

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)
den 15 mars 2007*

I mål C-35/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Corte suprema di cassazione (Italien) genom beslut av den 23 juni 2004, som inkom till domstolen den 31 januari 2005, i målet

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

mot

Ministero delle Finanze,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna P. Kūris, J. Klučka, J. Makarczyk och G. Arestis (referent),

* Rättegångsspråk: italienska.

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 mars 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, genom S. Pettinato, avvocato,

- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom M. Afonso, M. Velardo och A. Aresu, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 8 juni 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- ¹ Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2 och 5 i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84) (nedan kallat åttonde direktivet).

- ² Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (nedan kallat Reemtsma) och Ministero delle Finanze (finansministeriet) angående ministeriets beslut att till Reemtsma inte återbetala delar av den mervärdesskatt som debiterats avseende reklam- och marknadsföringstjänster som tillhandahållits bolaget i Italien.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

- 3 I artikel 2 i åttonde direktivet föreskrivs följande:

”Varje medlemsstat skall till varje skattskyldig som inte är etablerad i dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs nedan, återbetala all mervärdesskatt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium eller som debiterats med anledning av import till landet, i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i direktiv 77/388/EEG eller för tillhandahållande av sådana tjänster som avses i artikel 1 b.”

- 4 I artikel 5 första stycket i åttonde direktivet föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av detta direktiv skall rätten till återbetalning bedömas i enlighet med artikel 17 i direktiv 77/388/EEG såsom denna artikel tillämpas i återbetalningsstaten.”

- 5 I artikel 9.2 e i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119) (nedan kallat sjätte direktivet), föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållandet ... åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

— Reklamtjänster.

...”

- 6 Artikel 17 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna eller tjänsterna används för:

- a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2 och som bedrivs i något annat land och som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium.

...”

7 I artikel 21.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

1) Enligt det inhemska systemet:

- a) Den skattskyldiga person som verkställer det skattepliktiga tillhandahållandet av andra varor eller tjänster än sådana tjänster som avses i b. När det skattepliktiga tillhandahållandet av varor eller tjänster verkställs av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landets territorium, får medlemsstaterna införa regler varigenom skatten betalas av någon annan. Bland andra får ett skatteombud eller den för vars räkning det skattepliktiga tillhandahållandet av varor eller tjänster verkställs utses att vara denna andra person. ... Medlemsstaterna får föreskriva att någon annan än den skattskyldiga personen solidariskt med denne skall svara för betalning av skatten.

- b) Köpare av sådana tjänster som avses i artikel 9.2 e eller personer, momsskatteregistrerade inom landets territorium som köper tjänster som avses i artikel 28b C, D eller E, när tjänsten utförs av en skattskyldig person etablerad utomlands; medlemsstaterna får dock kräva att den som tillhandahåller tjänsten solidariskt skall svara för skattens betalning.

- c) Varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller jämförlig handling.”

Den nationella lagstiftningen

- 8 I artikel 17.1 i presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972 om införande och reglering av mervärdesskatt (ordinarie supplement till GURI nr 1 av den 11 november 1972, s. 1) (nedan kallat presidentdekret nr 633/72), vilket antogs med stöd av åttonde direktivet, föreskrivs följande:

”Skattskyldig — Skyldig att erlägga skatt är den som omsätter skattepliktiga varor eller tjänster, vilken skall erlägga skatten till statskassan samtidigt för alla utförda transaktioner efter avdrag i enlighet med artikel 19, enligt de regler och på de villkor som föreskrivs i avdelning II.”

- 9 I artikel 19 andra stycket i presidentdekret nr 633/72 föreskrivs följande:

”Avdrag får inte göras för skatt som hänför sig till förvärv eller import av varor och tjänster som avser transaktioner som är undantagna från skatteplikt eller som inte omfattas av skatteplikt ...”

