodok?a r??ins var?tu b?t k??daini izrakst?ts.

19 Lietas dal?bnieki pamata liet? neapstr?d, ka *Reemtsma* sa?emtie pakalpojumi, kas ir uzskat?mi par rekl?mas un m?rketinga pakalpojumiem, nebija pak?auti PVN. Atbilstoši Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktam vieta, kur ir sniegti rekl?mas pakalpojumi, ja tie ir sniegti klientiem, kas re?istr?ti Kopien?, bet cit? valst? nek? pakalpojumu sniedz?js, ir vieta, kur klients ir re?istr?jis savu uz??mumu vai kur tam ir past?v?g? p?rst?vniec?ba, kurai šis pakalpojums ir sniegts. Pamata liet? ir uzskat?ts, ka min?tie pakalpojumi ir sniegti V?cij?.

20 Attiec?b? uz Astot?s direkt?vas 2. pantu, tas paredz, ka katram nodok?a maks?t?jam, kas nav re?istr?ts taj? dal?bvalst?, kur atrodas pakalpojumu sniegšanas vieta, bet gan ir re?istr?ts cit? dal?bvalst?, ir ties?bas uz t?da PVN atmaks?šanu, kas ir maks?ts par pakalpojumiem, kas ir sniegti dal?bvalst?, kur? atrodas min?t? pakalpojumu sniegšanas vieta, cikt?l šie pakalpojumi ir izmantoti Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkt? min?tajiem dar?jumiem. Atbilstoši

Astotās direktīvas 5. panta pirmajai daļai tiesības uz atmaksāšanu tiek noteiktas atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta nosacījumiem, kā tos piemēro atmaksātājā dalībvalstī.

21 *Reemtsma* uzskata, ka apstākļi, ka tiesības uz nodokļa atmaksāšanu attiecas tikai uz atskaitamo PVN, nenozīmē, ka nodoklis, par kuru ir kļūdaini izrakstīti rēķini un kas ir iemaksāts Valsts kasē, nav atmaksājams. Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts, kas ir interpretēts Tiesas 1997. gada 17. septembra spriedumā lietā C-141/96 *Langhorst (Recueil, I-5073. lpp.)*, iestājas pret principu, ka tiesības uz atskaitāšanu attiecas tikai uz maksājumiem nodokļiem. Tā uzskata, ka tiesības uz minētā nodokļa atskaitāšanu ir viens no galvenajiem līdzekļiem, kas ļauj nodrošināt PVN neitralitāti, un tādēļ minētās tiesības nav ierobežojamas.

22 Savukārt Itālijas valdība un Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka nav jāatsaucas uz Astotās direktīvas 2. un 5. pantu, lai pieprasītu PVN, kura rēķini ir izrakstīti kļūdaini, atmaksāšanu, jo nepastāv Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā minētās tiesības uz samaksātu nodokļa atskaitāšanu. 1989. gada 13. decembra spriedums lietā C-342/87 *Genius Holding (Recueil, 4227. lpp.)* iestājas pret tiesību uz PVN, par kuru ir kļūdaini izrakstīti rēķini un kas ir samaksāts nodokļu administrācijai, atskaitāšanu.

23 Ievadā ir jāatgādina, ka iepriekš minētā sprieduma lietā *Genius Holding* 13. punktā Tiesa konstatēja, ka tiesības uz PVN atskaitāšanu attiecas tikai uz maksājumiem nodokļiem, t.i., uz nodokļiem, kas atbilst kādai ar PVN apliekamai darbībai vai kas ir samaksāti tādēļ, ka tie ir bijuši jāmaksā. Tādēļ tā nosprieda, ka šīs tiesības uz atmaksāšanu neattiecas uz tādū PVN, kas atbilstoši Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunktam ir maksājams tikai tādēļ, ka tas ir norādīts rēķinā (skat. it īpaši iepriekš minētā sprieduma lietā *Genius Holding* 19. punktu). Šajā sakarā Tiesa vēlāk apstiprināja savu judikatūru 2000. gada 19. septembra spriedumā lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth un Strobel (Recueil, I-6973. lpp., 53. punkts)* un 2003. gada 6. novembra spriedumā apvienotās lietās no C-78/02 līdz C-80/02 *Karageorgou u.c. (Recueil, I-13295. lpp., 50. punkts)*.

24 Šādos apstākļos ir jāpārbauda, vai iepriekšējā punktā minētā judikatūra ir piemērojama Astotās direktīvas ietvaros.

25 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Astotās direktīvas mērķis nav apšaubīt sistēmu, kuru īsteno Sestā direktīva (skat. it īpaši 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-302/93 *Debouche, Recueil, I-4495. lpp., 18. punkts)*.

