

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. kovo 15 d.*

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),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai P. Kūris, J. Klučka, J. Makarczyk ir G. Arestis (pranešėjas),

* Proceso kalba: italų.

generalinė advokatė E. Sharpston,
posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2006 m. kovo 30 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, atstovaujamos *avvocato* S. Pettinato,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir M. Velardo, bei A. Aresu,

susipažinęs su 2006 m. birželio 8 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (OL L331, p. 11, toliau – Aštuntoji direktyva) 2 ir 5 straipsnių išaiškinimu.

- 2 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su ginču, kilusiu tarp bendrovės *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* (toliau – *Reemtsma*) ir Finansų ministerijos (*Ministero delle Finanze*) dėl pastarosios atsisakymo grąžinti *Reemtsma* pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kurį ji sumokėjo už jai suteiktas reklamos ir rinkodaros paslaugas Italijoje, dalį.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- 3 Aštuntosios direktyvos 2 straipsnyje skelbiama:

„Kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama į toliau išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiems jos teritorijoje, tačiau įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą pridėtinės vertės mokestį, jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už į šalį importuotas prekes, jei tos prekės 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 prekės ir paslaugos, už kurias pridėtinės vertės mokestis gali būti grąžinamas, turi tenkinti Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnyje nurodytas sąlygas, taikomas pridėtinės vertės mokestį grąžinančioje valstybėje narėje.“ (Pataisytas vertimas)

- 5 Pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių 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 papunktį:

„toliau nurodytų paslaugų, teikiamų <...> apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę verslo vietą, į kurią 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 vykdant šią veiklą šalies teritorijoje mokestį būti 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 apmokestinamąsias 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 tiekiamos 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 įsteigtas apmokestinamasis asmuo; tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad paslaugos teikėjas būtų kartu ir atskirai atsakingas už mokesčio sumokėjimą.

- c) Bet kuris asmuo, kuris sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiaverčiame dokumente išskiria pridėtinės vertės mokestį.“

Nacionalinės teisės aktai

- 8 1972 m. spalio 26 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633, nustatančio ir reglamentuojančio pridėtinės vertės mokestį (įprastas GURI Nr. 1 priedas, 1972 m. lapkričio 11 d., p. 1, toliau – Prezidento dekretas Nr. 633/72), kuriuo perkeliama Aštuntoji direktyva, 17 straipsnio 1 dalyje skelbiama:

„Apmokestinamieji asmenys – Pridėtinės vertės mokestį moka asmenys, kurie tiekia apmokestinamąsias prekes ir teikia apmokestinamąsias paslaugas; laikantis II skyriuje nustatytos detalios tvarkos ir terminų jie turi jį sumokėti nacionalinėms mokesčių institucijoms bendrai už visus įvykdytus sandorius ir padarius 19 straipsnyje numatytą atskaitymą.“

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

„Nėra atskaitomas mokestis, taikomas prekių įsigijimui ar importui ir paslaugoms, susijusiems su atleistais nuo mokesčio arba neapmokestinamaisiais sandoriais <...>“.

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

„Apmokestinamieji asmenys, turintys nuolatinę gyvenamąją vietą Europos ekonominės bendrijos valstybėse narėse ir esantys jų rezidentai, kurie nėra tiesiogiai nurodyti 35b straipsnio prasme ir nėra paskyrę atstovo 17 straipsnio antrosios pastraipos prasme, yra apmokestinami valstybėje, kurioje jie turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena, kurie neįvykdė sandorių Italijoje, išskyrus transporto paslaugas ir neapmokestinamąsias pagalbines paslaugas 9 straipsnio prasme bei 7 straipsnio ketvirtosios pastraipos d punkte nurodytas paslaugas, už kiekvieną laikotarpį, trumpesnį nei vieneri metai, gali susigrąžinti mokestį, jei jis gali būti atskaitomas pagal 19 straipsnį ir yra taikomas į šalį importuotam kilnojamajam turtui ar suteiktoms paslaugomis ir jei bendra suma yra ne mažesnė nei du šimtai eurų. <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 11 Nutartyje dėl prašymo pateikti prejudicinį sprendimą nurodytos faktinės aplinkybės gali būti apibendrintos taip:
- 12 *Reemtsma* yra bendrovė, kurios būstinė yra Vokietijoje – ji neturi fiksuotos vietos Italijoje. 1994 m. Italijos bendrovė jai suteikė reklamos ir rinkodaros paslaugas, už kurias ji pateiktoje sąskaitoje faktūroje nurodė 175 022 025 ITL PVM sumą.