10 Artikel 38 ter i presidentdekret nr 633/72 har följande lydelse:

”En skattskyldig person som har sitt hemvist i en medlemsstat i Europeiska ekonomiska gemenskapen, men som inte direkt identifieras i artikel 35 ter och som inte har utsett ett ombud i enlighet med artikel 17 andra stycket, och som är skyldig att betala skatt i den stat där vederbörande har sitt hemvist, och som inte har utfört transaktioner i Italien, med undantag för transporttjänster och andra underordnade tjänster som inte är skattepliktiga enligt artikel 9 samt de tjänster som anges i artikel 7 fjärde stycket d, kan med avseende på perioder som är kortare än ett år erhålla återbetalning av skatten, om den är avdragsgill enligt artikel 19, när den är hänförlig till lös egendom och tjänster som importerats eller förvärvats, förutsatt att skattens totala belopp inte understiger 200 euro. ...”

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 De faktiska omständigheter som framgår av beslutet om hänskjutande kan sammanfattas enligt följande.

12 Reemtsma är ett bolag med säte i Tyskland som inte har något fast driftsställe i Italien. År 1994 tillhandahölls Reemtsma reklam- och marknadsföringstjänster av ett italienskt bolag, för vilka sistnämnda bolag fakturerade totalt 175 022 025 ITL i mervärdesskatt.

- 13 Mervärdesskatten skulle erläggas av Reemtsma, vilket betalade den till den italienska statskassan.
- 14 Reemtsma begärde återbetalning av delar av de två mervärdesskattebelopp som hade erlagts avseende år 1994, vilka bolaget ansåg att det felaktigt hade betalat på grund av att tjänsterna i fråga hade utförts åt en skattskyldig person etablerad i en annan medlemsstat än Republiken Italien, i det här fallet Tyskland, vilket medförde att mervärdesskatten skulle erläggas i Tyskland.
- 15 De nationella skattemyndigheterna avslag begäran om återbetalning och Reemtsma väckte talan mot avslagsbeslutet vid italiensk domstol. Talan ogillades både i första instans och efter överklagande, med motiveringen att de utfärdade fakturorna avsåg reklam- och marknadsföringstjänster som inte var mervärdesskattepliktiga på grund av att det territoriella villkoret inte var uppfyllt, eftersom tjänsterna hade tillhandahållits en person som var skattskyldig i en annan medlemstat.
- 16 Reemtsma överklagade till Corte suprema di cassazione. Nämnda domstol ansåg att det krävdes en tolkning av gemenskapsrättens bestämmelser och principer för att lösa tvisten, och beslutade därför att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:
- ”1) Skall artiklarna 2 och 5 i [åttonde direktivet], i den mån det för återbetalningen till en i beskattningsstaten ej hemmahörande förvärvare eller mottagare av varor eller tjänster krävs att varorna och tjänsterna skall användas för skattepliktiga transaktioner, tolkas så att även mervärdesskatt som enligt gällande bestämmelser egentligen inte skulle ha betalats, men som felaktigt fakturerats och som betalats till statskassan, kan återbetalas? Skall det, om svaret på denna fråga är jakande, anses strida mot de ovannämnda bestämmelserna i direktivet att

tillämpa en nationell bestämmelse som inte medger återbetalning till en i beskattningsstaten ej hemmahörande förvärvare eller mottagare av varor eller tjänster med hänsyn till att den skatt som debiterats och som betalats, trots att grund härför inte förelåg, inte är avdragsgill?

- 2) Kan man av de enhetliga gemenskapsrättsliga bestämmelserna allmänt dra slutsatsen att det är förvärvaren eller mottagaren av tjänster eller varor som är betalningsskyldig för skatt gentemot statskassan? Är det förenligt med dessa bestämmelser, och särskilt med principen om mervärdesskattens neutralitet, effektivitetsprincipen och icke-diskrimineringsprincipen, att det i nationell lagstiftning inte för den mervärdesskattskyldige förvärvaren eller mottagaren av varor eller tjänster, som enligt den nationella lagstiftningen anses vara skyldig att fakturera och att betala sådan skatt, föreligger någon rätt till återbetalning från statskassan för det fall att skatt har debiterats och erlagts trots att grund härför inte förelåg? Strider det mot effektivitetsprincipen och icke-diskrimineringsprincipen att i fråga om återbetalning av mervärdesskatt som uttagits med åsidosättande av gemenskapsrätten tillämpa en nationell bestämmelse — såsom den tolkats av de nationella domstolarna — enligt vilken förvärvaren eller mottagaren av varor eller tjänster endast ges rätt att kräva återbetalning av leverantören av varorna eller tjänsterna, och inte av statskassan, trots att det i den nationella lagstiftningen finns ett liknande fall, på området för direkta skatter, i vilket båda skattskyldiga personer (den som har den egentliga skattskyldigheten och den som faktiskt betalar in skatten) har rätt att ansöka om återbetalning hos statskassan?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 17 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 2 och 5 i åttonde direktivet skall tolkas så, att mervärdesskatt som enligt

gällande bestämmelser egentligen inte skulle ha betalats, men som felaktigt fakturerats mottagaren av tjänster och som betalats till statskassan i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahölls, kan återbetalas.

