

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 vietas 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

apgroz?juma nodok?iem, ko groz?jusi Direkt?va 92/111, 21. panta 1. punkt? skaidri min?tos gad?jumus, tikai pakalpojumu sniedz?js ir uzskat?ms par pievienot?s v?rt?bas nodok?a par?dnieku attiec?b? pret pakalpojumu sniegšanas vietas dal?bvalsts nodok?u administr?ciju.

(sal. ar 33. punktu un rezolut?v?s da?as 2. punktu)

3. Neitralit?tes, efektivit?tes un nediskrimin?cijas principi neiest?jas pret t?du valsts likumdošanu, saska?? ar kuru tikai pre?u pieg?d?t?js var piepras?t naudas summu, kas k? pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir nepamatoti samaks?tas nodok?u administr?cijai, atmaks?šanu, un pakalpojumu sa??m?js var v?rsties pret šo pakalpojumu sniedz?ju ar civilpras?bu par nepamatoti samaks?to summu atmaks?šanu. Tom?r, ja ir neiesp?jami vai p?rm?r?gi gr?ti pan?kt pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanu, dal?bvalst?m ir j?paredz l?dzek?i, kas ?autu min?tajam pakalpojumu sa??m?jam atg?t nodokli, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins, lai iev?rotu efektivit?tes principu.

Šo atbildi neietekm? valsts likumdošana tiešo nodok?u jom?, jo tiešo nodok?u sist?ma kopum? nav saist?ta ar pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu.

(sal. ar 42., 45. punktu un rezolut?v?s da?as 3. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2007. gada 15. mart? (*)

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

Lieta C?35/05

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Corte suprema di cassazione* (It?lija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2004. gada 23. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2005. gada 31. janv?r?, tiesved?b?

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

pret

Ministero delle Finanze.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. V. A. Timmermanss [C. W. A. Timmermans], tiesneši P. K?ris [P. K?ris], J. Klu?ka [J. Klu?ka], J. Makar?iks [J. Makarczyk] un Dž. Are?is [G. Are?is] (referents),

?ener?ladvok?te E. Sharpstone [E. Sharpston],

sekret?re L. Hj?leta [*L. Hewlett*], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un tiesas s?di 2006. gada 30. mart?,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* v?rd? – S. Petinato [*S. Pettinato*], avvocato,
- It?lijas vald?bas v?rd? – I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], p?rst?vis, kam pal?dz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], avvocato dello Stato,
- Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – M. Afonso [*M. Afonso*] un M. Velardo [*M. Velardo*], k? ar? A. Aresu [*A. Aresu*], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus tiesas s?d? 2006. gada 8. j?nij?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz 2. un 5. panta interpret?ciju Padomes 1979. gada 6. decembra Astotaj? direkt?v? 79/1072/EEK 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? (OV L 331, 11. lpp., turpm?k tekst? – “Astot? direkt?v?”).

2 Šis l?gums tika iesniegts pr?v? starp sabiedr?bu *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* (turpm?k tekst? – “*Reemtsma*”) un *Ministero delle Finanze* (Finanšu ministriju) sakar? ar t?s atteikšanos da??ji atmaks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”), kas bija uzlikts rekl?mas un m?rketinga pakalpojumiem, kas pras?t?jai tika sniegti It?lij?.

Atbilstoš?ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 Astot?s direkt?v?as 2. pants nosaka:

“Katra dal?bvalsts, iev?rojot turpm?k min?tos nosac?jumus, atmaks? nodok?iem pak?autai personai, kas nav re?istr?ta valsts teritorij?, bet ir re?istr?ta cit? dal?bvalst?, visus pievienot?s v?rt?bas nodok?us, kas maks?ti par pakalpojumiem vai kustamu ?pašumu, ko tai š?s valsts teritorij? pieg?d?jušas citas nodok?iem pak?autas personas, vai ar? kas maks?ti par pre?u ievešanu valst?, cikt?I š?s preces un pakalpojumus lieto Direkt?vas 77/388/EEK 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunkt? min?tajos dar?jumos un 1. panta b) apakšpunkt? min?to pakalpojumu sniegšan?.”