26 Turklāt Astotā direktīva nosaka PVN, ko kādā dalībvalstī ir samaksājis citā dalībvalstī reģistrēts nodokļa maksātājs, atmaksāšanas kārtību. Tādējādi tās mērķis ir saskaņot Sestās direktīvas 17. panta 3. punktā minētās tiesības nodokļa atmaksāšanai (skat. it īpaši 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena, Recueil, I-6109. lpp., 20. punkts)*. Atbilstoši šā sprieduma 20. punktam Astotās direktīvas 2. un 5. pants skaidri atsaucas uz Sestās direktīvas 17. pantu.

27 Šādos apstākļos, tā kā minētajā 17. pantā norādītās tiesības uz atskaitāšanu nevar tikt piemērotas PVN, par kuru ir kļūdaini izrakstīti rēķini un kas ir samaksāts nodokļu administrācijai, ir jākonstatē, ka šis PVN nav atmaksājams atbilstoši Astotās direktīvas noteikumiem.

28 Ēmot vēlreiz iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Astotās direktīvas 2. un 5. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nav iespējams atmaksāt PVN, kas nebija maksājams un par kuru pakalpojumu saņēmējam tika kļūdaini izrakstīti rēķini, un kas tika iemaksāts šo pakalpojumu sniegšanas vietās dalībvalsts Valsts kasē.

Par otro jautājumu

29 Otrajā jautājumā iesniedzējtiesa pārbūtā jautājumā, vai tādā gadījumā kā pamata lietā pietiek ar to, ka pakalpojumu saņēmējam ir tiesības pieprasīt PVN atmaksāšanu no pakalpojumu sniedzēja, kurš ir kādā izrakstā PVN rēķinā un kurš savukārt varētu pieprasīt atmaksāšanu no nodokļu administrācijas, vai arī šim pakalpojumu saņēmējam ir jābūt tiesībām vērst savu prasību tieši pret nodokļu administrāciju. Šis jautājums ir iedalāms trīs daļās.

30 Pirmkārt, iesniedzējtiesa jautā, vai pakalpojumu saņēmēja kopumā ir uzskatāms par PVN parādnieku attiecībā pret pakalpojumu sniegšanas vietas dalībvalsts nodokļu administrāciju.

31 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu "pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā [...] atbilstīgi iekšējai sistēmai nodokļa maksātājam, kas veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumu, par kuriem uzliek nodokli, izņemot kādu no piegādātā vai pakalpojumiem, kas minēti b) apakšpunktā". Tādējādi 21. pants nosaka principu, ka tikai pakalpojumu sniedzējs ir PVN parādnieks un tam ir pienākumi pret nodokļu administrāciju. Tomēr izņēmumi no šī principa ir izsmeļoši uzskaitīti šajā pašā normā, un citus izņēmumus var ataut Eiropas Savienības Padome, balstoties uz Sestās direktīvas 27. pantu. Tādējādi, līdzko preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu veic nodokļa maksātājs, kurš nav reģistrējies konkrētajā valstī, dalībvalstis var pieņemt noteikumus, kas paredz, ka nodokli maksā cita persona, kas var būt arī nodokli apliekamo pakalpojumu saņēmējs.

32 Pat ja tādā gadījumā kā pamata lietā, kad ir piemērojams Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts paredzētais fiskālo saistību pārvešanas mehānisms, *Reemtsma* kā PVN parādnieks varētu pieprasīt tādā atmaksāšanu, ir jāatgādina, ka to ir darījis arī enerģētiskās secinājumu 77. punkts, ka *Reemtsma* pastāv attiecībā ar reģistrācijas dalībvalsts nodokļu administrāciju, kas šajā gadījumā ir Vācijas Federatīvā Republika, nevis ar tās dalībvalsts nodokļu administrāciju, kurā pakalpojumu sniedzējs ir kādā izrakstā PVN rēķinā un to ir deklarējis, proti – Itālijas Republiku.

33 Līdz ar to uz otrā jautājuma pirmo daļu ir jāatbild, ka, izņemot Sestās direktīvas 21. panta 1. punktu skaidri minētos gadījumus, tikai pakalpojumu sniedzējs ir uzskatāms par PVN parādnieku attiecībā pret pakalpojumu sniegšanas vietas dalībvalsts nodokļu administrāciju.

34 Otrkārt, iesniedzējtiesa jautā Tiesai, vai kopējā PVN sistēma, kā arī neitralitātes, efektivitātes un nediskriminācijas principi iestājas pret tādā valsts likumdošanu kā pamata lietā, kas pakalpojumu saņēmējam nedod tiesības uz PVN atmaksāšanu no nodokļu administrācijas puses, ja šis nodoklis nebija maksājams, bet tomēr minētais pakalpojumu saņēmējs to samaksāja pakalpojumu sniegšanas vietas dalībvalsts nodokļu administrācijai.