- 13 PVM turėjo sumokėti *Reemtsma*, ir jis buvo pervestas į Italijos biudžetą.
- 14 *Reemtsma* reikalavo grąžinti dviejų už 1994 m. sumokėtų PVM sumų, kurias, jos manymu, ji nepagrįstai sumokėjo, dalį, nes nagrinėjamos paslaugos buvo suteiktos apmokestinamajam asmeniui, kuris buvo įsisteigęs ne Italijoje, o kitoje valstybėje narėje – šiuo atveju Vokietijoje, – todėl PVM turėjo būti sumokėtas šioje valstybėje narėje.
- 15 Nacionalinės mokesčių institucijos atsisakė grąžinti mokesčius, todėl *Reemtsma* ši atsisakymą ginčijo 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 įvykdyta 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 pridėtinės 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) Bendrąja 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, tai, kad pagal nacionalinę teisę prekių ar paslaugų gavėjui, kuris yra apmokestinamas PVM ir pagal nacionalinę teisę yra įpareigotas nurodyti mokestį sąskaitoje faktūroje ir jį sumokėti, nesuteikiama teisė mokesčių institucijų 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 ją išaiškino nacionaliniai teismai, pagal kurią 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 tiesioginių 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 gražintas.

- 18 Iš anksto reikia priminti, kad bendroje PVM sistemoje nėra aiškiai numatytas atvejis, kai toks mokestis klaidingai nurodytas sąskaitoje faktūroje.
- 19 Pagrindinėje byloje šalys neginčijo, kad *Reemtsma* suteiktos paslaugos – reklamos ir rinkodaros – nebuvo apmokestintos PVM. Iš tikrųjų pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktą klientams, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, reklamos paslaugų suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę verslo vietą, į kurią 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 į toliau išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiems jos teritorijoje, tačiau įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje, gražina visą PVM, jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už į 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 pirmąją pastraipą pridėtinės vertės mokestis gražinamas laikantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje, taikomame PVM gražinančioje valstybėje narėje, nurodytų sąlygų.

- 21 *Reemtsma* mano, kad tai, jog buvo galima susigrąžinti tik atskaitytiną PVM sumą, nereiškia, kad klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodytas ir sumokėtas nacionalinėms mokesčių institucijoms, pagal šias nuostatas negali būti gražintas. Iš tikrųjų Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c pastraipa, atsižvelgiant į 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 mokesťį 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 gražinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą PVM mokesťį negalima remtis Aštuntosios direktyvos 2 ir 5 straipsniais, nes nėra Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje numatytos teisės atskaityti sumokėtą mokesťį. 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 mokesčių institucijai.
- 23 Iš anksto reikia priminti, kad minėto sprendimo *Genius Holding* 13 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, jog leidžiama taikyti teisę į PVM atskaitą tik tų mokesčių atžvilgiu, kurie turi būti sumokėti, t. y. mokesčių, susijusių su PVM apmokestinamu sandoriu, arba sumokėtų tiek, kiek jų turėjo būti sumokėta. Jis nusprendė, kad pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktą teisė į 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 šią teismų 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 aplinkybėmis reikia išnagrinėti, ar ankstesniame punkte nurodyta teismų praktika gali būti taikoma pagal Aštuntąją direktyvą.