4 Astot?s direkt?v?as 5. panta pirm? da?a paredz:

“Šaj? direkt?v? preces un pakalpojumi, attiec?b? uz kuriem nodoklis ir atmaks?jams, atbilst Direkt?vas 77/388/EEK 17. panta nosac?jumiem, k? tos piem?ro atmaks?t?j? dal?bvalst?.”

5 Atbilstoši 9. panta 2. punkta e) apakšpunktam Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), ko groz?jusi Padomes 1992. gada 14. decembra Direkt?va 92/111/EEK (OV L 384, 47. lpp., turpm?k

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 notiku 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?t?i 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 pakalpojumus 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 nor?da pievienot?s v?rt?bas nodokli fakt?r? [r??in?] vai cit? dokument?, kurš kalpo par fakt?ru [r??inu].”

Valsts tiesiskais regul?jums

8 Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra Dekr?ta Nr. 633 par pievienot?s v?rt?bas nodok?a izveidi un regul?jumu (1972. gada 11. novembra *GURI*, parastais pielikums Nr. 1, 1. lpp., turpm?k tekst? – “Prezidenta dekr?ts Nr. 633/72”), kas tika pie?emts, piem?rojot Astoto direkt?vu, 17. panta 1. punkts paredz:

“Nodok?a maks?t?ji – nodokli maks? personas, kas veic ar nodokli apliekamas pre?u pieg?des un sniedz ar nodokli apliekamus pakalpojumus un kur?m šis nodoklis par vis?m darb?b?m, atbilstoši II sada?? paredz?tajiem noteikumiem, atskaitot 19. pant? paredz?to atskait?jumu, ir j?iemaks? Valsts kas?.”

9 Prezidenta dekr?ta Nr. 633/72 19. panta otr? da?a paredz:

“Nav atskait?ms nodoklis, kas uzlikts pre?u ieg?dei vai importam un pakalpojumiem, kas ir saist?ti ar no nodok?a atbr?votiem vai ar nodokli neapliekamiem dar?jumiem [...]”

10 Prezidenta dekr?ta Nr. 633/72 38.b panta redakcija ir š?da:

“Nodok?a maks?t?jiem, kuru past?v?g? dz?vesvieta atrodas Eiropas Ekonomikas kopienas dal?bvalst?s un kas ir to rezidenti, kas nav tieši identific?ti 35.b panta izpratn? un kas nav noteikuši to p?rst?vi 17. panta otr?s da?as izpratn?, kuriem j?maks? nodoklis to past?v?g?s dz?vesvietas vai rezidences valst?, kas lt?lij? nav veikuši dar?jumus, iz?emot p?rvad?juma pakalpojumus un citus papildu pakalpojumus, kas nav apliekami ar nodokli 9. panta izpratn?, k? ar? 7. panta ceturt?s da?as d) apakšpunkt? min?tos pakalpojumus, ir ties?bas uz nodok?a atmaksu par laika posmu l?dz vienam gadam, ja šis nodoklis ir atskait?ms atbilstoši 19. pantam un ja tas attiecas uz ieg?d?t?m vai import?t?m kustam?m mant?m un pakalpojumiem, ja t? kop?j? summa nav maz?ka par divsimt euro. [...]”

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

11 Faktus, kas izriet no iesniedz?tiesas r?kojuma, var rezum?t š?di.

12 *Reemtsma* ir sabiedr?ba, kuras juridisk? adrese ir V?cij? un kurai nav past?v?gas p?rst?vniec?bas lt?lij?. 1994. gad? lt?lijas sabiedr?ba tai sniedza rekl?mas un m?rketinga pakalpojumus, par kuriem t? izrakst?ja PVN r??inu, kura kopsumma bija ITL 175 022 025.