35 *Reemtsma* uzskata, ka efektivitātes princips paredz, ka valsts likumdošana nedrīkst radīt šķēršļus tādā naudas summu atmaksāšanai, kas kā PVN ir samaksātas, pārķepjot piemērojamo tiesisko regulējumu. Šāds princips varētu tikt pārķēpts pakalpojumu sniedzēja maksātnespējas vai civillietu tiesu un nodokļu lietu tiesu iespējami pretrunāgu spriedumu gadījumā.

36 Savukārt Komisija uzskata, ka ir pieņemama tāda nodokļu sistēma, kāda pastāv Itālijā, kurā, no vienas puses, princips tikai pakalpojumu sniedzējs var pieprasīt PVN atmaksāšanu no nodokļu administrācijas puses un, no otras puses, pakalpojumu saņēmējs var pieprasīt nepamatoti samaksātu summu atmaksāšanu atbilstoši civiltiesībām. Šajā sakarā dalībvalstis var brīvi izvēlēties procedūru, kuru tās uzskata par atbilstošu, lai nodrošinātu šādu atmaksāšanu, ja vien tiek ievērots efektivitātes princips. Tādēļ šī principa īstenošanai var būt nepieciešams, lai pakalpojumu saņēmējs varētu tieši vērsties pie attiecīgās nodokļu administrācijas, ja var

izrādīt ties praktiski neiespējami vai pārmerīgi grūti panākt šādu atmaksāšanu.

37 Šajā sakarā ir jānorāda, ka, tādēļ kura nodokļu atmaksāšanas prasību jautājums nav reglamentēts Kopienas tiesību sistēmā, tad katras dalībvalsts iekšējās tiesiskajās kārtībās ir jāparedz nosacījumi, kādos šādas prasības var izmantot, turklāt šiem nosacījumiem ir jāievēro līdzvērības un efektivitātes principi, tas ir, tie nevar būt mazāk labvēlīgi par nosacījumiem attiecībā uz līdzīgiem atmaksāšanas līgumiem saskaņā ar iekšējo tiesību noteikumiem un tie nevar būt tā noteikti, ka padara praktiski neiespējamu Kopienas tiesiskajās kārtībās garantēt tiesību izmantošanu (skat. it īpaši 2004. gada 17. jūnija spriedumu lietā C-30/02 *Recheio – Cash & Carry*, Krājums, I-6051. lpp., 17. punkts, un 2005. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-291/03 *MyTravel*, Krājums, I-8477. lpp., 17. punkts).

38 Ir jāatgādina arī, ka Sestā direktīva neparedz nevienu normu par PVN, par kuru ir kļūdaini izrakstīti rādītāji, korekciju no rādītāja pusēs. Sestā direktīva 20. pantā tikai paredz nosacījumu, kas ir jāievēro, lai preču vai pakalpojumu saņēmējs varētu koriģēt priekšnodokļa atskaitēšanu. Šādos apstākļos principā dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, kādos PVN, par kuru ir kļūdaini izrakstīti rādītāji, varētu tikt koriģēti (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schmeink & Cofreth un Strobel*, 48. un 49. punkts).

39 Attiecībā uz iepriekšējos divos punktos minēto judikatūru ir jāatzīst, ka principā tādā sistēmā kā pamata lietā, kad pakalpojumu sniedzējs, kas nodokļu administrācijai ir kļūdaini samaksājis PVN, var pieprasīt tādēļ atmaksāšanu, un, no otras puses, pakalpojumu saņēmējs var vērsties pret šo pakalpojumu sniedzēju ar civilprasību par nepamatoti samaksāto summu atmaksāšanu, atbilst neitralitātes un efektivitātes principiem. Šāda sistēma ļauj minētajam pakalpojumu saņēmējam, kas ir samaksājis nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīti rādītāji, panākt nepamatoti samaksātu summu atmaksāšanu.

40 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja nav Kopienas tiesiskās regulējuma attiecīgajā jomā, procesuālie noteikumi, kas paredzēti, lai nodrošintu to tiesību aizsardzību, kas attiecīgajam personām pienākas atbilstoši Kopienas tiesību sistēmā, ir katras dalībvalsts iekšējās tiesiskās kārtības jautājums, ņemot vērā dalībvalstu procesuālās autonomijas principu (skat. it īpaši 2000. gada 16. maija spriedumu lietā C-78/98 *Preston u.c.*, *Recueil*, I-3201. lpp., 31. punkts, un 2006. gada 19. septembra spriedumu apvienotajās lietās C-392/04 un C-422/04 *i-21 Germany un Arcor*, Krājums, I-8559. lpp., 57. punkts).