- 25 Šiuo klausimu primintina, kad Aštuntąją direktyva nesiekama pakeisti Šeštąją direktyva nustatytos sistemos (visų pirma žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Debouche*, C-302/93, Rink. p. I-4495, 18 punktą).
- 26 Be to, Aštuntąją direktyva siekiama nustatyti valstybėje narėje apmokestinamųjų asmenų, įsisteigusių 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 į Šeštosios direktyvos 17 straipsnį.
- 27 Šiomis aplinkybėmis, kadangi teisė į atskaitą minėto 17 straipsnio prasme negali būti taikoma sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytam ir paskui sumokėtam nacionalinėms mokesčių institucijoms PVM, reikia konstatuoti, kad šis PVM negali būti grąžintas pagal Aštuntosios direktyvos nuostatas.
- 28 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į pirmą klausimą reikia atsakyti, jog Aštuntosios direktyvos 2 ir 5 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad PVM, kuris neturi būti sumokėtas ir klaidingai nurodytas paslaugų gavėjui pateiktoje sąskaitoje faktūroje, paskui sumokėtas nacionalinėms mokesčių institucijoms, negali būti grąžintas pagal šias nuostatas.

Dėl antrojo klausimo

- 29 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokiomis aplinkybėmis, kokios yra šioje pagrindinėje byloje, pakanka, kad paslaugų gavėjas turėtų teisę reikalauti paslaugos teikėjo, kuris šį mokestį klaidingai nurodė sąskaitoje faktūroje, grąžinti PVM, kai pastarasis savo ruožtu gali reikalauti jį grąžinti mokesčių institucijos, arba ar toks paslaugos gavėjas privalo pateikti reikalavimą tiesiogiai šiai mokesčių institucijai. Šį klausimą sudaro trys dalys.
- 30 Visų pirma prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar paslaugų gavėjas apskritai gali būti laikomas PVM apmokestinamu asmeniu paslaugų teikimo valstybės narės mokesčių institucijų atžvilgiu.
- 31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punktą „pagal vidaus sistemą <...> pridėtinės vertės mokestį privalo mokėti apmokestinamasis asmuo, tiekiantis apmokestinamąsias prekes arba teikiantis apmokestinamąsias paslaugas, išskyrus b punkte išvardytas paslaugas“. 21 straipsnyje nustatoma pagrindinė taisyklė, pagal kurią tik prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gali būti apmokestinamas PVM ir turi pareigas mokesčių institucijų atžvilgiu. Tačiau šioje nuostatoje taip pat yra išsamiai išvardytos šios taisyklės išimtys – kitas išimtis gali nustatyti Taryba pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį. Vadinas, jeigu apmokestinamasis prekes tiekia arba apmokestinamąsias paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs ne atitinkamos valstybės teritorijoje, valstybės narės gali priimti nuostatas, pagal kurias mokestį turi mokėti kitas asmuo, galintis būti apmokestinamųjų paslaugų gavėju.

- 32 Taigi net jei tokiomis aplinkybėmis, kokios yra šioje pagrindinėje byloje, kai galima perleisti Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte nustatytą mokesinę pareigą, *Reemtsma*, kaip PVM mokesčiu apmokestinamas asmuo, būtų galėjusi pateikti prašymą dėl šio mokesčio gražinimo, primintina, kad, kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 77 punkte, pagal šią tvarką *Reemtsma* palaiko santykius būtent su įsisteigimo valstybės – šioje pagrindinėje byloje Vokietijos Federacinės Respublikos – mokesčių institucijomis, o ne su valstybės narės, kurioje įsisteigęs paslaugų teikėjas klaidingai nurodė PVM sąskaitoje faktūroje ir jį deklaravo, t. y. Italijos Respublikos, mokesčių institucijomis.
- 33 Į antrojo klausimo pirmą dalį reikia atsakyti, kad išskyrus atvejus, kurie aiškiai nurodyti Šeštosios direktyvos 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.
- 34 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar bendra PVM sistema bei neutralumo, veiksmingumo ir nediskriminavimo principai nedraudžia nacionalinės teisės aktų, kokie yra šioje pagrindinėje byloje, kurie nesuteikia paslaugų gavėjui teisės prašyti mokesčių institucijos gražinti PVM, kai šis mokestis neturėjo būti sumokėtas, tačiau pastarasis vis tiek jį sumokėjo valstybės narės, kurios teritorijoje buvo teikiamos paslaugos, mokesčių institucijai.
- 35 *Reemtsma* mano, kad veiksmingumo principas reiškia, jog nacionalinės teisės aktai neturi kliudyti įgyvendinti teisės susigrąžinti pažeidžiant taikomus teisės aktus

