

Byla C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

prieš

Ministero delle Finanze

(Corte suprema di cassazione prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Aštuntoji PVM direktyva – 2 ir 5 straipsniai – Apmokestinamieji asmenys, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje – Nepagrįstai sumokėtas mokestis – Grąžinimo tvarka“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Mokesčio grąžinimas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje*

(Tarybos direktyvos 79/1072 2 ir 5 straipsniai)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Mokestį mokantys asmenys*

(Tarybos direktyvos 77/388 21 straipsnio 1 punktas)

3. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Nepagrįstai saskaitoje fakturoje nurodyto mokesčio sugrąžinimas*

(Tarybos direktyva 77/388)

1. Aštuntosios direktyvos 79/1072 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka, 2 ir 5 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pridėtinės vertės mokestis, kurio nereikia sumokėti ir kuris yra klaidingai nurodytas paslaugos gavėjui pateiktoje saskaitoje fakturoje, vėliau sumokėtas nacionaliniais mokesčių institucijoms, pagal šias nuostatas negali būti grąžintas.

Aštuntoji direktyva, kuria nesiekama pakeisti Šeštoji direktyva 77/388 nustatytos sistemos valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo srityje, siekiama nustatyti valstybėje narėje apmokestinamųjų asmenų, įsisteigusių kitoje valstybėje narėje, sumokėto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo tvarką. Taigi ja siekiama suderinti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalyje nustatytą teisę susigrąžinti mokestį. Iš tikrųjų Aštuntosios direktyvos 2 ir 5 straipsniai aiškiai nurodo, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnis. Šiomis aplinkybėmis, kadangi teisė atskaityti minėto 17 straipsnio prasme negali būti taikoma saskaitoje fakturoje klaidingai nurodytam ir paskui sumokėtam nacionaliniais mokesčių institucijoms pridėtinės vertės mokesčiui, reikia konstatuoti, kad šis pridėtinės vertės mokestis negali būti grąžintas pagal Aštuntosios direktyvos nuostatas.

(žr. 25–28 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Išskyrus atvejus, kurie aiškiai nurodyti Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių

apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 92/111, 21 straipsnio 1 punkte, tik prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas turi būti laikomas atsakingu už pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimą valstybės narės, kurioje buvo pateiktos prekės ar suteiktos paslaugos, mokesčių institucijoms.

(žr. 33 punktą, rezoliucinės dalies 2 punktą)

3. Neutralumo, veiksmingumo ir nediskriminavimo principai nedraudžia nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos tik prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gali prašyti grąžinti nepagrįstai kaip pridėtinės vertės mokestį nacionalinėms mokesčių institucijoms sumokėtas sumas, o prekių ar paslaugų gavėjas gali prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui civiline tvarka pareikšti ieškinį dėl nepagrįstai sumokėto mokesčio išieškojimo. Tačiau, jei neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti pridėtinės vertės mokestį, valstybės narės turi numatyti priemones, kurios leistų prekių ar paslaugų gavėjui susigrąžinti sąskaitoje fakturoje klaidingai nurodytą mokestį siekiant laikytis veiksmingumo principo.

Šiam atsakymui neturėtų daryti įtakos nacionalinės teisės aktai, reglamentuojantys tiesioginius mokesčius, nes tiesioginė mokesčių sistema kaip visuma nėra susijusi su pridėtinės vertės mokesčio sistema.

(žr. 42, 45 punktus, rezoliucinės dalies 3 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. kovo 15 d.(*)

„Aštuntoji PVM direktyva – 2 ir 5 straipsniai – Apmokestinamieji asmenys, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje – Nepagrįstai sumokėtas mokestis – Grąžinimo tvarka“

Byloje C-35/05

dėl *Corte suprema di cassazione* (Italija) 2004 m. birželio 23 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. sausio 31 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

prieš

Ministero delle Finanze,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teis?jai P. K?ris, J. Klu?ka, J. Makarczyk ir G. Arestis (praneš?jas),

generalin? advokat? E. Sharpston,

pos?džio sekretor? L. Hewlett, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2006 m. kovo 30 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, atstovaujamos *avvocato* S. Pettinato,
 - Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
 - Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir M. Velardo, bei A. Aresu,
- susipažin?s su 2006 m. birželio 8 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada, priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra susij?s su 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? suderinimo – Prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? šalies teritorijoje, tvarka (OL L331, p. 11, toliau – Aštuntoji direktyva) 2 ir 5 straipsni? išaiškinimu.