41 Šajā sakarā, kā to pareizi norāda Komisija, ja PVN atmaksāšanas panākšana ir neiespējama vai pārmerīgi grūta, it īpaši pakalpojumu sniedzēja maksātnespējas gadījumā, minētie principi var pieprasīt, lai pakalpojumu saņēmējs varētu vērsties ar prasību par atmaksāšanu tieši pie nodokļu administrācijas. Tādēļ dalībvalstīm ir jāparedz līdzekļi un procesuālie noteikumi, kas ļautu minētajam pakalpojumu saņēmējam atgūt nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīti rādītāji, lai ievērotu efektivitātes principu.

42 Līdz ar to uz otrā jautājuma otro daļu ir jāatbild, ka neitralitātes, efektivitātes un nediskriminācijas principi neietekmē pret tādēļ valsts likumdošanu kā pamata lietā, saskaņā ar kuru tikai pakalpojumu sniedzējs var pieprasīt naudas summu, kas kā PVN ir nepamatoti samaksātas nodokļu administrācijai, atmaksāšanu, un pakalpojumu saņēmējs var vērsties pret šo pakalpojumu sniedzēju ar civilprasību par nepamatoti samaksāto summu atmaksāšanu. Tomēr, ja ir neiespējami vai pārmerīgi grūti panākt PVN atmaksāšanu, dalībvalstīm ir jāparedz līdzekļi, kas ļautu minētajam pakalpojumu saņēmējam atgūt nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīti rādītāji, lai ievērotu efektivitātes principu.

43 Treškārt, iesniedzējtiesa jautā Tiesai, vai līdzvērības un nediskriminācijas principi ietekmē pret tādēļ valsts likumdošanu kā pamata lietā, kas ļauj pakalpojumu saņēmējam vērsties

tikai pret pakalpojumu sniedzēju, nevis pret nodokļu administrāciju, kaut arī valsts tiešo nodokļu sistēmā, ja nodoklis ir samaksāts nepamatoti, gan persona, kas iekasā nodokli, gan nodokļa parādnieks var vērsties pret minēto nodokļu administrāciju.

44 Šajā sakarā ir jākonstatē, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru diskriminācijas aizliegums ir tikai Kopienų tiesību vispārējā vienlīdzīgās attieksmes principa speciāla izpausme, kas nosaka, ka līdzīgās situācijās nevar kvalificēt atšķirīgi un dažādas situācijās savukārt nevar kvalificēt vienādi, ja vien tādai pieejai nav objektīva pamata (skat. it īpaši 1994. gada 18. maija spriedumu lietā C-309/89 *Codorniu/Padome*, *Recueil*, I-1853. lpp., 26. punkts, un 1997. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-354/95 *National Farmers' Union u.c.*, *Recueil*, I-4559. lpp., 61. punkts).

45 Šajā gadījumā tiešo nodokļu sistēma kopumā nav saistīta ar PVN sistēmu. No tā izriet, ka atbildi, kas ir sniegta uz otrā jautājuma otro daļu, neietekmē valsts likumdošana tiešo nodokļu jomā.

Par tiesāšanas izdevumiem

46 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 1979. gada 6. decembra Astotās direktīvas 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārta pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgaj valstī, 2. un 5. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka atbilstoši šīm normām nav iespējams atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, kas nebija maksājams un par kuru pakalpojumu saņēmējam tika kādā veidā izrakstīti rēķini, un kas tika iemaksāts šo pakalpojumu sniegšanas vietas dalībvalsts Valsts kasā;**
- 2) **izņemot 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, ko grozīja Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīva 92/111/EEK, 21. panta 1. punkta skaidri minētais gadījumus, tikai pakalpojumu sniedzējs ir uzskatāms par pievienotās vērtības nodokļa parādnieku attiecībā pret pakalpojumu sniegšanas vietas dalībvalsts nodokļu administrāciju;**
- 3) **neitralitātes, efektivitātes un nediskriminācijas principi neietekmē pret tādā valsts likumdošanu kā pamata lietu, saskaņā ar kuru tikai pakalpojumu sniedzējs var pieprasīt naudas summu, kas kā pievienotās vērtības nodoklis ir nepamatoti samaksātas nodokļu administrācijai, atmaksāšanu, un pakalpojumu saņēmējs var vērsties pret šo pakalpojumu sniedzēju ar civilprasību par nepamatoti samaksāto summu atmaksāšanu. Tomēr, ja ir neiespējami vai pārāk grūti panākt pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu, dalībvalstīm ir jāparedz līdzekļi, kas ļautu minētajam pakalpojumu saņēmējam atgūt nodokli, par kuru ir kādā veidā izrakstīti rēķini, lai ievērotu efektivitātes principu.**

Šo atbildi neietekmē valsts likumdošana tiešo nodokļu jomā.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – itāļu.