13 *Reemtsma* tika uzlikts attiec?gais PVN, un t? to iemaks?ja lt?lijas Valsts kas?.

14 P?c tam *Reemtsma* piepras?ja da??ji atmaks?t divas PVN summas, ko t? bija samaks?jusi par 1994. gadu un ko t? uzskat?ja par nepamatoti samaks?t?m, jo attiec?gie pakalpojumi tika sniegti nodok?a maks?tajam, kas bija re?istr?ts nevis lt?lijas Republik?, bet gan cit? dal?bvalst?, proti – V?cij?, l?dz ar to PVN bija maks?jams p?d?j? min?taj? dal?bvalst?.

15 Attiec?g?s valsts nodok?u iest?des atteic?s tai atmaks?t šo nodokli, un *Reemtsma* apstr?d?ja šo atteikumu lt?lijas ties?. T?s pras?ba tika noraid?ta gan pirmaj? instanc?, gan apel?cijas instanc?, jo izdotie r??ini attiec?s uz rekl?mas un m?rketinga pakalpojumiem, kam nav piem?rojams PVN t?p?c, ka teritori?lais nosac?jums nebija izpild?ts, jo pakalpojumi tika sniegti citas dal?bvalsts nodok?a maks?t?jam.

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? Apstiprinošas 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?taijim [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 neutralit?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, neskatos 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 ticus uzlikts, p?rk?pjot Kopienu ties?bas?”

Par prejudici?laijim 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 iemaks?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 sniegti. 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?taijim dar?jumiem. Atbilstoši

Astot?š direkt?vas 5. panta pirmajai da?ai ties?bas uz atmaks?šanu tiek noteiktas atbilstoši Sest?š direkt?vas 17. panta nosac?jumiem, k? tos piem?ro atmaks?t?j? dal?bvalst?.

21 Reemtsma uzskata, ka apst?klis, ka ties?bas uz nodok?a atmaks?šanu attiecas tikai uz atskait?mo PVN, nenoz?m?, ka nodoklis, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins un kas ir iemaks?ts Valsts kas?, nav atmaks?jams. Sest?š direkt?vas 21. panta 1. punkta c) apakšpunktam, kas ir interpret?ts Tiesas 1997. gada 17. septembra spriedum? liet? C?141/96 *Langhorst (Recueil, I?5073. lpp.)*, iest?jas pret principu, ka ties?bas uz atskait?šanu attiecas tikai uz maks?jamiem nodok?iem. T? uzskata, ka ties?bas uz min?t? nodok?a atskait?šanu ir viens no galvenajiem l?dzek?iem, kas ?auj nodrošin?t PVN neutralit?ti, un t?d?? min?t?s ties?bas nav ierobežojamas.

22 Savuk?rt It?lijas vald?ba un Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka nav j?atsaucas uz Astot?š direkt?vas 2. un 5. pantu, lai piepras?tu PVN, kura r??ins ir izrakst?ts k??daini, atmaks?šanu, jo nepast?v Sest?š direkt?vas 17. panta 2. punkt? min?t?s ties?bas uz samaks?t? nodok?a atskait?šanu. 1989. gada 13. decembra spriedums liet? C?342/87 *Genius Holding (Recueil, 4227. lpp.)* iest?jas pret ties?bu uz PVN, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins un kas ir samaks?ts nodok?u administr?cijai, atskait?šanu.