2 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra susij?s su gin?u, kilusiu tarp bendrov?s *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* (toliau – *Reemtsma*) ir Finans? ministerijos (*Ministero delle Finanze*) d?l pastarosios atsisakymo gr?žinti *Reemtsma* prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM), kur? ji sumok?jo už jai suteiktas reklamos ir rinkodaros paslaugas Italijoje, dal?.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

3 Aštuntosios direktyvos 2 straipsnyje skelbiama:

„Kiekviena valstyb? nar?, atsižvelgdama ? toliau išvardytas s?lygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, ne?sisteigusiems jos teritorijoje, ta?iau ?sisteigusiems kitoje valstyb?je nar?je, gr?žina vis? prid?tin?s vert?s mokest?, j? sumok?t? už kit? apmokestinam?j? asmen? šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiekt? kilnojam?j? turt? arba už ? šal? importuotas prekes, jei tos prek?s naudojamos Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai arba teikiant paslaugas, nurodytas 1 straipsnio b punkte.“

4 Aštuntosios direktyvos 5 straipsnio pirmame punkte skelbiama:

„Šioje direktyvoje prek?s ir paslaugos, už kurias prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti gr?žinamas, turi tenkinti Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnyje nurodytas s?lygas, taikomas prid?tin?s vert?s mokest? gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je.“ (Pataisytas vertimas)

5 Pagal 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari?

apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB (OL L 384, p. 47, toliau – Šeštoji direktyva) 9 straipsnio 2 punkto e papunktis:

„toliau nurodytą paslaugą, teikiamą <...> apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugą teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra steigėjas savo verslo arba turi nuolatinį verslo vietą, kurioje teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<...>

– reklamos paslaugos,

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje skelbiama:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis turi būti sumokėtas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, mokėtiną ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ar paslaugas, kurios bus patiektos, ir suteiktas paslaugas ar paslaugas, kurios bus jam suteiktos; (Pataisytas vertimas)

<...>

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti šio straipsnio 2 dalyje nurodytą pridėtinės vertės mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) ekonominei veiklai, kaip apibrėžta 4 straipsnio 2 dalyje, kuri vykdoma kitoje šalyje, jeigu vykdoma ši veikla šalies teritorijoje mokestį būtų galima atskaityti;

< ...>“

7 Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalyje skelbiama:

„Toliau išvardyti asmenys privalo mokėti pridėtinės vertės mokestį:

1. Pagal vidaus sistemą:

a) apmokestinamasis asmuo, tiekiantis apmokestinamąsias prekes arba teikiantis apmokestinamąsias paslaugas, išskyrus b punkte išvardytas paslaugas. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes tiekia arba apmokestinamąsias paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs ne atitinkamos šalies teritorijoje, valstybės narės gali nustatyti procedūras, pagal kurias mokestį turi mokėti kitas asmuo. Tokiu kitu asmeniu, be kita ko, gali būti nurodomas mokesčių atstovas arba asmuo, kuriam teikiamos apmokestinamosios prekės arba teikiamos apmokestinamosios paslaugos. <...> Valstybės narės gali numatyti, kad bet koks kitas neapmokestinamasis asmuo būtų kartu atsakingas už mokesčio sumokėjimą; (Pataisytas vertimas)

„b) asmenys, kuriems teikiamos 9 straipsnio 2 dalies e punkte nurodytos paslaugos, arba asmenys, nurodyti kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai atitinkamos šalies teritorijoje,

kuriems yra teikiamos 28b straipsnio C, D ir E dalyse nurodytos paslaugos, kai paslaugą teikia užsienyje ?steigtas apmokestinamasis asmuo; ta?iau valstyb?s nar?s gali reikalauti, kad paslaugos teik?jas b?t? kartu ir atskirai atsakingas už mokes?io sumok?jim?.

c) Bet kuris asmuo, kuris s?skaitoje fakt?roje ar kitame jai lygiavert?ame dokumente išskiria prid?tin?s vert?s mokest?.

