

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

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 katra pievienotās vērtības nodoklis ir nepamatoti samaksātais 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 samaksātais 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),

ģenerālvokāle E. Šārpstone [E. Sharpston],

sekretāre L. Hjūleta [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 Kopienų Komisijas vērā – M. Afonso [M. Afonso] un M. Velardo [M. Velardo], kārā A. Aresu [A. Aresu], pārstāji,

noklausījusies enerģiskā advokātu 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 – kārtībā pievienotās vārtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp., turpmāk tekstā – “Astotā direktīva”).

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

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų 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 vārtības 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 vārtības 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

teksts – “Sestā direktīva”):

“Vieta, kur sniedz turpmāk norādītos pakalpojumus, ja to dara [...] nodokļa maksātājiem, kas reģistrēti Kopienā, bet citā valstī nekā pakalpojumu sniedzējs, ir vieta, kur klients ir reģistrējies savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz šo pakalpojumu, vai, ja nav šādas vietas, tā pastāvīgā adrese vai vieta, kur tas parasti rezidē:

[..]

– reklāmas pakalpojumi,

[..].”

6 Sestās direktīvas 17. panta redakcija ir šāda:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..].

3. Dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam ar 2. punktā minēto pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

a) darījumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, kuras veiktas citā valstī un kurām būtu tiesības uz nodokļu atskaitēšanu, ja tā notiktu šīs valsts teritorijā;

[..].”

7 Atbilstoši Sestās direktīvas 21. panta 1. punktam:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā šādām personām:

1. Atbilstīgi iekšējai sistēmai:

a) nodokļa maksātājam], kas veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, par kuriem uzliek nodokli, izņemot kādu no piegādēm vai pakalpojumiem, kas minēti b) apakšpunktā. Ja preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, veic nodokļa maksātājs, kas reģistrēts ārpusē, dalībvalstis var pieņemt noteikumus, saskaņā ar kuriem nodoklis ir jāmaksā citai personai. Cita starpā, par šo citu personu var iecelt nodokļu pārstāvi vai personu, kurai veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem uzliek nodokli. [...] Dalībvalstis var paredzēt, ka par nodokļa samaksu ir solidāri atbildīgs kāds cits, kas nav nodokļa maksātājs;

b) person[ām], kurām sniedz 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā minētos pakalpojumus, vai valsts teritorijā pievienotās vērtības nodoklim identificēt[ām] person[ām], kurām sniedz 28.b panta C, D vai E daļā minētos pakalpojumus, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātājs, kas reģistrēts ārpusē; tomēr dalībvalstis var prasīt, lai pakalpojumu sniedzējs būtu solidāri atbildīgs par nodokļa samaksu;

c) jebkurai personai, kas norēda pievienot s vērtēbas nodokli fakturā [rēzin] vai citā dokumentā, kurš kalpo par fakturu [rēzinu].”

Valsts tiesiskais regulējums

8 Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra Dekrēta Nr. 633 par pievienot s vērtēbas 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 ceturtās 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 rēzinu, 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 pārdotā minētajā dalībvalstī.

15 Attiecīgās valsts nodokļu iestādes atteicās tai atmaksāt šo nodokli, un *Reemtsma* apstrīdēja šo atteikumu Itālijas tiesā. Tās prasība tika noraidīta gan pirmajā instancē, gan apelācijas instancē, jo izdotie rēžini attiecās uz reklāmas un mārketinga pakalpojumiem, kam nav piemērojams PVN tēpēc, 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? 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?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 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 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

Astot?s direkt?vas 5. panta pirmajai da?ai ties?bas uz atmaks?šanu tiek noteiktas atbilstoši Sest?s 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?s direkt?vas 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts, 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 neitralit?ti, un t?d?? min?t?s ties?bas nav ierobe?ojamas.

22 Savuk?rt It?lijas vald?ba un Eiropas Kopien? Komisija uzskata, ka nav j?atsaucas uz Astot?s direkt?vas 2. un 5. pantu, lai piepras?tu PVN, kura r??ins ir izrakst?ts k??daini, atmaks?šanu, jo nepast?v Sest?s 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?s 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?s direkt?vas ietvaros.

25 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka Astot?s 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?s 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?s direkt?vas 2. un 5. pants skaidri atsaucas uz Sest?s 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?s direkt?vas noteikumiem.

28 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka Astot?s 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 jautājumu

29 Otrajā jautājumā iesniedzējtiesa pārcēlta jautā, vai tādā gadījumā kā pamata lietā pietiek ar to, ka pakalpojumu saņēmējam ir tiesības pieprasīt PVN atmaksāšanu no pakalpojumu sniedzēja, kurš ir kādā izrakstējis PVN rēķinu 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 direktivas 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu "pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā [...] atbilstīgi iekšējai sistēmai nodokļa maksātājam, kas veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, par kuriem uzliek nodokli, izņemot kādu no piegādēm 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 direktivas 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 direktivas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts paredzētais fiskālo saistību pārveides mehānisms, *Reemtsma* kā PVN parādnieks varētu pieprasīt tās atmaksāšanu, ir jāatgādina, ka to ir darījusi arī ģenerālvoklētne secinājumā 77. punktā, 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 izrakstējis PVN rēķinu un to ir deklarējis, proti – Itālijas Republiku.

33 Līdz ar to uz otrā jautājuma pirmo daļu ir jāatbild, ka, izņemot Sestās direktivas 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 civiltiesu 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, tā kā nodokļu atmaksāšanas prasību jautājums nav reglamentēts Kopienu tiesībās, 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 Kopienu 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 direktīvā neparedz nevienu normu par PVN, par kuru ir kļūdaini izrakstīti rādītāji, korekciju no rādītāja izrakstītāja puses. Sestā direktīvā 20. pantā tikai paredz nosacījumu, kas ir jāievēro, lai preču vai pakalpojumu saņēmēja 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 tāda sistēma kā pamata lietā, kad pakalpojumu sniedzējs, kas nodokļu administrācijai ir kļūdaini samaksājis PVN, var pieprasīt tā atmaksāšanu, un, no otras puses, pakalpojumu saņēmēja 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 Kopienu tiesiskās regulējuma attiecīgajā jomā, procesuālie noteikumi, kas paredzēti, lai nodrošintu to tiesību aizsardzību, kas attiecīgajam personām pienākas atbilstoši Kopienu tiesībām, 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 saņēmēja 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 otrajam jautājumam otro daļu ir jāatbild, ka neitralitātes, efektivitātes un nediskriminācijas principi neiestājas pret tādā 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 saņēmēja 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 iestājas pret tādā 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 iekasē 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 šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto 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 attiecīgajā 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 grozījusi Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīva 92/111/EEK, 21. panta 1. punkts skaidri minētos 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 lietā, 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]

* Tiesved?bas valoda – it??u.