

GENERALINIS ADVOKATAS

E. SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2006 m. birželio 8 d.1(1)

Byla C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

prieš

Ministero delle Finanze

1. Klausimai, kuriuos pateikė Italijos *Corte Suprema di Cassazione* šioje byloje, yra susiję su priemonėmis, kuriomis remdamasis apmokestinamasis asmuo gali susigrąžinti prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui sumokėtą PVM, kai šis suskaito faktūrą pateiktą suklydęs ir už jį atsiskaito mokesčio administratoriui.
2. Pagal Šeštąjį direktyvos(2) prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, kuris pirkėjui įrašo PVM suskaito faktūrą, iš esmės turi už jį atsiskaityti mokesčio administratoriui, neatsižvelgiant į tai, ar suskaita faktūra turėjo būti išrašyta, ar ne. Taip pat pagal šią direktyvą apmokestinamasis asmuo gali atskaityti jo pirkimams taikomą mokestį iš mokesčio, už kurį jis turi atsiskaityti, atlikdamas pardavimą.
3. Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką(3), teisė atskaityti pirkimo mokestį netaikoma mokesčiui, kuris turi būti mokamas, nes yra paminėtas suskaitoje faktūroje, bet priešingu atveju neturėtų būti mokamas. Tačiau esant tokioms aplinkyboms nacionalinė teisė turėtų leisti susigrąžinti klaidingai apmokestintas (ir (ar) atskaitytas) sumas.
4. Be to, teisė atskaityti mokestį pagal Šeštąjį direktyvą taikoma tik tada, kai apmokestinamasis asmuo atlieka apmokestinamą paslaugų teikimą ar prekių tiekimą toje valstybėje narėje, kurioje buvo taikytas pirkimo mokestis, ir todėl joje turi atsiskaityti už pardavimo mokestį, iš kurio gali atskaityti pirkimo mokestį.
5. Nagrinėjamoje byloje apmokestinamasis asmuo, kuriam PVM suskaita faktūra (dėl jam suteiktų reklamos paslaugų) buvo išrašyta klaidingai, nevykdė paslaugų teikimo ar prekių tiekimą toje pačioje valstybėje narėje. Tokia situacija paprastai yra reguliuojama Aštuntosios direktyvos(4), pagal kurią pirkimo mokestis neatimamas iš pardavimo mokesčio, bet yra grąžinamas apmokestinamajam asmeniui.
6. Nacionalinis teismas iš esmės siekia žinoti, ar, esant tokioms aplinkyboms: a) klaidingai suskaitoje faktūroje įrašytas ir sumokėtas PVM gali būti susigrąžintas pagal Aštuntąją direktyvą, nors pagal Šeštąją direktyvą jis negalėtų būti atskaitytas, ir b) ar apmokestinamajam asmeniui ne

rezidentui turi būti leista pareikšti tiesioginę ieškinį mokesčių administratoriui, surinkusiam šį mokestį, ar užtenka, kad toks asmuo turėtų teisę pareikšti netiesioginę ieškinį prekų tiekėjui ar paslaugų teikėjui, kuris pateiktų sąskaitą faktūrą tokiam mokesčiui (ir kuris po to galėtų pareikšti ieškinį mokesčių administratoriui).

Bendrijos PVM teisės aktai ir teisminė praktika

Situacija valstybėje narėje pagal Šeštąją direktyvą

7. Pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalį, galiojusi tuo metu(5), kiek tai susiję su byla:

„Pagal vidaus sistemą toliau išvardyti asmenys turi mokėti pridėtinės vertės mokestį:

a) apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo apmokestinamąjį prekių ar paslaugų teikimą...

(...)

c) bet kuris asmuo, kuris sąskaitoje ar kitame jai lygiavertame dokumente išskiria pridėtinės vertės mokestį;

(...)“

8. Kiek tai susiję su byla, 17 straipsnio 2 dalis(6) numato:

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

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens, privalančio mokėti mokestį, šalies teritorijoje jam patiektas ar tiekiamas prekes ir suteiktas ar teikiamas paslaugas(7);

(...)“

9. Pagal 18 straipsnio 1 dalies a punktą(8), tam, kad galėtų atskaityti mokestį, apmokestinamasis asmuo turi turėti sąskaitą faktūrą, išrašytą pagal 22 straipsnio 3 dalies b punktą(9). Ši nuostata reikalauja, kad sąskaitoje faktūroje turi būti aiškiai nurodoma kaina be mokesčių bei atitinkamas mokestis pagal kiekvieną atskirą tarifą, taip pat visi atleidimo nuo mokesčių atvejai.

10. 20 straipsnio 1 dalies a punktas numato, kad pradinę atskaita turi būti patikslinama pagal valstybių narių nustatytą procedūrą, ypač „kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tą sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę“.

Atitinkama teismų praktika dėl Šeštosios direktyvos

11. Reikšminga *Genius Holding*(10) byla buvo susijusi su atveju, kai subrangovas klaidingai išrašė PVM sąskaitą faktūrą pagrindiniam rangovui. Pagal tuo metu taikytinus nacionalinius teisės aktus, priimtus pagal Šeštąją direktyvą, tik pagrindinis rangovas buvo apmokestinamas nuo sumos, kuriai jis išrašė sąskaitą faktūrą užsakovui. Kilo klausimas, ar teisę atskaityti taikytina mokėtinam mokesčiui pagal 21 straipsnio 1 dalies c punktą tik dėl to, kad jis nurodytas sąskaitoje faktūroje.

12. Teisingumo Teismas nagrinėjo 17 straipsnio 2 dalies a punkto formuluotę, būtent tiek, kiek ji skyrėsi nuo anksčiau priimtų Antrosios Tarybos direktyvos(11) 11 straipsnio 1 dalies a punkto ir

Komisijos Šeštosios direktyvos projekto(12) 17 straipsnio 2 dalies a punkto. Jis konstatavo, kad teis? atskaityti mokes? gali b?ti ?gyvendinama tik tiek, kiek tai susij? su iš tikr?j? mok?tinais mokes?iais – mokes?iais, kurie atitinka PVM apmokestinam? ?kin? operacij?, arba tais, kuri? jau yra sumok?ta ta dalis, kuri buvo mok?tina. Be to, toks išaiškinimas buvo patvirtintas b?tinybe tur?ti s?skait? fakt?r?, kurioje nurodoma mokes?io suma už kiekvien? apmokestinam? ?kin? operacij? ir patikslinimo tvarka, taikoma kai pirmesn? atskaitytoji suma buvo didesn? ar mažesn? už t? sum?, ? kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis?(13).