Nacionalin?s teis?s aktai

8 1972 m. spalio 26 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633, nustatan?io ir reglamentuojan?io prid?tin?s vert?s mokest? (?prastas GURI Nr. 1 priedas, 1972 m. lapkri?io 11 d., p. 1, toliau – Prezidento dekretas Nr. 633/72), kuriuo perkeliama Aštuntoji direktyva, 17 straipsnio 1 dalyje skelbiama:

„Apmokestinamieji asmenys – Prid?tin?s vert?s mokest? moka asmenys, kurie tiekia apmokestinam?sias prekes ir teikia apmokestinam?sias paslaugas; laikantis II skyriuje nustatytos detalios tvarkos ir termin? jie turi j? sumok?ti nacionalin?ms mokes?i? institucijoms bendrai už visus ?vykdytus sandorius ir padarius 19 straipsnyje numatyt? atskaitym?.“

9 Prezidento dekreto Nr. 633/72 19 straipsnio antroje pastraipoje skelbiama:

„N?ra atskaitomas mokestis, taikomas preki? ?sigijimui ar importui ir paslaugoms, susijusiems su atleistais nuo mokes?io arba neapmokestinamaisiais sandoriais“.

<...>“.

10 Prezidento dekreto Nr. 633/72 38b straipsnyje skelbiama:

„Apmokestinamieji asmenys, turintys nuolatin? gyvenam?j? viet? Europos ekonomin?s bendrijos valstyb?se nar?se ir esantys j? rezidentai, kurie n?ra tiesiogiai nurodyti 35b straipsnio prasme ir n?ra paskyr? atstovo 17 straipsnio antrosios pastraipos prasme, yra apmokestinami valstyb?je, kurioje jie turi nuolatin? adres? arba kur paprastai gyvena, kurie ne?vykdo sandori? Italijoje, išskyrus transporto paslaugas ir neapmokestinam?sias pagalbines paslaugas 9 straipsnio prasme bei 7 straipsnio ketvirtosios pastraipos d punkte nurodytas paslaugas, už kiekvien? laikotarp?, trumpesn? nei vieneri metai, gali susigr?žinti mokest?, jei jis gali b?ti atskaitomas pagal 19 straipsn? ir yra taikomas ? šal? importuotam kilnojamajam turtui ar suteiktoms paslaugomis ir jei bendra suma yra ne mažesn? nei du šimtai eur?. <...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 Nutartyje d?l prašymo pateikti prejudicin? sprendim? nurodytos faktin?s aplinkyb?s gali b?ti apibendrintos taip:

12 *Reemtsma* yra bendrov?, kurios b?stin? yra Vokietijoje – ji neturi fiksuotos vietos Italijoje. 1994 m. Italijos bendrov? jai suteik? reklamos ir rinkodaros paslaugas, už kurias ji pateiktoje s?skaitoje fakt?roje nurod? 175 022 025 ITL PVM sum?.

13 PVM tur?jo sumok?ti *Reemtsma*, ir jis buvo pervestas ? Italijos biudžet?.

14 *Reemtsma* reikalavo gr?žinti dviej? už 1994 m. sumok?t? PVM sum?, kurias, jos manymu, ji nepagr?stai sumok?jo, dal?, nes nagrin?jamos paslaugos buvo suteiktos apmokestinamajam asmeniui, kuris buvo ?sisteig?s ne Italijoje, o kitoje valstyb?je nar?je – šiuo atveju Vokietijoje, – tod?l PVM tur?jo b?ti sumok?tas šioje valstyb?je nar?je.

15 Nacionalinė mokesčių institucijos atsisakė grąžinti mokesčius, todėl *Reemtsma* šį atsisakymą ginėjo Italijos teismuose. Jos ieškinys pirmojoje ir apeliacinėje instancijose buvo atmestas, nes sąskaitoje faktūroje nurodytas mokestis buvo susijęs su reklamos ir rinkodaros paslaugomis, kurios nėra apmokestinamos PVM, nes nebuvo vykdyta teritorinė sąlyga – jos buvo suteiktos asmeniui, apmokestinamam kitoje valstybėje narėje.