23 Ievad? ir j?atg?dina, ka iepriekš min?t? sprieduma liet? *Genius Holding* 13. punkt? Tiesa konstat?ja, ka ties?bas uz PVN atskait?šanu attiecas tikai uz maks?jamiem nodok?iem, t.i., uz nodok?iem, kas atbilst k?dai ar PVN apliekamai darb?bai vai kas ir samaks?ti t?d??, ka tie ir bijuši j?maks?. T?d?? t? nosprieda, ka š?s ties?bas uz atmaks?šanu neattiecas uz t?du PVN, kas atbilstoši Sest?š direkt?vas 21. panta 1. punkta c) apakšpunktam ir maks?jams tikai t?d??, ka tas ir nor?d?ts r??in? (skat. it ?paši iepriekš min?t? sprieduma liet? *Genius Holding* 19. punktu). Šaj? sakar? Tiesa v?l?k apstiprin?ja savu judikat?ru 2000. gada 19. septembra spriedum? liet? C?454/98 *Schmeink & Cofreth un Strobel (Recueil, I?6973. lpp., 53. punkts)* un 2003. gada 6. novembra spriedum? apvienotaj?s liet?s no C?78/02 l?dz C?80/02 *Karageorgou u.c. (Recueil, I?13295. lpp., 50. punkts)*.

24 Š?dos apst?k?os ir j?p?rbauda, vai iepriekš?j? punkt? min?t? judikat?ra ir piem?rojama Astot?š direkt?vas ietvaros.

25 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka Astot?š direkt?vas m?r?is nav apšaub?t sist?mu, kuru ?steno Sest? direkt?va (skat. it ?paši 1996. gada 26. septembra spriedumu liet? C?302/93 *Debouche, Recueil, I?4495. lpp., 18. punkts).*

26 Turkl?t Astot? direkt?va nosaka PVN, 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?š direkt?vas 17. panta 3. punkt? min?t?s ties?bas nodok?a atmaks?šanai (skat. it ?paši 2000. gada 13. j?lija spriedumu liet? C?136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena, Recueil, I?6109. lpp., 20. punkts).* Atbilstoši š? sprieduma 20. punktam Astot?š direkt?vas 2. un 5. pants skaidri atsaucas uz Sest?š direkt?vas 17. pantu.

27 Š?dos apst?k?os, t? k? min?taj? 17. pant? nor?d?t?s ties?bas uz atskait?šanu nevar tikt piem?rotas PVN, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins un kas ir samaks?ts nodok?u administr?cijai, ir j?konstat?, ka šis PVN nav atmaks?jams atbilstoši Astot?š direkt?vas noteikumiem.

28 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka Astot?š direkt?vas 2. un 5. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka nav iesp?jams atmaks?t PVN, 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 vietas dal?bvalsts Valsts kas?.

Par otro jaut?jumu

29 Otraj? jaut?jum? iesniedz?jtiesa p?c b?t?bas jaut?, vai t?d? gad?jum? k? pamata liet? pietiek ar to, ka pakalpojumu sa??m?jam ir ties?bas piepras?t PVN atmaks?šanu no pakalpojumu sniedz?ja, kurš ir k??daini izrakst?jis PVN r??inu un kurš savuk?rt var?tu piepras?t atmaks?šanu no nodok?u administr?cijas, vai ar? šim pakalpojumu sa??m?jam ir j?b?t ties?b?m v?rst savu pras?bu tieši pret nodok?u administr?ciju. Šis jaut?jums ir iedal?ms tr?s da??s.

30 Pirmk?rt, iesniedz?jtiesa jaut?, vai pakalpojumu sa??m?js kopum? ir uzskat?ms par PVN par?dnieku attiec?b? pret pakalpojumu sniegšanas vietas dal?bvalsts nodok?u administr?ciju.

31 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu “pievienot?s v?rt?bas nodoklis j?maks? [...] atbilst?gi iekš?jai sist?mai nodok?a maks?t?jam, 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?”. T?d?j?di 21. pants nosaka principu, ka tikai pakalpojumu sniedz?js ir PVN par?dnieks un tam ir pien?kumi pret nodok?u administr?ciju. Tom?r iz??mumi no š? principa ir izsme?oši uzskait?ti šaj? paš? norm?, un citus iz??mumus var at?aut Eiropas Savien?bas Padome, balstoties uz Sest?s direkt?vas 27. pantu. T?d?j?di, l?dzko pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu veic nodok?a maks?t?js, kurš nav re?istr?jies konkr?taj? valst?, dal?bvalstis var pie?emt noteikumus, kas paredz, ka nodokli maks? cita persona, kas var b?t ar nodokli apliekamo pakalpojumu sa??m?js.