- 18 Inledningsvis skall det påpekas att det fall då mervärdesskatt felaktigt har fakturerats inte uttryckligen föreskrivs i det gemensamma systemet för mervärdesskatt.
- 19 Parterna i målet vid den nationella domstolen har inte bestritt att de tjänster som tillhandahölls Reemtsma, vilka avsåg reklam- och marknadsföringstjänster, inte var mervärdesskattepliktiga. I artikel 9.2 e i sjätte direktivet föreskrivs nämligen att platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade i gemenskapen, men inte i samma land som leverantören, skall för reklamtjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls. I målet vid den nationella domstolen anses tjänsterna ha tillhandahållits i Tyskland.
- 20 I artikel 2 i åttonde direktivet föreskrivs att varje skattskyldig person som är etablerad i en annan medlemsstat än den där platsen för tillhandahållandet är belägen har rätt till återbetalning av mervärdesskatt som debiterats avseende tjänster som tillhandahållits honom i den medlemsstat där platsen för tillhandahållandet är belägen, för de transaktioner som avses i bland annat artikel 17.3 a i sjätte direktivet. Enligt artikel 5 första stycket i åttonde direktivet skall återbetalningen bedömas i enlighet med artikel 17 i sjätte direktivet såsom denna artikel tillämpas i återbetalningsstaten.

- 21 Reemtsma anser att det förhållandet att rätten till återbetalning är begränsad till att endast avse avdragsgill mervärdesskatt inte innebär att den skatt som felaktigt fakturerats och betalats till statskassan inte kan återbetalas. Artikel 21.1 c i sjätte direktivet, såsom artikeln tolkades i domstolens dom av den 17 september 1997 i mål C-141/96, Langhorst (REG 1997, s. I-5073), utgör nämligen hinder för principen att avdragsrätten endast gäller skatt som skall betalas enligt gällande bestämmelser. Bolaget anser att rätten till avdrag för denna skatt utgör ett av de viktigaste instrumenten för att garantera principen om mervärdesskattens neutralitet, och följaktligen får en sådan rätt inte begränsas.
- 22 Den italienska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission anser däremot att det inte finns någon anledning att åberopa artiklarna 2 och 5 i åttonde direktivet för att begära återbetalning av mervärdesskatt som felaktigt fakturerats, eftersom det saknas en sådan rätt till avdrag för erlagd skatt som föreskrivs i artikel 17.2 i sjätte direktivet. Dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding (REG 1989, s. 4227), utgör nämligen hinder för rätt till avdrag för mervärdesskatt som felaktigt fakturerats och betalats till skattemyndigheten.
- 23 Det skall inledningsvis erinras om att domstolen, i punkt 13 i domen i det ovannämnda målet Genius Holding, konstaterade att utnyttjandet av rätten till avdrag för mervärdesskatt är begränsat till att gälla endast skatt som skall betalas enligt gällande bestämmelser, det vill säga skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats inom ramen för skattskyldigheten. Domstolen slog således fast att denna avdragsrätt inte omfattar mervärdesskatt som skall betalas, enligt artikel 21.1 c i sjätte direktivet, endast för att den har angetts på fakturan (se bland annat domen i det ovannämnda målet Genius Holding, punkt 19). Domstolen har i det avseendet senare bekräftat denna rättspraxis i dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel (REG 2000, s. I-6973), punkt 53, och av den 6 november 2003 i de förenade målen C-78/02–C-80/02, Karageorgou m.fl. (REG 2003, s. I-13295), punkt 50.
- 24 Under dessa omständigheter skall domstolen pröva huruvida den rättspraxis som nämnts i föregående punkt är tillämplig inom ramen för åttonde direktivet.