sumokėtas PVM sumas. Iš tikrųjų minėtas principas gali būti pažeistas dėl paslaugų teikėjo nemokumo arba dėl galimų prieštarų mokestinių ginčų teismo ir civilinės teisės teismo sprendimų.

36 Tačiau Komisija mano, kad tokia mokesčių sistema, kokia nustatyta Italijoje, kurioje, pirma, iš esmės tik paslaugų teikėjas gali mokesčių institucijoms pateikti prašymą grąžinti PVM ir, antra, paslaugų gavėjas civiline tvarka gali pareikšti ieškinį paslaugų teikėjui dėl nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimo, yra priimtina. Šiuo klausimu valstybės narės gali laisvai pasirinkti procedūrą, kurią jos laiko tinkama siekiant susigrąžinti mokestį, su sąlyga, kad bus laikomasi veiksmingumo principo. Įgyvendinant šią procedūrą paslaugų gavėjas galėtų tiesiogiai pareikšti ieškinį minėtoms institucijoms, jei paaiškėja, jog susigrąžinti mokestį yra praktiškai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga.

37 Šiuo klausimu primintina, kad nesant mokesčių grąžinimą reglamentuojančių Bendrijos teisės aktų, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti šios teisės įgyvendinimo sąlygas, kurios turi atitikti lygybės ir veiksmingumo principus, t. y. šios sąlygos turi būti ne mažiau palankios nei panašioms reikalavimams pagal vidaus teisę taikomos sąlygos ir neturi būti tokios, kad Bendrijos teisės suteiktų teisių įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas (visų pirma žr. 2004 m. birželio 17 d. Sprendimo *Recheio – Cash & Carry*, C-30/02, Rink. p. I-6051, 17 punktą ir 2005 m. spalio 6 d. Sprendimo *MyTravel*, C-291/03, Rink. p. I-8477, 17 punktą).

38 Taip pat reikia priminti, kad Šeštoji direktyva nenumato jokios nuostatos, susijusios su pateiktoje sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM įteisinimu, kuri turi padaryti sąskaitą faktūrą pateikęs asmuo. Šeštoji direktyva 20 straipsnyje tik

apibrėžia sąlygas, kurios turi būti tenkinamos, kad prekių ar paslaugų gavėjas galėtų įteisinti pirkimo mokesčių atskaitą. Šiomis aplinkybėmis iš esmės valstybės narės turi pačios nustatyti sąlygas, kuriomis pateiktoje sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytas PVM gali būti įteisintas (žr. pirma nurodyto sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 48 ir 49 punktus).

39 Atsižvelgiant į ankstesniuose dviejuose punktuose nurodytą Teisingumo Teismo praktiką, reikia sutikti, kad iš esmės tokia sistema, kokia ir nagrinėjama šioje pagrindinėje byloje, kurioje, pirma, paslaugų teikėjas, kuris per klaidą sumokėjo nacionalinėms mokesčių institucijoms PVM, gali prašyti jį grąžinti ir, antra, paslaugų gavėjas gali šiam paslaugų teikėjui pareikšti ieškinį dėl nacionalinėms mokesčių institucijoms sumokėto PVM išieškojimo civiline tvarka, laikantis neutralumo ir veiksmingumo principų. Iš tikrųjų pagal tokią sistemą paslaugų gavėjas, kuriam teko sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto mokesčio našta, gali susigrąžinti nepagrįstai nacionalinėms mokesčių institucijoms sumokėtas sumas.