32 Pat ja t?d? gad?jum? k? pamata liet?, kad ir piem?rojams Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkt? paredz?tais fisk?lo saist?bu p?rejas meh?nisms, *Reemtsma* k? PVN par?dnieks var?tu piepras?t t? atmaks?šanu, ir j?atg?dina, k? to ir dar?jusi ar? ?ener?ladvok?te secin?jumu 77. punkt?, ka *Reemtsma* past?v attiec?bas ar re?istr?cijas dal?bvalsts nodok?u administr?ciju, kas šaj? gad?jum? ir V?cijas Federat?v? Republika, nevis ar t?s dal?bvalsts nodok?u administr?ciju, kur? pakalpojumu sniedz?js ir k??daini izrakst?jis PVN r??inu un to ir deklar?jis, proti – It?lijas Republiku.

33 L?dz ar to uz otr? jaut?juma pirmo da?u ir j?atbild, ka, iz?emot Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punkt? skaidri min?tos gad?jumus, tikai pakalpojumu sniedz?js ir uzskat?ms par PVN par?dnieku attiec?b? pret pakalpojumu sniegšanas vietas dal?bvalsts nodok?u administr?ciju.

34 Otrk?rt, iesniedz?jtiesa jaut? Tiesai, vai kop?j? PVN sist?ma, k? ar? neutralit?tes, efektivit?tes un nediskrimin?cijas principi iest?jas pret t?du valsts likumdošanu k? pamata liet?, kas pakalpojumu sa??m?jam nedod ties?bas uz PVN atmaks?šanu no nodok?u administr?cijas puses, ja šis nodoklis nebija maks?jams, bet tom?r min?tais pakalpojumu sa??m?js to samaks?ja pakalpojumu sniegšanas vietas dal?bvalsts nodok?u administr?cijai.

35 *Reemtsma* uzskata, ka efektivit?tes princips paredz, ka valsts likumdošana nedr?kst rad?t š??rš?us t?du naudas summu atmaks?šanai, kas k? PVN ir samaks?tas, p?rk?pjot piem?rojamo tiesisko regul?jumu. Š?ds princips var?tu tikt p?rk?pts pakalpojumu sniedz?ja maks?tnesp?jas vai civillietu tiesu un nodok?u lietu tiesu iesp?jami pretrun?gu spriedumu gad?jum?.

36 Savuk?rt Komisija uzskata, ka ir pie?emama t?da nodok?u sist?ma, k?da past?v It?lij?, kur?, no vienas puses, princip? tikai pakalpojumu sniedz?js var piepras?t PVN atmaks?šanu no nodok?u administr?cijas puses un, no otras puses, pakalpojumu sa??m?js var piepras?t nepamatoti samaks?tu summu atmaks?šanu atbilstoši civilties?b?m. Šaj? sakar? dal?bvalstis var br?vi izv?l?ties proced?ru, kuru t?s uzskata par atbilstošu, lai nodrošin?tu š?du atmaks?šanu, ja vien tiek iev?rots efektivit?tes princips. T?d?? š? principa ?stenošanai var b?t nepieciešams, lai pakalpojumu sa??m?js var?tu tieši v?rsties pie attiec?g?s nodok?u administr?cijas, ja var

izr?d?ties praktiski neiesp?jami vai p?rm?r?gi gr?ti pan?kt š?du atmaks?šanu.