- 25 Det skall härvid erinras om att åttonde direktivet inte syftar till att ifrågasätta det system som inrättades genom sjätte direktivet (se bland annat dom av den 26 september 1996 i mål C-302/93, *Debouche*, REG 1996, s. I-4495, punkt 18).
- 26 Vidare syftar åttonde direktivet till att fastställa regler för återbetalning av mervärdesskatt som skattskyldiga personer, som är etablerade i en medlemsstat, erlagt i en annan medlemsstat. Direktivets syfte är således att harmonisera den rätt till återbetalning som följer av artikel 17.3 i sjätte direktivet (se bland annat dom av den 13 juli 2000 i mål C-136/99, *Monte Dei Paschi Di Siena*, REG 2000, s. I-6109, punkt 20). Som framgår av punkt 20 i förevarande dom hänvisas det i artiklarna 2 och 5 i åttonde direktivet uttryckligen till artikel 17 i sjätte direktivet.
- 27 Eftersom avdragsrätten, i den mening som avses i nämnda artikel 17, inte kan utvidgas till att omfatta mervärdesskatt som felaktigt fakturerats och betalats till skattemyndigheten, finner domstolen under dessa omständigheter att sådan mervärdesskatt inte kan återbetalas med hänsyn till bestämmelserna i åttonde direktivet.
- 28 Mot bakgrund av det ovan anförda skall den första frågan besvaras enligt följande: Artiklarna 2 och 5 i åttonde direktivet skall tolkas så, att mervärdesskatt som enligt gällande bestämmelser egentligen inte skulle ha betalats, men som felaktigt fakturerats mottagaren av tjänster och som betalats till statskassan i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahölls, inte kan återbetalas med stöd av dessa bestämmelser.

Den andra frågan

- 29 Den nationella domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida det, i en sådan situation som den som är för handen i målet vid den nationella domstolen, räcker att köparen av tjänster har rätt att begära återbetalning av mervärdesskatten från den leverantör som felaktigt fakturerade mervärdesskatten, vilken i sin tur kan begära återbetalning från skattemyndigheten, eller huruvida en sådan köpare skall ha möjlighet att vända sig direkt till myndigheten med sin begäran. Frågan består av tre delar.
- 30 För det första vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida köparen av tjänster allmänt kan anses som betalningsskyldig för mervärdesskatt i förhållande till skattemyndigheterna i den medlemsstat där platsen för tillhandahållandet är belägen.
- 31 I artikel 21.1 a i sjätte direktivet föreskrivs att "betalningsskyldiga för mervärdesskatt ... [e]nligt det inhemska systemet [skall vara] ... [d]en skattskyldiga person som verkställer det skattepliktiga tillhandahållandet av andra varor eller tjänster än sådana tjänster som avses i b". I artikel 21 fastställs således den principiella regeln att endast leverantören är betalningsskyldig för mervärdesskatt och har skyldigheter gentemot skattemyndigheterna. Undantagen från denna regel anges dock uttömmande i samma bestämmelse, medan andra undantag kan tillåtas av Europeiska unionens råd med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet. När det skattepliktiga tillhandahållandet av varor eller tjänster verkställs av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landets territorium, får medlemsstaterna således införa regler varigenom skatten betalas av någon annan, exempelvis köparen av de skattepliktiga tjänsterna.