13. Pabr?ždamas, kad „valstyb?s nar?s savo vidaus teis?s sistemose turi numatyti galimyb? ištaisyti klaidingai ?rašyt? mokes?, kai asmuo, išraš?s s?skait? fakt?r?, ?rodo, kad veik? s?žiningai“, Teisingumo Teismas nusprend?, kad „teis? atskaityti <...> netaikoma mokes?iui, kuris yra mok?tinas vien tik d?lto, kad jis nurodytas s?skaitoje fakt?roje“(14). Tod?l atskaitymo tvarka buvo netaikytina, nors tam tikra mokes?i? koregavimo ar patikslinimo tvarka turi b?ti, siekiant ištaisyti pad?t?, kai klaida padaryta veikiant s?žiningai.

14. Ta?iau savo išvadoje generalinis advokatas *Mischo* teig?(15), jog tam, kad b?t? išsaugotas PVM neutralumo principas, toks mokes?is turi sudaryti galimyb? atskaityti, nebent (esant abejon?ms d?l suk?iavimo) prek? tiek?jas ar paslaug? teik?jas, kuris jam išraš? s?skait? fakt?r?, neatsiskait? d?l jo mokes?io administratoriui.

15. *Schmeink & Cofreth* byla(16) irgi susijusi su situacija, kai PVM s?skaitoje fakt?roje buvo ?rašytas klaidingai. Ta?iau šioje byloje klaidinga suma buvo ?rašyta ne veikiant s?žiningai, o suk?iaujant. Nepaisant to, Teisingumo Teismas laik?si poži?rio, kad, siekiant patikslinti, s?žiningumo kriterijus nebuvo b?tinai, jei buvo pašalinta bet kokia pajam? praradimo rizika. Teisingumo Teismas nusprend?:

„1) Jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo per pakankam? laik? visiškai pašalino bet koki? mokes?in? pajam? praradimo rizik?, pagal PVM neutralumo princip? reikalaujama, kad klaidingai s?skaitoje fakt?roje ?rašytas PVM gali b?ti patikslintas, ir toks patikslinimas atliekamas neatsižvelgiant ? tai, ar atitinkam? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo veik? s?žiningai.

2) Valstyb?s nar?s turi numatyti patikslinimo proced?r?, kiek tai susij? su klaidingai išrašyta PVM s?skaita fakt?ra, jei toks patikslinimas nepriklauso nuo mokes?io administratoriaus diskrecijos.“

16. *Karageorgou* byloje(17) Teisingumo Teismas svarst? situacij?, kai valstybei paslaugas teikusio asmens išrašytoje s?skaitoje fakt?roje nurodyta PVM suma negal?jo b?ti laikoma PVM. Susidar? tokia situacija, nes susij? asmenys man?, jog jie teik? paslaugas kaip savarankiškai dirbantys asmenys, nors iš tikr?j? buvo susiklost? darbdavio – darbuotojo santykiai. Teisingumo Teismas vadovavosi *Genius Holding* ir *Schmeink & Cofreth* bylomis, pripažindamas, kad 21 straipsnio 1 dalies c punktas neužkirto kelio kompensuoti tokias sumas. Min?t? sum?, kurios jokių b?du negali sudaryti PVM, koregavimo atveju n?ra rizikos prarasti mokes?ines pajamas PVM režimo kontekste. Teisingumo Teismas v?l pasteb?jo, kad Šeštoji direktyva nenumato aiški? nuostat? tokiu atveju ir laik?, kad tol, kol Bendrijos teis?s akt? leid?jas šios spragos nepanaikins, sprendim? turi rasti pa?ios valstyb?s nar?s(18).

17. Kitas sprendimas, kuris minimas šiame procese pateiktuose dokumentuose, susij?s su kiek kitomis aplinkyb?mis. *Langhorst* byloje(19) ?kininkas pardav? kiaules gyvuli? prekeiviams. Užuo? išraš?s šiems gyvuli? prekeiviams s?skait? fakt?r? su kaina, jie tai sumai išdav? jam kredito aviz?, kurioje, remiantis aukštesniu nei taikytinas tarifu, buvo klaidingai apskai?iuotas PVM. Teisingumo Teismas pripažino, kad tokia kredito aviza laikytina „s?skaitai fakt?rai lygiaver?iu dokumentu“ ir kad tokios kredito avizos gav?jas (b?tent ?kininkas) tur?jo b?ti laikomas asmeniu, kuris iš tikr?j? tame dokumente nurod? PVM 21 straipsnio 1 dalies c punkto prasme ir kuris tod?l turi sumok?ti

nurodyt? sum?(20).

Reklamos paslaug? teikimo vieta

18. Šeštosios direktyvos 9 straipsnis numato taisykles, susijusias su paslaug? teikimo vietomis direktyvos tikslais. 9 straipsnio 2 dalies e punktas numato:

„Toliau nurodyt? paslaug? teikiam? <...> apmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pa?ioje šalyje kaip paslaug? teik?jas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? verslo viet?, ? kuri? teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos n?ra, vieta, kur jis turi nuolatin? adres? ar paprastai gyvena:

<...>

– reklamos paslaugos,

<...>“

19. 21 straipsnio 1 dalies b punktas(21) numato: „Asmenys, kuriems apmokestinamasis asmuo, ?sisteig?s užsienyje, teikia paslaugas, nurodytas 9 straipsnio 2 dalies e punkte <...> ir veikiamas užsienyje ?sisteigusio apmokestinamojo asmens“, turi mok?ti PVM d?l ši? paslaug?(22). „Ta?iau valstyb?s nar?s gali reikalauti, kad paslaug? teik?jas bendrai su paslaug? gav?ju ir kiekvienas skyrium atsakyt? už mokes?io sumok?jim?“.