37 Šaj? sakar? ir j?nor?da, ka, t? k? nodok?u atmaks?šanas pras?bu jaut?jums nav reglament?ts Kopienu ties?b?s, tad katras dal?bvalsts iekš?j? tiesiskaj? k?rt?b? ir j?paredz nosac?jumi, k?dos š?das pras?bas var izmantot, turkl?t šiem nosac?jumiem ir j?iev?ro l?dzv?rt?bas un efektivit?tes principi, tas ir, tie nevar b?t maz?k labv?l?gi par nosac?jumiem attiec?b? uz l?dz?giem atmaks?šanas l?gumiem saska?? ar iekš?jo ties?bu noteikumiem un tie nevar b?t t? noteikti, ka padara praktiski neiesp?jamu Kopienu tiesiskaj? k?rt?b? garant?to ties?bu izmantošanu (skat. it ?paši 2004. gada 17. j?nija spriedumu liet? C?30/02 *Recheio – Cash & Carry*, Kr?jums, l?6051. lpp., 17. punkts, un 2005. gada 6. oktobra spriedumu liet? C?291/03 *MyTravel*, Kr?jums, l?8477. lpp., 17. punkts).

38 Ir j?atg?dina ar?, ka Sest? direkt?va neparedz nevienu normu par PVN, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins, korekciju no r??ina izrakst?t?ja puses. Sest? direkt?va 20. pant? tikai paredz nosac?jumus, kas ir j?iev?ro, lai pre?u vai pakalpojumu sa??m?js var?tu kori??t priekšnodok?a atskait?šanu. Š?dos apst?k?os princip? dal?bvalst?m ir j?paredz nosac?jumi, k?dos PVN, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins, var?tu tikt kori??ts (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, 48. un 49. punkts).

39 Attiec?b? uz iepriekš?jos divos punktos min?to judikat?ru ir j?atz?st, ka princip? t?da sist?ma k? pamata liet?, kad pakalpojumu sniedz?js, kas nodok?u administr?cijai ir k??daini samaks?jis PVN, var piepras?t t? atmaks?šanu, un, no otras puses, pakalpojumu sa??m?js var v?rsties pret šo pakalpojumu sniedz?ju ar civilpras?bu par nepamatoti samaks?to summu atmaks?šanu, atbilst neutralit?tes un efektivit?tes principiem. Š?da sist?ma ?auj min?tajam pakalpojumu sa??m?jam, kas ir samaks?jis nodokli, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins, pan?kt nepamatoti samaks?tu summu atmaks?šanu.

40 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru, ja nav Kopienu tiesisk? regul?juma attiec?gaj? jom?, procesu?lie noteikumi, kas paredz?ti, lai nodrošin?tu to ties?bu aizsardz?bu, kas attiec?gaj?m person?m pien?kas atbilstoši Kopienu ties?b?m, ir katras dal?bvalsts iekš?j?s tiesisk?s k?rt?bas jaut?jums, ?emot v?r? dal?bvalstu procesu?l?is autonomijas principu (skat. it ?paši 2000. gada 16. maija spriedumu liet? C?78/98 *Preston* u.c., *Recueil*, l?3201. lpp., 31. punkts, un 2006. gada 19. septembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?392/04 un C?422/04 l?21 *Germany* un *Arcor*, Kr?jums, l?8559. lpp., 57. punkts).

41 Šaj? sakar?, k? to pareizi nor?da Komisija, ja PVN atmaks?šanas pan?kšana ir neiesp?jama vai p?rm?r?gi gr?ta, it ?paši pakalpojumu sniedz?ja maks?tnesp?jas gad?jum?, min?tie principi var piepras?t, lai pakalpojumu sa??m?js var?tu v?rsties ar pras?bu par atmaks?šanu tieši pie nodok?u administr?cijas. T?d?? dal?bvalst?m ir j?paredz l?dzek?i un procesu?lie noteikumi, kas ?autu min?tajam pakalpojumu sa??m?jam atg?t nodokli, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins, lai iev?rotu efektivit?tes principu.