- 32 I en sådan situation som den som är för handen i målet vid den nationella domstolen, då den mekanism för omvänd skattskyldighet som föreskrivs i artikel 9.2 e i sjätte direktivet är tillämplig, skulle Reemtsma visserligen ha kunnat begära återbetalning av mervärdesskatten i egenskap av betalningsskyldig för denna skatt. Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 77 i sitt förslag till avgörande, skall det dock framhållas att enligt den mekanismen lyder Reemtsma under skattemyndigheterna i den medlemsstat där bolaget är etablerat, i detta fall Förbundsrepubliken Tyskland, och inte under skattemyndigheterna i den medlemsstat där bolagets leverantör felaktigt fakturerade och redovisade mervärdesskatt, det vill säga Republiken Italien.
- 33 Följaktligen skall den andra frågans första del besvaras enligt följande: Bortsett från de fall som uttryckligen föreskrivs i bestämmelserna i artikel 21.1 i sjätte direktivet, skall det anses att endast leverantören är betalningsskyldig för mervärdesskatt i förhållande till skattemyndigheterna i den medlemsstat där platsen för tillhandahållandet är belägen.
- 34 För det andra vill den nationella domstolen att domstolen skall klargöra huruvida det gemensamma systemet för mervärdesskatt, liksom neutralitetsprincipen, effektivitetsprincipen och icke-diskrimineringsprincipen, utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, i vilken köparen av tjänster inte medges någon rätt till återbetalning av mervärdesskatt från skattemyndigheten, när skatten enligt gällande bestämmelser egentligen inte skulle ha betalats, men likväl har betalats av köparen till skattemyndigheten i den medlemsstat där platsen för tillhandahållandet är belägen.
- 35 Reemtsma anser att effektivitetsprincipen förutsätter att den nationella lagstiftningen inte utgör något hinder mot att utöva rätten till återbetalning av belopp som

erlagts som mervärdesskatt i strid med gällande regler. Nämnade princip skulle nämligen kunna åsidosättas på grund av leverantörens insolvens eller på grund av eventuella motstridiga avgöranden från tvistemålsdomstol och skattedomstol.

36 Kommissionen anser däremot att ett sådant skattesystem som det som införts i Italien, enligt vilket i princip endast leverantören kan begära återbetalning av mervärdesskatt från skattemyndigheterna medan köparen av tjänster kan kräva tillbaka det belopp som felaktigt betalats till leverantören i enlighet med civilrättsliga regler, är godtagbart. I det avseendet har medlemsstaterna frihet att välja det förfarande som de anser lämpligt för att säkerställa en sådan återbetalning, förutsatt att effektivitetsprincipen iakttas. Vid genomförandet av återbetalningen skulle det således kunna krävas att köparen av tjänster kan vända sig direkt till dessa myndigheter om det skulle visa sig att det i praktiken är omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd mervärdesskatt.

37 Det skall i det avseendet påpekas att när det saknas gemenskapsrättsliga bestämmelser på området för begäran om återbetalning av skatter, ankommer det på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur en sådan begäran får genomföras. Dessa villkor måste följa principerna om likvärdighet och effektivitet, det vill säga de får varken vara mindre förmånliga än de som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapsrätten (se bland annat dom av den 17 juni 2004 i mål C-30/02, *Recheio — Cash & Carry*, REG 2004, s. I-6051, punkt 17, och av den 6 oktober 2005 i mål C-291/03, *MyTravel*, REG 2005, s. I-8477, punkt 17).

38 Vidare innehåller inte sjätte direktivet någon bestämmelse om rättelse, av den som har utställt fakturan, av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt. Sjätte direktivet anger endast, i artikel 20, de villkor som skall uppfyllas för att avdrag för

ingående skatt skall kunna jämkas hos mottagaren av en varuleverans eller en tjänst. Under dessa förhållanden ankommer det i princip på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor rättelse kan ske av mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt (se domen i det ovannämnda målet *Schmeink & Cofreth och Strobel*, punkterna 48 och 49).

- 39 Mot bakgrund av den rättspraxis som nämnts i de två föregående punkterna skall det anses att ett sådant system som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen — enligt vilket å ena sidan den leverantör som felaktigt betalat mervärdesskatt till skattemyndigheterna får begära återbetalning av skatten från dessa myndigheter och å andra sidan köparen av tjänster kan väcka talan i ett tvistemål om återkrav av belopp som inbetalats felaktigt mot denna leverantör — i princip är förenligt med neutralitetsprincipen och effektivitetsprincipen. Ett sådant system ger nämligen köparen, som burit den skatt som felaktigt fakturerats, möjlighet att få återbetalning av de belopp som felaktigt betalats.
- 40 Det skall även påpekas att enligt fast rättspraxis följer, i avsaknad av gemenskapsrättslig lagstiftning på området, förfaranderegler som är avsedda att säkerställa skyddet av de rättigheter som enskilda har på grund av gemenskapsrätten av varje medlemsstats interna rättsordning, enligt principen om medlemsstaternas självbestämmanderätt i processuella frågor (se bland annat dom av den 16 maj 2000 i mål *C-78/98, Preston m.fl.*, REG 2000, s. I-3201, punkt 31, och av den 19 september 2006 i de förenade målen *C-392/04* och *C-422/04*, i-21 *Germany och Arcor*, REG 2006, s. I-8559, punkt 57).
- 41 Som kommissionen helt riktigt har påpekat kan det enligt dessa principer, om det blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd mervärdesskatt, särskilt vid