Mokes?io gr?žinimas pagal Aštunt?j? direktyv? tarpvalstybinio paslaug? teikimo ar prek? tiekimo atveju

20. Pirmiau nurodytas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas(23) yra susij?s su pirkimo PVM atskaita iš už pardavim? mok?tino mokes?io toje pa?ioje valstyb?je nar?je. Kitais atvejais 17 straipsnio 3 ir 4 dalys(24) numato, kiek tai susij?:

„3. Valstyb?s nar?s taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teis? atskaityti ar susigr?žinti 2 dalyje nurodyt? prid?tin?s vert?s mokest? tiek, kiek prek?s ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

a) sandoriams, <...> ?vykdytiems kitoje šalyje, už kuriuos mokest? b?t? galima atskaityti((25)), jei jie b?t? sudaryti tos šalies teritorijoje;

<...>

4. Pagal 3 dal? sumok?to prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimas vykdomas:

– apmokestinamiesiems asmenims, kurie ne?sisteig? šalyje, bet ?sisteig? kitoje valstyb?je nar?je pagal detalias ?gyvendinan?i?sias taisykles, numatytas (Aštuntojoje direktyvoje)

<...>.“

21. Aštuntosios direktyvos 2 straipsnis numato:

„Kiekviena valstybė narė, laikydamasi toliau išvardytų sąlygų, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiems jos teritorijoje, tačiau įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą pridėtinį vertės mokestį, kurį sumokėjo už kitą apmokestinamąjį asmenį šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už tą šalį importuotas prekes, jei tos prekės ir paslaugos naudojamos Šeštosios Tarybos direktyvos Nr. 77/388/EEB 17 straipsnio 3 dalies a <...> punkte nurodytiems sandoriams“.

22. Tos pačios direktyvos 5 straipsnis numato:

„Šioje direktyvoje prekės ir paslaugos, už kurias apskaičiuotas pridėtinis vertės mokestis gali būti grąžinamas, turi tenkinti Direktyvos Nr. 77/388/EEB 17 straipsnyje nurodytas sąlygas, taikomas pridėtinis vertės mokestis grąžinančioje valstybėje narėje.

<...>“

Teisės aktų poveikio tarpvalstybiniams paslaugų teikimams ar prekių tiekimams santrauka

23. Atsižvelgiant pirmiau išdėstytas nuostatas, kai paslaugų teikimas ar prekių tiekimas atliekamas valstybėje narėje A toje valstybėje įsisteigusio prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo prekybininkui(26), įsisteigusiam valstybėje narėje B, kuris neatsiskaito už PVM valstybėje narėje A, nes joje jis neatlieka apmokestinamojo pardavimo, bendroji taisyklė yra ta, kad prekybininkas turi teisę tą jam prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo valstybėje narėje A sąskaitoje fakturoje įrašytą PVM grąžinimą ir šio paslaugų teikimo ar prekių tiekimo atžvilgiu jis neturės nuo pardavimo mokesčio valstybėje narėje B atskaitomo pirkimo mokesčio.

24. Ypatingais atvejais, kai yra taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka (pavyzdžiui, reklamos paslaugų teikimas, kai jos teikiamos valstybėje narėje B, o ne valstybėje narėje A), prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas neturėtų sąskaitoje fakturoje įrašyti paslaugų teikimo ar prekių tiekimo PVM valstybėje narėje A. Vietoj jo prekybininkas turi prievolę mokėti PVM dėl paslaugų teikimo ar prekių tiekimo jam valstybėje narėje B ir gali atskaityti šį pirkimo mokestį iš pardavimo mokesčio, už kurį jis turi atsiskaityti valstybėje narėje B.

25. Jei, nepaisant to, prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas valstybėje narėje A sąskaitoje įrašo PVM prekybininkui (nes paslaugų teikimas ar prekių tiekimas atliktas valstybėje narėje A) tokiu atveju, kai turėjo būti taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka (nes paslaugų teikimas ar prekių tiekimas turėjo būti atliktas valstybėje narėje B), PVM įrašytas klaidingai. Būtent taip nutiko šioje byloje.

26. Jei tokiu atveju prekybininkas sumoka klaidingai įrašytą PVM ir prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas už jį tinkamai atsiskaito mokesčio administratoriui valstybėje narėje A, tai, nebent ir kol prekybininkas gali a) susigrąžinti arba b) atgauti klaidingai sumokėtą PVM iš prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo ar iš mokesčio administratoriaus valstybėje narėje A, prekybininkui toks sandoris nėra „neutralus PVM“, o mokesčio administratorius valstybėje narėje gavo PVM, kuris neturėjo jam būti sumokėtas.

Pagrindinis ginčas

Faktinės ir procesinės aplinkybės

27. Pagal prašyme priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismui pateiktose pastabose esančius duomenis, bylos aplinkybės gali trumpai būti apibūdintos taip:

28. *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* (toliau – *Reemtsma*) yra bendrovė, kurios pagrindin

buvein? yra Vokietijoje. Ji neturi nuolatin?s buvein?s Italijoje.

29. 1994 m. Italijos ?mon? suteik? *Reemtsma* reklamos ir rinkodaros paslaug?, kurios apmokestintos 175 022 025 LIT PVM(27).

30. Kaip nurodoma prašyme priimti prejudicin? sprendim?, šios paslaugos buvo neapmokestinamos PVM, ir tod?l mokestis buvo klaidingai nurodytas s?skaitoje fakt?roje bei klaidingai sumok?tas pirma *Reemtsma* Italijos ?monei, o v?liau pastarosios mokes?io administratoriui.

31. Iš cituojam? teis?s akt? (28) matyti, kad šios paslaugos nebuvo atleistos nuo apmokestinimo PVM siaur?ja prasme, bet jos tur?jo b?ti laikomos suteiktomis Vokietijoje, kur ?sisteigusi *Reemtsma*, pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkt?. Nepaisant to, PVM vis tiek buvo ?rašytas ir sumok?tas Italijoje klaidingai. Kadangi buvo taikytina atvirkštinio apmokestinimo taisykl?, *Reemtsma* tur?jo prievol? sumok?ti PVM Vokietijoje.

32. *Reemtsma* siek? susigr?žinti PVM iš dalies. N?ra aišku, kod?l buvo siekiama tik dalinio susigr?žinimo, bet taip gal?jo b?ti d?l to, kad suteiktos paslaugos buvo naudojamos ne tik *Reemtsma* apmokestinamajam pardavimui. Tokiu atveju egzistavo teis? tik ? dalin? susigr?žinim?(29).

33. Mokes?io administratorius atsisak? sugr?žinti mokest? ir *Reemtsma* apskund? tai teismui.

34. Tiek pirmoji, tiek apeliacin? instancija skund? atmet?, remdamosi tuo, kad mokes?io sumok?jimas buvo susij?s su PVM neapmokestinam? paslaug? suteikimu asmeniui, kuris apmokestinamas kitoje valstyb?je nar?je.