42 L?dz ar to uz otr? jaut?juma otro da?u ir j?atbild, ka neutralit?tes, efektivit?tes un nediskrimin?cijas principi neiest?jas pret t?du valsts likumdošanu k? pamata liet?, saska?? ar kuru tikai pakalpojumu sniedz?js var piepras?t naudas summu, kas k? PVN ir nepamatoti samaks?tas nodok?u administr?cijai, atmaks?šanu, un pakalpojumu sa??m?js var v?rsties pret šo pakalpojumu sniedz?ju ar civilpras?bu par nepamatoti samaks?to summu atmaks?šanu. Tom?r, ja ir neiesp?jami vai p?rm?r?gi gr?ti pan?kt PVN atmaks?šanu, dal?bvalst?m ir j?paredz l?dzek?i, kas ?autu min?tajam pakalpojumu sa??m?jam atg?t nodokli, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins, lai iev?rotu efektivit?tes principu.

43 Trešk?rt, iesniedz?jtiesa jaut? Tiesai, vai l?dzv?rt?bas un nediskrimin?šanas principi iest?jas pret t?du valsts likumdošanu k? pamata liet?, kas ?auj pakalpojumu sa??m?jam v?rsties

tikai pret pakalpojumu sniedz?ju, nevis pret nodok?u administr?ciju, kaut ar? valsts tiešo nodok?u sist?m?, ja nodoklis ir samaks?ts nepamatoti, gan persona, kas iekas? nodokli, gan nodok?a par?dnieks var v?rsties pret min?to nodok?u administr?ciju.

44 Šaj? sakar? ir j?konstat?, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru diskrimin?cijas aizliegums ir tikai Kopienu ties?bu visp?r?j? vienl?dz?gas attieksmes principa speci?la izpausme, kas nosaka, ka l?dz?gas situ?cijas nevar kvalific?t atš?ir?gi un daž?das situ?cijas savuk?rt nevar kvalific?t vien?di, ja vien t?dai pieejai nav objekt?va pamata (skat. it ?paši 1994. gada 18. maija spriedumu liet? C?309/89 *Codorniu/Padome, Recueil*, l?1853. lpp., 26. punkts, un 1997. gada 17. j?lija spriedumu liet? C?354/95 *National Farmers' Union u.c, Recueil*, l?4559. lpp., 61. punkts).

45 Šaj? gad?jum? tiešo nodok?u sist?ma kopum? nav saist?ta ar PVN sist?mu. No t? izriet, ka atbildi, kas ir sniegtu uz otr? jaut?juma otro da?u, neietekm? valsts likumdošana tiešo nodok?u jom?.

Par ties?šan?s izdevumiem

46 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

- 1) Padomes 1979. gada 6. decembra Astot?s direkt?vas 79/1072/EEK 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 vietas dal?bvalsts Valsts kas?;
- 2) iz?emot Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, ko groz?jusi Padomes 1992. gada 14. decembra Direkt?va 92/111/EEK, 21. panta 1. punkt? skaidri min?tos gad?jumus, tikai pakalpojumu sniedz?js ir uzskat?ms par pievienot?s v?rt?bas nodok?a par?dnieku attiec?b? pret pakalpojumu sniegšanas vietas dal?bvalsts nodok?u administr?ciju;
- 3) neutralit?tes, efektivit?tes un nediskrimin?cijas principi neiest?jas pret t?du valsts likumdošanu k? pamata liet?, saska?? ar kuru tikai pakalpojumu sniedz?js var piepras?t naudas summu, kas k? pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir nepamatoti samaks?tas nodok?u administr?cijai, atmaks?šanu, un pakalpojumu sa??m?js var v?rsties pret šo pakalpojumu sniedz?ju ar civilpras?bu par nepamatoti samaks?to summu atmaks?šanu. Tom?r, ja ir neiesp?jami vai p?rm?r?gi gr?ti pan?kt pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanu, dal?bvalst?m ir j?paredz l?dzek?i, kas ?autu min?tajam pakalpojumu sa??m?jam atg?t nodokli, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins, lai iev?rotu efektivit?tes principu.

Šo atbildi neietekm? valsts likumdošana tiešo nodok?u jom?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – it??u.