16 Šiomis aplinkybėmis *Reemtsma* kreipėsi į *Corte suprema di cassazione*, kuris, manydamas, kad siekiant išspręsti ginčą reikia išaiškinti Bendrijos teisės normas ir principus, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

1) Ar Aštuntosios direktyvos <...> 2 ir 5 straipsniai tiek, kiek numato mokesčio grąžinimą prekių ar paslaugų gavėjui nerezidentui su sąlyga, kad prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams, turi būti aiškinami taip, jog pridėtiną vertės mokestis, kuris neturi būti mokamas, klaidingai nurodytas sąskaitoje faktūroje ir paskui sumokėtas nacionalinėms mokesčių institucijoms, yra grąžintinas? Jeigu taip, ar šios direktyvos nuostatos draudžia nacionalinės teisės aktą, kuris nenumato PVM grąžinimo prekių ar paslaugų gavėjui nerezidentui, remiantis tuo, kad sąskaitoje faktūroje nurodytas ir jau sumokėtas nacionalinėms mokesčių institucijoms mokestis, kuris neturi būti mokamas, nėra atskaitomas?

2) Bendroja prasme, ar remiantis bendra PVM sistema galima daryti išvadą, kad prekių ar paslaugų gavėjas turi mokėti PVM nacionalinėms mokesčių institucijoms? Ar yra suderinami su šia sistema ir, konkrečiai kalbant, su PVM neutralumo, veiksmingumo ir nediskriminavimo principais atvejai, kai, kad pagal nacionalinę teisę prekių ar paslaugų gavėjui, kuris yra apmokestinamas PVM ir pagal nacionalinę teisę yra pareigotas nurodyti mokestį sąskaitoje faktūroje ir jį sumokėti, nesuteikiama teisė mokesčių institucijai reikalauti grąžinti mokesčius tais atvejais, kai mokestis neturėjo būti nurodytas sąskaitoje faktūroje ir sumokėtas? Ar veiksmingumo ir nediskriminavimo principams PVM, gauto pažeidžiant Bendrijos teisę, grąžinimo srityje prieštarauja nacionalinė sistema, kaip ji išaiškino nacionaliniai teismai, pagal kurių prekių ar paslaugų gavėjas gali pareikšti ieškinį tik prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui, bet ne mokesčių institucijai, nepaisant to, kad pagal nacionalinę teisę egzistuoja analogiški tiesioginiai mokesčių rinkimo atvejai, kai abi šalys (mokesčio mokėtojo atstovas ir mokesčių mokėtojas) turi teisę kreiptis į mokesčių institucijas dėl nepagrįstai sumokėto mokesčio grąžinimo (?)“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

17 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Aštuntosios direktyvos 2 ir 5 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad PVM, kuris neturi būti sumokėtas ir paslaugų gavėjui pateiktoje sąskaitoje faktūroje nurodytas klaidingai, o paskui sumokėtas nacionalinėms mokesčių institucijoms paslaugų teikimo vietoje, gali būti grąžintas.

18 Iš anksto reikia priminti, kad bendroje PVM sistemoje nėra aiškiai numatytas atvejis, kai toks mokestis klaidingai nurodytas sąskaitoje faktūroje.

19 Pagrindinėje byloje šalys neginėjo, kad *Reemtsma* suteiktos paslaugos – reklamos ir rinkodaros – nebuvo apmokestintos PVM. Iš tikrųjų pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktą klientams, susiteigusiesiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, reklamos paslaugų suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra steigėjas savo verslo arba turi nuolatinį verslo vietą, kuri teikiamos paslaugos arba, jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena. Šioje pagrindinėje byloje laikoma, kad minėtos

paslaugos buvo teikiamos iš Vokietijos.

20 Aštuntosios direktyvos 2 straipsnyje numatyta, kad kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama ? toliau išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiems jos teritorijoje, tačiau įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą PVM, jį sumokėtą už kitą apmokestinamąjį asmenį šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už ? šalį importuotas prekes, jei tos prekės naudojamos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai arba teikiant paslaugas, nurodytas 1 straipsnio b punkte. Pagal Aštuntosios direktyvos 5 straipsnio pirmąjį pastraipį pridėtinės vertės mokestis grąžinamas laikantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje, taikomame PVM grąžinančioje valstybėje narėje, nurodytų sąlygų.