leverantörens insolvens, krävas att köparen av tjänster kan rikta sina återbetalningskrav direkt mot skattemyndigheterna. Medlemsstaterna måste således föreskriva nödvändiga instrument och förfaranderegler för att möjliggöra för köparen att återkräva den skatt som felaktigt fakturerats, så att effektivitetsprincipen iakttas.

42 Följaktligen skall den andra frågans andra del besvaras enligt följande: Neutralitetsprincipen, effektivitetsprincipen och icke-diskrimineringsprincipen utgör inte något hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken endast leverantören kan begära återbetalning av mervärdesskatt som felaktigt betalats till skattemyndigheterna och köparen av tjänster kan väcka talan i ett tvistemål om återkrav av belopp som inbetalats felaktigt mot denna leverantör. För det fall det blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd mervärdesskatt, måste dock medlemsstaterna föreskriva nödvändiga instrument för att möjliggöra för köparen att återkräva den skatt som felaktigt fakturerats, så att effektivitetsprincipen iakttas.

43 För det tredje vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida likvärdighetsprincipen och icke-diskrimineringsprincipen utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken köparen av tjänster endast ges rätt att kräva återbetalning från leverantören och inte från skattemyndigheterna, trots att det i det nationella systemet för direkt beskattning finns ett fall där, när skatt felaktigt tagits ut, såväl den person som är skyldig att redovisa skatten till staten som den som har att betala in skatten kan kräva återbetalning från skattemyndigheterna.

44 I det avseendet räcker det att påpeka att förbudet mot diskriminering, enligt domstolens fasta rättspraxis, endast är ett särskilt uttryck för den allmänna likhetsprincipen i gemenskapsrätten, vilken innebär att lika situationer inte får

behandlas olika och olika situationer inte får behandlas lika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling (se bland annat dom av den 18 maj 1994 i mål C-309/89, Codorniu mot rådet, REG 1994, s. I-1853, punkt 26, svensk specialutgåva, volym 15, s. I-141, och av den 17 juli 1997 i mål C-354/95, National Farmers' Union m.fl., REG 1997, s. I-4559, punkt 61).

- ⁴⁵ I förevarande fall saknar systemet för direkt beskattning helt samband med mervärdesskattesystemet. Härav följer att svaret på den andra frågans andra del inte kan påverkas av den nationella lagstiftningen på området för direkt beskattning.

Rättegångskostnader

- ⁴⁶ Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) Artiklarna 2 och 5 i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium skall tolkas så, att mervärdesskatt som enligt gällande bestämmelser egentligen inte skulle ha betalats, men som felaktigt fakturerats mottagaren av**

tjänster och som betalats till statskassan i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahölls, inte kan återbetalas med stöd av dessa bestämmelser.

- 2) **Bortsett från de fall som uttryckligen föreskrivs i bestämmelserna i artikel 21.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992, skall det anses att endast leverantören är betalnings-skyldig för mervärdesskatt i förhållande till skattemyndigheterna i den medlemsstat där platsen för tillhandahållandet är belägen.**

- 3) — **Neutralitetsprincipen, effektivitetsprincipen och icke-diskriminerings-principen utgör inte något hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken endast leverantören kan begära återbetalning av mervärdesskatt som felaktigt betalats till skattemyndigheterna och köparen av tjänster kan väcka talan i ett tvistemål om återkrav av belopp som inbetalats felaktigt mot denna leverantör. För det fall det blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd mervärdesskatt, måste dock medlemsstaterna föreskriva nödvändiga instrument för att möjliggöra för köparen att återkräva den skatt som felaktigt fakturerats, så att effektivitetsprincipen iakttas.**

- **Detta svar kan inte påverkas av den nationella lagstiftningen på området för direkt beskattning.**

Underskrifter