35. *Reemtsma* kreip?si ? Italijos *Corte Suprema di Cassazione* d?l apeliacinio sprendimo perži?r?jimo, teigdama, kad buvo pažeistos ir neteisingai taikytos nacionalin?s teis?s nuostatos(30) ir nebuvo nurodytos tinkamos priežastys.

36. *Corte Suprema* abejoja, kaip tur?t? b?ti aiškinami Italijos teis?s aktai, atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo sprendimus bylose *Genius Holding*, *Langhorst*, *Schmeink & Cofreth* ir *Karageorgou*. Tod?l jis prašo Teisingumo Teismo priimti prejudicin? sprendim? d?l ši? klausim?:

1) Ar Aštuntosios direktyvos <...> 2 ir 5 straipsniai, ta dalimi, kuria numato mokes?io gr?žinim? prek? ar paslaug? gav?jui ne rezidentui su s?lyga, kad prek?s ir paslaugos naudojamos apmokestinamiems sandoriams, turi b?ti aiškinami ta prasme, kad prid?tin?s vert?s mokestis, kuris neturi b?ti mokamas, išskai?iuotas klaidingai ir paskui pervestas mokes?i? institucijoms, yra gr?žintinas? Jeigu taip, ar šios direktyvos nuostatos draudžia nacionalin?s teis?s akt?, kuris nenumato prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo prek? ar paslaug? gav?jui ne rezidentui remiantis tuo, kad išskai?iuotas ir jau perverstas mokestis, kuris neturi b?ti mokamas, n?ra atskaitomas?

2) Bendr?ja prasme, ar remiantis bendra PVM sistema galima daryti išvad?, kad prek? ar paslaug? gav?jas turi mok?ti PVM nacionalin?ms mokes?i? institucijoms? Ar yra suderinami su šia sistema ir, konkrečiai kalbant, su PVM neutralumo, veiksmingumo ir nediskriminavimo principais atvejai, tai, kad pagal nacionalin? teis? prek? ar paslaug? gav?jui, kuris yra apmokestinamas PVM ir pagal nacionalin? teis? yra ?pareigotas nurodyti mokest? s?skaitoje fakt?roje ir j? sumok?ti, nesuteikiama teis? mokes?i? institucij? reikalauti gr?žinti mokes?ius tais atvejais, kai mokestis netur?jo b?ti nurodytas s?skaitoje fakt?roje ir sumok?tas? Ar veiksmingumo ir nediskriminavimo principams PVM, gauto pažeidžiant Bendrijos teis?, gr?žinimo srityje prieštarauja nacionalin? sistema, kaip j? išaiškino nacionaliniai teismai, pagal kuri? prek? ar paslaug? gav?jas gali pareikšti ieškin? tik prek? tiek?jui ar paslaug? teik?jui, bet ne mokes?i?

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“

37. *Reemtsma*, Italijos vyriausybė ir Komisija pateikė rašytines pastabas. Per 2006 m. kovo 30 d. posėdį Italijos vyriausybė ir Komisija pasakė nuomonę žodžiu.

Vertinimas

Pirmasis klausimas

38. Pirmuoju klausimu nacionalinis teismas iš esmės klausia, ar požiūris, kurio laikomasi teismineje praktikoje nuo *Genius Holding* bylos, atskaitymą pagal Šeštąją direktyvą atžvilgiu turi būti taikomas grąžinimams pagal Aštuntąją direktyvą?

39. Prieš atsakant į šį klausimą, yra būtina apsvarstyti *Reemtsma* abejones, susijusias su užtrukusiu *Genius Holding* sprendimo galiojimu.

Ar *Genius Holding* sprendimas vis dar yra tinkama teisė?

40. *Reemtsma* mano, kad Teisingumo Teismo sprendimo *Genius Holding* byloje nebuvo galima pagrįsti Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkto formuluote ir, be to, šis sprendimas buvo pakeistas *Langhorst* byla. Ji remiasi pastarojo sprendimo nuostata, kur Teisingumo Teismas išreiškė nuomonę, kad jei apmokestinamasis asmuo, kuris kredito avizoje nurodė PVM sumą, neturėjo prievolės mokėti šios sumos, „PVM dalis, nurodyta sėskaitai faktūrai lygiavertiame dokumente, neturėtų būti mokama apmokestinamojo asmens, nors ir <...> toks PVM galėtų būti visiškai atskaitytas prekė ar paslaugų gavėjo <...>“ (31). Tai, *Reemtsma* nuomone, reiškia *Genius Holding* sprendimo panaikinimą ir grąžinimą prie visa apimančio atskaitymo teisės. *Reemtsma* pabrėžia, kad teisė atskaityti yra pagrindinė priemonė užtikrinti PVM neutralumo principą ir kad valstybės narės neturi kompetencijos jį apriboti (32).

41. *Reemtsma* taip pat siekia išskirti *Karageorgou* sprendimą. Net jei šio sprendimo teorinis pagrindimas ir galioja, jis buvo priimtas esant kitokioms faktinėms aplinkybėms (33). Čia nagrinėjama suma negali kartu būti ir PVM, kurį sėskaitoje faktūroje įrašė prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas turi sumokėti pagal 21 straipsnio 1 dalies c punktą, ir „ne PVM“ pirkėjo požiūriu.

42. Aš negaliu sutikti su tuo, kad *Langhorst* sprendimas kvestionuoja *Genius Holding* sprendimą.

43. Ištrauka, kuria remdamasi *Reemtsma* teigia, kad Teisingumo Teismas panaikino ankstesnį savo sprendimą, sudaro atsakymo į antrąjį klausimą *Langhorst* byloje dalį: ar apmokestinamasis asmuo, kuris neginčijo sėskaitai faktūrai lygiaverti kredito avizoje nurodytos didesnės PVM sumos nei mokėtina dėl apmokestinamo sandorio, gali būti laikomas asmeniu, nurodžiusiu tokį sumą ir todėl apmokestinamu ta suma Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punkto prasme.

44. Teisingumo Teismas į šį klausimą atsakė taip pat (teigiamai), kaip ir siūlė generalinis advokatas *Léger*, kuris savo analizę daugiausia parėmė *Genius Holding* sprendimu (34). Esant tokioms aplinkybėms, iš Teisingumo Teismo pagrindimo, kuris iš esmės remiasi generalinio advokato pagrindimu, nors ir trumpesnių formuluotė, kuriose visiškai neminimas sprendimas, labai sunku išskaityti *Genius Holding* sprendimo nepripažinimą. Be to, *Genius Holding* sprendimu buvo gana akivaizdžiai remtasi tiek *Schmeink & Cofreth* byloje, tiek *Karageorgou* byloje.