21 *Reemtsma* mano, kad tai, jog buvo galima susigrąžinti tik atskaitytinį PVM sumą, nereiškia, kad klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodytas ir sumokėtas nacionalinis mokestis institucijoms, pagal šias nuostatas negali būti grąžintas. Iš tikrųjų Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c pastraipa, atsižvelgiant ? jos išaiškinimą 2007 m. rugsėjo 17 d. Teisingumo Teismo sprendime *Langhorst* (C-141/96, Rink. p. I-5073), draudžia principą, pagal kurį teisė atskaityti taikoma tik tų mokesčių, kurie turi būti sumokėti, atžvilgiu. Ji tvirtina, kad teisė atskaityti minėtą mokestį yra viena iš pagrindinių priemonių, leidžiančių užtikrinti PVM neutralumo principą, ir todėl ši teisė negali būti ribojama.

22 Tačiau Italijos vyriausybė ir Europos Bendrijų Komisija mano, kad pateikiant prašymą grąžinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą PVM mokestį negalima remtis Aštuntosios direktyvos 2 ir 5 straipsniais, nes nėra Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje numatytos teisės atskaityti sumokėtą mokestį. Iš tikrųjų 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimu *Genius Holding* (C-342/87, Rink. p. 4227) draudžiama atskaityti PVM, kuris buvo klaidingai nurodytas sąskaitoje faktūroje ir sumokėtas mokestis institucijai.

23 Iš anksto reikia priminti, kad minėto sprendimo *Genius Holding* 13 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, jog leidžiama taikyti teisę ? PVM atskaitą tik tų mokesčių atžvilgiu, kurie turi būti sumokėti, t. y. mokesčių, susijusių su PVM apmokestinamu sandoriu, arba sumokėtą tiek, kiek jį turėjo būti sumokėta. Jis nusprendė, kad pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktą teisė ? atskaitą netaikoma PVM, kuris turi būti sumokėtas, tik todėl, kad jis jau yra nurodytas sąskaitoje faktūroje (visų pirma žr. minėto sprendimo *Genius Holding* 19 punktą). Vėliau šiuo klausimu Teisingumo Teismas patvirtino šį teismą praktiką 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendime *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, Rink. p. I-6973, 53 punktas) ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendime *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, Rink. p. I-13295, 50 punktas).

24 Šiomis aplinkybomis reikia išnagrinėti, ar ankstesniame punkte nurodyta teismų praktika gali būti taikoma pagal Aštuntąją direktyvą.

25 Šiuo klausimu primintina, kad Aštuntąja direktyva nesiekiama pakeisti Šeštąją direktyvą nustatytos sistemos (visų pirma žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Debouche*, C-302/93, Rink. p. I-4495, 18 punktą).

26 Be to, Aštuntąja direktyva siekiama nustatyti valstybėje narėje apmokestinamąjį asmenį, įsisteigusį kitoje valstybėje narėje, sumokėto PVM grąžinimo tvarką. Taigi ja siekiama suderinti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalyje nustatytą teisę susigrąžinti mokestį (visų pirma žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Monte dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Rink. p. I-6109, 20 punktą). Iš tikrųjų, kaip matyti iš šio sprendimo 20 punkto, Aštuntosios direktyvos 2 ir 5 straipsniai aiškiai nurodo ? Šeštosios direktyvos 17 straipsnį.

27 Šiomis aplinkybomis, kadangi teisė ? atskaitą minėto 17 straipsnio prasme negali būti

taikoma s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodytam ir paskui sumok?tam nacionalin?ms mokes?i? institucijoms PVM, reikia konstatuoti, kad šis PVM negali b?ti gr?žintas pagal Aštuntosios direktyvos nuostatas.

28 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? pirm? klausim? reikia atsakyti, jog Aštuntosios direktyvos 2 ir 5 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad PVM, kuris neturi b?ti sumok?tas ir klaidingai nurodytas paslaug? gav?jui pateiktoje s?skaitoje fakt?roje, paskui sumok?tas nacionalin?ms mokes?i? institucijoms, negali b?ti gr?žintas pagal šias nuostatas.

D?I antrojo klausimo

29 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar tokiomis aplinkyb?mis, kokios yra šioje pagrindin?je byloje, pakanka, kad paslaug? gav?jas tur?t? teis? reikalauti paslaugos teik?jo, kuris š? mokest? klaidingai nurod? s?skaitoje fakt?roje, gr?žinti PVM, kai pastarasis savo ruožtu gali reikalauti j? gr?žinti mokes?i? institucijos, arba ar toks paslaugos gav?jas privalo pateikti reikalavim? tiesiogiai šiai mokes?i? institucijai. Š? klausim? sudaro trys dalys.