40 Be to, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nesant Bendrijos teisės aktų atitinkamoje srityje, procesines taisykles, užtikrinančias proceso šalims Bendrijos teisės suteikiamų teisių apsaugą, vadovaujantis valstybių narių procesinės autonomijos principu, turi nustatyti kiekvienos valstybės narės vidaus teisės sistema (visų pirma žr. 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Preston ir kt.*, C-78/98, Rink. p. I-3201, 31 punktą ir 2006 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *i-21 Germany ir Arcor*, C-392/04 ir C-422/04, Rink. p. I-8559, 57 punktą).

41 Šiuo klausimu, kaip teisingai pažymėjo Komisija, jei neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM, ypač prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo nemokumo

atveju, pagal minėtus principus galima reikalauti, kad paslaugų gavėjas galėtų pateikti prašymą grąžinti mokesčius tiesiogiai mokesčių institucijoms. Taigi valstybės narės turi numatyti priemones ir procedūrinę tvarką, kurios yra būtinos siekiant leisti paslaugų gavėjui susigrąžinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokesčių laikantis veiksmingumo principo.

42 Todėl į antrojo klausimo antrą dalį reikia atsakyti, kad neutralumo, veiksmingumo ir nediskriminavimo principai nedraudžia nacionalinės teisės aktų, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos tik paslaugų teikėjas gali prašyti grąžinti nepagrįstai kaip PVM nacionalinėms mokesčių institucijoms sumokėtas sumas, o paslaugų gavėjas civiline tvarka gali paslaugos teikėjui pareikšti ieškinį dėl nepagrįstai sumokėto mokesčio grąžinimo. Tačiau jei PVM susigrąžinti neįmanoma arba pernelyg sudėtinga, valstybės narės turi numatyti būtinas priemones, kad paslaugų gavėjui būtų sudarytos sąlygos susigrąžinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokesčių siekiant laikytis veiksmingumo principo.

43 Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar ekvivalentiškumo ir nediskriminavimo principai draudžia nacionalinės teisės aktus, kokie yra šioje pagrindinėje byloje, kurie leidžia paslaugų gavėjui pareikšti ieškinį tik paslaugų teikėjui, o ne mokesčių institucijoms, nors nacionalinėje tiesioginių mokesčių sistemoje egzistuoja atvejis, kai ieškinį minėtoms institucijoms gali pareikšti tiek asmuo, sumokantis mokesčių, tiek šiuo mokesčiu apmokestinamas asmuo, jei mokestis gaunamas nepagrįstai.

44 Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, diskriminacijos draudimas tėra specifinė vienodo požiūrio principo Bendrijos teisėje išraiška, pagal kurią panašios aplinkybės negali būti vertinamos

skirtingai, o skirtingos aplinkybės – vienodai, nebent toks vertinimas yra objektyviai pateisinamas (visų pirma žr. 1994 m. gegužės 18 d. Sprendimo *Codorniu prieš Tarybą*, C-309/89, Rink. p. I-1853, 26 punktą ir 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *National Farmers' Union ir kt.*, C-354/95, Rink. p. I-4559, 61 punktą).

- 45 Šioje byloje tiesioginių mokesčių sistema apskritai nėra susijusi su PVM sistema. Darytina išvada, kad į antrojo klausimo antrą dalį pateiktam atsakymui neturėtų daryti įtakos nacionalinės teisės aktai, reglamentuojantys tiesioginius mokesčius.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB 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 sąskaitoje faktūroje,

vėliau sumokėtas nacionalinėms mokesčių institucijoms, negali būti gražintas.

2. Išskyrus atvejus, kurie aiškiai nurodyti 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio 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 institucijų atžvilgiu.

3. Neutralumo, veiksmingumo ir nediskriminavimo principai nedraudžia nacionalinės teisės aktų, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos tik prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gali prašyti gražinti 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 faktūroje klaidingai nurodytą mokestį siekiant laikytis veiksmingumo principo.

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

Parašai.