45. Kiek tai susiję su pasakymu *Langhorst* byloje „prekė ar paslaugų gavėjas galėjo jį visiškai

atskaityti“, man atrodo akivaizdu, kad Teisingumo Teismas nenorėjo pasakyti, jog prekė ar paslauga gavėjo galbūt turėjo teisę atskaityti sąskaitoje klaidingai įrašytą mokestį. Veikiau Teisingumo Teismas numatė, kad jis iš tikrųjų mokestį atskaitė ir kad galbūt būtų sudaryta galimybė suklausti, jei prekė tiekėjas ar paslauga teikėjas neturėtų prievolės sumokėti visų nurodytų sumų.

46. Tačiau aš vis dėlto vienu atžvilgiu pritariu *Reemtsma* pozicijai. Nelogiška klaidingai sąskaitoje faktūroje įrašytą sumą kartu laikyti ir PVM, už kurį prekė tiekėjas ar paslauga teikėjas turi atsiskaityti pagal 21 straipsnio 1 dalies c punktą, ir „ne PVM“, kurio prekybininkas negali atskaityti pagal 17 straipsnio 2 dalies a punktą.

47. *Reemtsma* pozicija plačiai atspindi Komisijos ir generalinio advokato Mischo *Genius Holding* byloje pateiktą analizę tiek, kiek PVM, už kurį prekė tiekėjas ar paslauga teikėjas turi atsiskaityti pagal 21 straipsnio 1 dalies c punktą, turi būti laikomas mokesčiu, kuris „mokėtinas ar sumokėtas“ 17 straipsnio 2 dalies a punkto prasme. Todėl prekybininkas turėtų galėti jį atskaityti (su sąlyga, kad būtų užkirstas kelias sukliavimui, neįtraukiant atvejų, kai ginčijama suma nebuvo iš tikrųjų sumokėta).

48. Pripažįstu, kad sistemos suderinamumo ir paprastumo prasme tokia analizė man atrodo priimtinesnė nei galutinė Teisingumo Teismo pozicija *Genius Holding* byloje. Aš taip pat stebiuosi, ar ji negalėtų labiau atitikti naujausios Teisingumo Teismo praktikos karuselinio sukliavimo srityje.

49. Karuselinis sukliavimas yra kitokia situacija, kai paslauga teikimo ar prekė tiekimo grandinėje PVM yra teisingai įrašomas sąskaitose faktūrose, bet viename ar kitame lygmenyje sukliaujant nesumokamas mokesčio administratoriui. Tačiau *Optigen* byloje⁽³⁵⁾ Teisingumo Teismas laikėsi pozicijos, kad apmokestinamojo asmens, vykdančio sandorius, kurie atitinka Šeštojoje direktyvoje išdėstytus objektyvius kriterijus, teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM neturėtų daryti tokios aplinkybės, kad paslauga teikimo ar prekė tiekimo grandinėje, kurioje yra jo sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ar negalint žinoti, ankstesnis ar vėlesnis nei jo atliktasis sandoris yra susijęs su sukliavimu. Klausimas, ar mokėtinas PVM už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamą prekė pardavimo sandorius buvo sumokėtas valstybės išdui, neturi tokios mokesčio mokėtojo teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM.

50. Mano manymu, jei teisė atskaityti išlieka esant šitokioms aplinkybėms, sistema būtų labiau suderinta, jei tokia teisė išliktų ir esant tokioms aplinkybėms, kokios yra *Genius Holding* byloje. Be to, Teisingumo Teismas aiškiai pabrėžė, kad pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies a punktą atliekamas patikslinimas priklauso nuo to, ar sąskaitų faktūrų išrašų asmuo žinodamas, jog veikė sąžiningai⁽³⁶⁾, arba, remiantis *Schmeink & Cofreth* byla, žinodamas, jog buvo panaikinta bet kokia mokestinė pajamų praradimo rizika⁽³⁷⁾. Tokia nuostata galbūt būtų taikoma analogiškai, jei pirkėjas išlaikytų veikiau teisę atskaityti nei teisę patikslinti.

51. Nepaisant to, aš nesiūlau, kad Teisingumo Teismas persvarstytų savo sprendimą *Genius Holding* byloje. Šis sprendimas paremtas pripažintais aiškinimo principais ir, nors ir sudėtingai, tačiau pasiekia tą patį rezultatą, kurį siūlo generalinis advokatas ir kuris atrodo akivaizdžiai teisingas PVM neutralumo atžvilgiu. Be to, sprendimas yra daugiau nei 15 metų nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktika, ir bet koks panaikinimas dabar turėtų nepageidaujamą suirutės poveikį valstybių narių PVM praktikoje.

52. Esant tokiai situacijai, aš nemanau, kad iš tos aplinkybės, jog *Genius Holding* bylos principas buvo taikytas skirtingoms *Karageorgou* bylos aplinkybėms, gali būti padaryta kokia nors naudinga išvada. Todėl dabar nagrinėsiu, ar šis principas turi būti taikomas Aštuntosios direktyvos reguliuojamoms situacijoms.

Ar *Genius Holding* turi būti taikomas atsižvelgiant ? Aštuntosios direktyvos kontekst??

53. Nacionalinis teismas pastebi, kad galimyb?s atskaityti pagal Šešt?j? direktyv?, kai mok?tinas mokestis s?skaitoje fakt?roje ?rašomas klaidingai, nesuteikimo priežastis yra ne ta, kad siekiama toki? naš? perkelti prekybininkui, kuris priešingu atveju tur?t? teis? atskaityti, bet veikiau tai yra apsauga nuo mokes?i? vengimo. Ta?iau, pagal Aštunt?j? direktyv?, teis?s susigr?žinti apribojimo tik tiems atvejams, kai atskaitymas b?t? leistas pagal Šešt?j? direktyv?, tikslas yra skirtingas. Tikslas yra ne?traukti pirk?j?, kuriems tekt? mokes?io našta (arba tod?l, kad jie yra galutiniai vartotojai, arba tod?l, kad j? pirkimai naudojami atleistoms nuo mokes?i? ?kin?ms operacijoms). Atsižvelgiant ? šiuos tiksl? skirtumus, n?ra aišku, ar tur?t? b?ti laikomasi tos pa?ios pozicijos.