30 Vis? pirma prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar paslaug? gav?jas apskritai gali b?ti laikomas PVM apmokestinamu asmeniu paslaug? teikimo valstyb?s nar?s mokes?i? institucij? atžvilgiu.

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkt? „pagal vidaus sistem? <...> prid?tin?s vert?s mokest? privalo mok?ti apmokestinamasis asmuo, tiekiantis apmokestinam?sias prekes arba teikiantis apmokestinam?sias paslaugas, išskyrus b punkte išvardytas paslaugas“. 21 straipsnyje nustatoma pagrindin? taisykl?, pagal kuri? tik preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gali b?ti apmokestinamas PVM ir turi pareigas mokes?i? institucij? atžvilgiu. Ta?iau šioje nuostatoje taip pat yra išsamiai išvardytos šios taisykl?s išimtys – kitas išimtis gali nustatyti Taryba pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsn?. Vadinasi, jeigu apmokestinam?sias prekes tiekia arba apmokestinam?sias paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, ?sisteig?s ne atitinkamos valstyb?s teritorijoje, valstyb?s nar?s gali priimti nuostatas, pagal kurias mokest? turi mok?ti kitas asmuo, galintis b?ti apmokestinam?j? paslaug? gav?ju.

32 Taigi net jei tokiomis aplinkyb?mis, kokios yra šioje pagrindin?je byloje, kai galima perleisti Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte nustatyt? mokestin? pareig?, *Reemtsma*, kaip PVM mokes?iu apmokestinamas asmuo, b?t? gal?jusi pateikti prašym? d?I šio mokes?io gr?žinimo, primintina, kad, kaip pažym?jo generalin? advokat? savo išvados 77 punkte, pagal ši? tvark? *Reemtsma* palaiko santykius b?tent su ?sisteigimo valstyb?s – šioje pagrindin?je byloje Vokietijos Federacin?s Respublikos – mokes?i? institucijomis, o ne su valstyb?s nar?s, kurioje ?sisteig?s paslaug? teik?jas klaidingai nurod? PVM s?skaitoje fakt?roje ir j? deklaravo, t. y. Italijos Respublikos, mokes?i? institucijomis.

33 ? antrojo klausimo pirm? dal? reikia atsakyti, kad išskyrus atvejus, kurie aiškiai nurodyti Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 punkte, tik preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas turi b?ti laikomas atsakingu už prid?tin?s vert?s mokes?io sumok?jim? valstyb?s nar?s, kurioje buvo patiektos prek?s ar suteiktos paslaugos, mokes?i? institucijoms.

34 Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo klausia, ar bendra PVM sistema bei neutralumo, veiksmingumo ir nediskriminavimo principai nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, kokie yra šioje pagrindin?je byloje, kurie nesuteikia paslaug? gav?jui teis?s prašyti mokes?i? institucijos gr?žinti PVM, kai šis mokestis netur?jo b?ti sumok?tas, ta?iau pastarasis vis tiek j? sumok?jo valstyb?s nar?s, kurios teritorijoje buvo teikiamos paslaugos, mokes?i? institucijai.

35 *Reemtsma* mano, kad veiksmingumo principas reiškia, jog nacionalin?s teis?s aktai neturi kliudyti ?gyvendinti teis?s susigr?žinti pažeidžiant taikomus teis?s aktus sumok?tas PVM sumas. Iš tikr?j? min?tas principas gali b?ti pažeistas d?l paslaug? teik?jo nemokumo arba d?l galim? prieštarin? mokestini? gin?? teismo ir civilin?s teisenos teismo sprendim?.

36 Ta?iau Komisija mano, kad tokia mokes?i? sistema, kokia nustatyta Italijoje, kurioje, pirma, iš esm?s tik paslaug? teik?jas gali mokes?i? institucijoms pateikti prašym? gr?žinti PVM ir, antra, paslaug? gav?jas civiline tvarka gali pareikšti ieškin? paslaug? teik?jui d?l nepagr?stai sumok?to PVM gr?žinimo, yra priimtina. Šiuo klausimu valstyb?s nar?s gali laisvai pasirinkti proced?r?, kuri? jos laiko tinkama siekiant susigr?žinti mokest?, su s?lyga, kad bus laikomasi veiksmingumo principo. ?gyvendinant ši? proced?r? paslaug? gav?jas gal?t? tiesiogiai pareikšti ieškin? min?toms institucijoms, jei paaišk?ja, jog susigr?žinti mokest? yra praktiškai ne?manoma arba pernelyg sud?tinga.

37 Šiuo klausimu primintina, kad nesant mokes?i? gr?žinim? reglamentuojan?i? Bendrijos teis?s akt?, kiekviena valstyb? nar? savo vidaus teis?s sistemoje turi numatyti šios teis?s ?gyvendinimo s?lygas, kurios turi atitikti lygyb?s ir veiksmingumo principus, t. y. šios s?lygos turi b?ti ne mažiau palankios nei panašioms reikalavimams pagal vidaus teis? taikomos s?lygos ir neturi b?ti tokios, kad Bendrijos teis?s suteikt? teisi? ?gyvendinimas tapt? praktiškai ne?manomas (vis? pirma žr. 2004 m. birželio 17 d. Sprendimo *Recheio – Cash & Carry*, C?30/02, Rink. p. I?6051, 17 punkt? ir 2005 m. spalio 6 d. Sprendimo *MyTravel*, C?291/03, Rink. p. I?8477, 17 punkt?).

38 Taip pat reikia priminti, kad Šeštoji direktyva nenumato jokios nuostatos, susijusios su pateiktoje s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto PVM ?teisinimu, kur? turi padaryti s?skait? fakt?r? pateik?s asmuo. Šeštoji direktyva 20 straipsnyje tik apibr?žia s?lygas, kurios turi b?ti tenkinamos, kad prekė ar paslaug? gav?jas gal?t? ?teisinti pirkimo mokes?i? atskait?. Šiomis aplinkyb?mis iš esm?s valstyb?s nar?s turi pa?ios nustatyti s?lygas, kuriomis pateiktoje s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodytas PVM gali b?ti ?teisintas (žr. pirma nurodyto sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 48 ir 49 punktus).

39 Atsižvelgiant ? ankstesniuose dviejuose punktuose nurodyt? Teisingumo Teismo praktik?, reikia sutikti, kad iš esm?s tokia sistema, kokia ir nagrin?jama šioje pagrindin?je byloje, kurioje, pirma, paslaug? teik?jas, kuris per klaid? sumok?jo nacionalin?ms mokes?i? institucijoms PVM, gali prašyti j? gr?žinti ir, antra, paslaug? gav?jas gali šiam paslaug? teik?jui pareikšti ieškin? d?l nacionalin?ms mokes?i? institucijoms sumok?to PVM išieškojimo civiline tvarka, laikantis neutralumo ir veiksmingumo princip?. Iš tikr?j? pagal toki? sistem? paslaug? gav?jas, kuriam teko s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto mokes?io našta, gali susigr?žinti nepagr?stai nacionalin?ms mokes?i? institucijoms sumok?tas sumas.

40 Be to, reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, nesant Bendrijos teis?s akt? atitinkamoje srityje, procesines taisykles, užtikrinan?ias proceso šalims Bendrijos teis?s suteikiam? teisi? apsaug?, vadovaujantis valstybi? nari? procesin?s autonomijos principu, turi nustatyti kiekvienos valstyb?s nar?s vidaus teis?s sistema (vis? pirma žr. 2000 m. geguž?s 16 d. Sprendimo *Preston ir kt.*, C?78/98, Rink. p. I?3201, 31 punkt? ir 2006 m. rugs?jo 19

d. Sprendimo *i-21 Germany ir Arcor*, C?392/04 ir C?422/04, Rink. p. I?0000, 57 punktą).

41 Šiuo klausimu, kaip teisingai pažym?jo Komisija, jei ne?manoma arba pernelyg sud?tinga susigr?žinti PVM, ypa? prek? tiek?jo ar paslaug? teik?jo nemokumo atveju, pagal min?tus principus galima reikalauti, kad paslaug? gav?jas gal?t? pateikti prašym? gr?žinti mokes?ius tiesiogiai mokes?i? institucijoms. Taigi valstyb?s nar?s turi numatyti priemones ir proced?rin? tvark?, kurios yra b?tinios siekiant leisti paslaug? gav?jui susigr?žinti s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokest? laikantis veiksmingumo principo.