54. *Reemtsma* taip pat pabr?žia š? tiksl? skirtum?. Ji daro išvad?, kad b?t? netinkama neleisti susigr?žinti pagal Aštunt?j? direktyv?, kai neatskaitymo pagal Šešt?j? direktyv? priežastis yra ta, kad s?skaitoje fakt?roje mokestis buvo ?rašytas klaidingai.

55. Ta?iau Italijos vyriausyb? pastebi, kad ši byla yra susijusi su PVM gr?žinimu, kai PVM apmokestinamas paslaug? teikimas ar prek? tiekimas. Jos manymu, negalima taikyti Aštuntosios direktyvos 2 ir 5 straipsniuose ?tvirtintos proced?ros, nes s?lyga, kad mokestis gal?jo b?ti atskaitytas, jei pirk?jas b?t? buv?s Italijos rezidentas(38), yra netenkinama.

56. Komisija teigia, kad *Debouche* byla(39) parodo, jog Aštuntosios direktyvos tikslas n?ra paneigti Šeštojoje direktyvoje ?tvirtint? schem?. Kaip nurod? generalinis advokatas G. Tesaurio šioje byloje pateiktoje savo išvadoje(40), PVM gr?žinimas apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? šalies teritorijoje, remiasi ta pa?ia pagrindine priežastimi ir tod?l turi remtis tomis pa?iomis taisykl?mis, kurios taikomos apmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiesiems šalies teritorijoje. Tai patvirtina ir Teisingumo Teismo pozicija *Monte dei Paschi di Siena* byloje(41), kurioje Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ?tvirtintos *pro rata* atskaitymo taisykl?s buvo taikytos gr?žinimui pagal Aštunt?j? direktyv?.

57. Šiuo klausimu aš sutinku su Italijos vyriausyb?s ir Komisijos išvadomis.

58. Formaliai Aštuntosios direktyvos 2 ir 5 straipsni? nuorodos ? Šeštosios direktyvos 17 straipsn? yra aiškios. 5 straipsnis aiškiai numato, kad „prek?s ir paslaugos, už kurias apskai?iuotas prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti gr?žinamas, turi tenkinti (Šeštosios direktyvos) 17 straipsnyje nurodytas s?lygas, taikomas prid?tin?s vert?s mokest? gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je“. 2 straipsnis suteikia teis? susigr?žinti mokest?, „jei prek?s ir paslaugos naudojamos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a <...> punktuose nurodytai veiklai“.

59. Be to, vadovaujantis tuo pa?iu „pažodiniu“ poži?riu kaip ir *Genius Holding* byloje(42), galima pasteb?ti, kad Komisijos pateiktame Šeštosios direktyvos projekte 17 straipsnio 3 dalis, kaip ir 17 straipsnio 2 dalies a punktas, numat? apmokestinamajam asmeniui „s?skaitoje fakt?roje ?rašyt?“ PVM, ir ši formuluot? buvo pakeista ? „2 dalyje nurodyt?“ PVM, o formuluot? „s?skaitoje fakt?roje ?rašyt?“ buvo pakeista ? „mok?tin? ar sumok?t?“ mokest?.

60. Be to, Komisijos cituojamoje teismin?je praktikoje pritariama analogiškam traktavimui.

61. Ta?iau galb?t vis? svarbiausia yra atskaitos ir susigr?žinimo sistem? suderinamumo siekis, nebent egzistuo?t koks nors tarpvalstybinio paslaug? teikimo ar prek? tiekimo grandin?s prigimties skirtumas, reikalaujantis skirtingo traktavimo. Tokio skirtumo n?ra.

62. Teisinga, kad susigr?žinimo tvarka pagal Aštunt?j? direktyv? n?ra tapati atskaitymo tvarkai

pagal Šeštąją? direktyvą?. Nepaisant to, egzistuoja aiški analogija tarp abiejų direktyvų reguliuojamų situacijų?.

63. Padarykime prielaidą, kad X ir Y yra apmokestinamieji asmenys. Pagal sandorą X yra prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas, o Y – prekybininkas. Apsiribojus vienos valstybės narės atveju, X saskaitytoje fakturoje nurodo PVM Y, kuris atskaito tą patį sumą iš pardavimo mokesčio, už kurį jis turi atsiskaityti.

64. Jei X yra sistemos valstybėje narėje A, o Y yra sistemos valstybėje narėje B ir neatlieka jokio apmokestinamojo pardavimo valstybės narės A, tai a) pagal Aštuntąją? direktyvą Y atskaito valstybėje narėje A saskaitytoje fakturoje nurodytą PVM, ir PVM suma, kurią jis savo pirkėjams nurodo saskaitytoje fakturoje ir už kurią jis turi atsiskaityti mokesčio administratoriui valstybėje narėje B, priklauso nuo jo atliekamo paslaugų teikimo ar prekės tiekimo visos bendros kainos, arba b) kai yra taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka Šeštojoje direktyvoje, X saskaitytoje fakturoje nurodo PVM, ir Y turi prievolę mokėti, nors gali ir atsiskaityti, PVM nuo paslaugų teikimo ar prekės tiekimo valstybės narės B. Abiem atvejais toliau grandinė tęsiasi prastai.

65. Jei X už sandorą klaidingai saskaitytoje fakturoje nurodo PVM Y, Y apmoka šią sskaitą ir X atsiskaito už šią sumą mokesčio administratoriui, tai pagal *Genius Holding* bylą, kai yra apsiribojama vienos valstybės narės situacija:

- X privalo grąžinti Y klaidingai nurodytą sumą,
- mokesčio administratorius privalo sugrąžinti šią sumą X ir
- Y neturi atsiskaityti šios sumos (o jei jau ji buvo atskaityta, patikslinti atskaitą pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies a punktą).

66. Jei X ir Y yra skirtingose valstybėse narėse, pirmas ir antras reikalavimai yra taikomi. Tačiau ir pagal Aštuntąją? direktyvą(43), ir pagal Šeštosios direktyvos(44) atvirkštinio apmokestinimo tvarką, Y negalėjo atsiskaityti saskaitytoje fakturoje nurodyto PVM, nes nė vienu atveju atskaita negalima. Todėl tai tolygu tam, kad Y neturi teisės į jokių susigrąžinimų. Vėlgi toliau grandinė tęsiasi prastai.