42 Tod?l ? antrojo klausimo antr? dal? reikia atsakyti, kad neutralumo, veiksmingumo ir nediskriminavimo principai nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos tik paslaug? teik?jas gali prašyti gr?žinti nepagr?stai kaip PVM nacionalin?ms mokes?i? institucijoms sumok?tas sumas, o paslaug? gav?jas civiline tvarka gali paslaugos teik?jui pareikšti ieškin? d?l nepagr?stai sumok?to mokes?io gr?žinimo. Ta?iau jei PVM susigr?žinti ne?manoma arba pernelyg sud?tinga, valstyb?s nar?s turi numatyti b?tinąs priemones, kad paslaug? gav?jui b?t? sudarytos s?lygos susigr?žinti s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokest? siekiant laikytis veiksmingumo principo.

43 Tre?ia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo klausia, ar ekvivalentiškumo ir nediskriminavimo principai draudžia nacionalin?s teis?s aktus, kokie yra šioje pagrindin?je byloje, kurie leidžia paslaug? gav?jui pareikšti ieškin? tik paslaug? teik?jui, o ne mokes?i? institucijoms, nors nacionalin?je tiesiogini? mokes?i? sistemoje egzistuoja atvejis, kai ieškin? min?toms institucijoms gali pareikšti tiek asmuo, sumokantis mokest?, tiek šiuo mokes?iu apmokestinamas asmuo, jei mokestis gaunamas nepagr?stai.

44 Šiuo klausimu pakanka pažym?ti, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, diskriminacijos draudimas t?ra specifin? vienodo poži?rio principo Bendrijos teis?je išraiška, pagal kur? panašios aplinkyb?s negali b?ti vertinamos skirtingai, o skirtingos aplinkyb?s – vienodai, nebent toks vertinimas yra objektyviai pateisinamas (vis? pirma žr. 1994 m. geguž?s 18 d. Sprendimo *Codorniu prieš Taryb?*, C?309/89, Rink. p. I?1853, 26 punkt? ir 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *National Farmers' Union ir kt.*, C?354/95, Rink. p. I?4559, 61 punkt?).

45 Šioje byloje tiesiogini? mokes?i? sistema apskritai n?ra susijusi su PVM sistema. Darytina išvada, kad ? antrojo klausimo antr? dal? pateiktam atsakymui netur?t? daryti ?takos nacionalin?s teis?s aktai, reglamentuojantys tiesioginius mokes?ius.

D?l bylin?jimosi išlaid?

46 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1. **1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? suderinimo – Prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? šalies teritorijoje, tvarka 2 ir 5 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad prid?tin?s vert?s mokestis, kurio nereikia sumok?ti ir kuris yra klaidingai nurodytas paslaugos gav?jui pateiktoje s?skaitoje fakt?roje, v?liau sumok?tas nacionalin?ms mokes?i? institucijoms, negali b?ti gr?žintas.**

2. **Išskyrus atvejus, kurie aiškiai nurodyti 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, su pakeitimais,**

padarytais 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB, 21 straipsnio 1 punkte, tik prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas turi būti laikomas atsakingu už pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimą mokesčių institucijai atžvilgiu.

3. Neutralumo, veiksmingumo ir nediskriminavimo principai nedraudžia nacionalinės teisės aktų, kokie nagrinėjami pagrindiniame byloje, pagal kuriuos tik prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gali prašyti grąžinti nepagrįstai kaip pridėtinės vertės mokestį nacionalinėms mokesčių institucijoms sumokėtas sumas, o prekių ar paslaugų gavėjas gali prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui civiline tvarka pareikšti ieškinį dėl nepagrįstai sumokėto mokesčio išieškojimo. Tačiau, jei neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti pridėtinės vertės mokestį, valstybės narės turi numatyti priemones, kurios leistų šiam prekių ar paslaugų gavėjui susigrąžinti sąskaitoje fakturoje klaidingai nurodytą mokestį siekiant laikytis veiksmingumo principo.

– Šiam atsakymui neturėtų daryti įtakos nacionalinės teisės aktai, reglamentuojantys tiesioginius mokesčius.

Parašai.

* Proceso kalba: italų.