67. Abiem atvejais PVM neutralumas yra išsaugomas(45) priemonėmis, kurios iš esmės yra analogiškos (nors, kaip ir minėjau, sudėtingesnės, nei tuo atveju, jei būtų leidžiama atskaita ar susigrąžinimas).

68. Be to, galima pastebėti, kad *Genius Holding* byloje nagrinėta nacionalinė nuostata taip pat numatė atvirkštinio apmokestinimo tvarką, nors ir leidžiamą Tarybos pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį, bet ne tą, su kuriuo susijusi Aštuntoji direktyva(46). Galėtų atrodyti keista, jei principas, kuriuo paremtas sprendimas, būtų taikomas vienam atvirkštinio apmokestinimo atvejui, bet netaikomas kitam.

69. Todėl aš laikausi požiūrio, kad Teisingumo Teismo pozicijos, kurios jis laikosi *Genius Holding* byloje atskaitymą pagal Šeštąją? direktyvą atžvilgiu, turėtų būti laikomasi ir grąžinimų pagal Aštuntąją? direktyvą atžvilgiu.

Antrasis klausimas

70. Jei prekybininkas *Reemtsma* situacijoje (tai yra Y situacija mano pirmiau minėjame pavyzdyje) neturi teisės į atskaitą pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 ir 4 dalis bei pagal Aštuntosios direktyvos nuostatas, nacionalinis teismas iš esmės klausia, ar pakanka, kad jis turėtų teisę pareikšti ieškinį susigrąžinti mokestį iš prekės tiekėjo ar paslaugų teikėjo (X mano

pavyzdyje), kuris s?skaitoje fakt?roje ?raš? mokest? ir kuris po to gal?t? š? mokest? surinkusiam mokes?io administratoriui pareikšti ieškin? dėl šio mokes?io kompensavimo, ar jam tur?t? b?ti suteikta teis? pareikšti tiesiogin? ieškin? mokes?io administratoriui.

71. Šis klausimas, kaip nurod? Italijos vyriausyb? ir Komisija, sudarytas iš trijų dalių, kurios sutrumpintai gal?t? b?ti pateiktos taip:

a) Ar pirk?jas gali b?ti iš esm?s laikomas asmeniu, kuris turi mok?ti PVM pagal sudaryt? sandor??

b) Ar nacionalin?s teis?s aktai, kurie neleidžia pirk?jui pareikšti ieškinio mokes?io administratoriui, kai PVM, kuris netur?jo b?ti mokamas, buvo ?rašytas s?skaitoje fakt?roje ir sumok?tas, atitinka Bendrijos PVM sistem? (ir neutralumo, veiksmingumo ir lygyb?s arba nediskriminavimo principus)?

c) Ar yra koks nors skirtumas, jei nacionalin?s teis?s nuostatos (tiesioginio apmokestinimo srityje) leidžia abiem šalims pareikšti bendr? ieškin? mokes?io administratoriui esant maždaug analogiškomis aplinkyb?ms?

72. Aš nagrin?siu šias tris dalis paeiliui.

Ar pirk?jas gali b?ti iš esm?s laikomas asmeniu, kuris turi mok?ti PVM dėl sandorio?

73. Kaip nurodo *Reemtsma*, Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punktas(47) valstyb?ms nar?ms leidžia numatyti, kad, be prekų tiek?jo ar paslaugų teik?jo, „kitas nei apmokestinamasis asmuo bendrai su apmokestinamuoju asmeniu ir kiekvienas skyrium atsako už mokes?io sumok?jim?“. 22 straipsnio 8 dalis(48) leidžia valstyb?ms nar?ms nustatyti „kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis, kad mokestis b?t? teisingai taikomas ir renkamas ir kad b?t? užkirstas kelias vengti mokes?i?“ (Pataisytas vertimas). Todėl tai, kad pirk?jas gali b?ti asmuo, kuris turi mok?ti PVM, yra suderinama su Šešt?ja direktyva.

74. Kita vertus, kaip pasteb?jo Italijos vyriausyb?, net jei Bendrijos teis? ir numato pirk?jui galimyb? bendrai su apmokestinamuoju asmeniu ir kiekvienam skyrium b?ti atsakingam už mokes?io sumok?jim?, iki 1994 m. Italijos teis? tokios nuostatos nenumat? (nors dabar tokia nuostata yra).

75. Be to, kaip teisingai pastebi Komisija, Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto pirmoji dalis ?tvirtina bendr? taisykl?, kad iš esm?s prekų tiek?jas ar paslaugų teik?jas turi prievol? mok?ti PVM ir turi ?sipareigojimus mokes?i? administratoriui. Galimos išimtys numatytos likusiose 21 straipsnio 1 dalies nuostatose (b?tent atvirkštinio apmokestinimo tvarka tarpvalstybin? sandorių atveju) arba gali b?ti leidžiamos Tarybos pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsn? (tokie atvejai apima atvirkštinio apmokestinimo tvark? esant ypatingoms aplinkyb?ms valstyb?se nar?se(49)).

76. Todėl aš sutinku su Italijos vyriausybe ir Komisija. *Reemtsma* yra teisi nurodydama, kad, esant tam tikroms aplinkyb?ms, valstyb?s nar?s gali nuspręsti, jog pirk?jas kartu su prekų tiek?ju ar paslaugų teik?ju gali b?ti kartu atsakingi, o esant tokioms situacijoms, kai taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka, visada atsako pirk?jas. Nepaisant to, tai yra bendros taisykl?s, kad prekų tiek?jas ar paslaugų teik?jas turi atsiskaityti mokes?io administratoriui už ?kinių operacijų PVM, išimtys. Todėl iš esm?s tik prekų tiek?jas ar paslaugų teik?jas gali tokiam mokes?io administratoriui pareikšti ieškin? dėl klaidingai sumok?to mokes?io.

77. Aišku, kad tuo atveju, kai dėl bet kokios priežasties yra taikoma atvirkštinio apmokestinimo

tvarka, pirk?jas atsako už sandorio PVM sumok?jim?. Tod?l pirk?jas turi teis? kreiptis ? mokes?io administratori? d?l klaidingai sumok?to mokes?io kompensavimo(50). Be to, atrodo, kad šiuo atveju, d?l kurio buvo iškelta byla, atvirkštinio apmokestinimo tvarka pagal 9 straipsnio 2 dalies e punkt? buvo taikytina, ir tod?l *Reemtsma* atsako ir už mokes?io sumok?jim?, ir turi teis? kreiptis d?l klaidingai sumok?to mokes?io kompensavimo. Ta?iau reik?t? prisiminti, kad pagal t? tvark? *Reemtsma* yra susijusi su savo valstyb?s nar?s, tai yra Vokietijos, mokes?io administratoriumi, o ne su valstyb?s nar?s, kurioje jos preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas klaidingai s?skaitoje fakt?roje ?raš? PVM ir už j? atsiskait?, tai yra Italijos.

78. Tod?l ? antrojo klausimo pirm?j? dal? aš atsakau taip, kad iš esm?s tik preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas atsako už sandori? PVM sumok?jim? mokes?io administratoriui ir tod?l tik jis turi teis? kreiptis d?l klaidingai sumok?to mokes?io kompensavimo. Kai, esant išimtiniais atvejams, d?l Bendrijos ar leidžiam? nacionalin?s teis?s nuostat? kitas asmuo atsako už mokes?io sumok?jim?, šis asmuo gali kreiptis ? mokes?io administratori?, kuriam jis yra atsakingas, d?l klaidingai sumok?to mokes?io kompensavimo.

Ar nacionalin? teis? gali neleisti pirk?jui pareikšti ieškinio mokes?io administratoriui, kai PVM, kuris netur?jo b?ti apskai?iuotas, buvo ?rašytas s?skaitoje fakt?roje ir sumok?tas?

79. Italijoje, esant tokioms aplinkyb?ms, kai negalima nei atskaita pagal Šešt?j? direktyv?, nei susigr?žinimas pagal Aštunt?j? direktyv?, preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas, kuris klaidingai s?skaitoje fakt?roje ?raš? ir gavo sandorio PVM bei j? sumok?jo mokes?io administratoriui, gali kreiptis ? š? administratori? d?l kompensavimo, ta?iau pirk?jas d?l to paties sandorio gali tik civilinio ieškinio pagrindu kreiptis d?l šios sumos išieškojimo iš preki? tiek?jo ar paslaug? teik?jo.

80. Nacionalinis teismas abejoja d?l to, kiek šios gynybos priemon?s susijusios su lygyb?s (nediskriminavimo) bei veiksmingumo reikalavimais Bendrijos teis?je. Ši? reikalavim? naujausi? išd?stym? galime rasti *MyTravel* byloje(51): „Nesant mokes?io 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“.

81. *Reemtsma* mano, kad tam, jog neb?t? pažeidžiamas veiksmingumo principas, yra b?tina suteikti pirk?jui galimyb? pareikšti tiesiogin? ieškin? mokes?io administratoriui. Jeigu b?t? kitaip, gal?t? atsirasti mažiausiai du galimi šio principo pažeidimai: preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gal?t? b?ti nemokus, kai pirk?jas pareiškia jam ieškin?, arba preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gal?t? b?ti teismo ?pareigotas kompensuoti pirk?jui civiline tvarka, bet jo reikalavimas mokes?io administratoriui gal?t? b?ti nepatenkintas mokestinuose teismuose.

82. Komisija primena Teisingumo Teismo sprendimus, b?tent *Schmeink & Cofreth*, kiek tai susij? su tuo, kad valstyb?s nar?s privalo nustatyti klaidingo PVM ?rašymo s?skaitose fakt?rose ištaisymo galimybes, ?skaitant s?skaitos fakt?ros ištaisymo galimyb? ir klaidingai sumok?to mokes?io kompensavim?. Ji teigia, kad ši pareiga kyla iš neutralumo principo ir iš nepagr?sto praturt?jimo draudimo (mokes?io administratoriaus šiuo atveju). Valstyb?s nar?s gali pasirinkti bet koki? tinkam? proced?r? su s?lyga, kad bus tenkinamas veiksmingumo principas. Situacija, kai paprastai tik preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas, kaip asmuo, kuris atsako už mokes?io sumok?jim?, gali kreiptis d?l kompensavimo iš mokes?io administratoriaus, o pirk?jas gali civiline tvarka kreiptis d?l kompensavimo iš preki? tiek?jo ar paslaug? teik?jo, yra iš esm?s priimtina. Ta?iau su s?lyga, kad yra panaikinama bet kokia mokestin? pajam? praradimo rizika, veiksmingumo principas gali reikalauti, kad pirk?jas tur?t? teis? pareikšti ieškin? mokes?io administratoriui, jei ?prastos proced?ros keliu teisi? ?gyvendinimas tapt? „praktiškai ne?manomas“.

ar pernelyg sunkus“ (pavyzdžiui, *Reemtsma* atveju, kai jos Italijos prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas nebeegzistuoja). Galiausiai nediskriminavimo principas reikalauja, kad valstybės narė, kuri leidžia jos teritorijoje įsisteigusiam pirkėjui pareikšti ieškinį mokesčio administratoriui, turi leisti ir kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam pirkėjui pareikšti analogišką ieškinį.

83. Italijos vyriausybė sutinka su Komisija tiek, kiek Komisija pripažįsta Italijoje esančios sistemos legitimumą. Ji nesutinka su Komisijos tolesniu požiūriu, kad pirkėjui turėtų būti suteikta teisė pareikšti ieškinį dėl kompensavimo tiesiogiai mokesčio administratoriui, jei dėl kokių nors priežasčių jo teisė pareikšti civilinį ieškinį prekės tiekėjui ar paslaugų teikėjui negali būti įgyvendinta.

84. Nepaisant to, visų Komisijos analizė aš laikau įtikinama.

85. Pirma, tokia gynybos priemonių sistema, kokia yra aprašytoji, taikoma Italijoje, iš esmės atitinka Bendrijos PVM sistemos teisės aktus ir teisminę praktiką. Jei prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas, kuris klaidingai sąskaitoje faktūroje įrašo sandorio PVM ir jį sumokėjo, gali kreiptis dėl šios sumos kompensavimo iš mokesčio administratoriaus, o pirkėjas dėl to paties sandorio gali civiline tvarka kreiptis dėl kompensavimo iš prekės tiekėjo ar paslaugų teikėjo, tai atitinka PVM neutralumo ir reikalavimų dėl klaidingai sumokėto mokesčio kompensavimo veiksmingumo principus.

86. Antra, tokios sistemos iš esmės pakanka. Visais atvejais, kai ji gali pasiekti reikalaujamą rezultatą – visiškai kompensuoti asmeniui, kuriam teko klaidingai sumokėto mokesčio našta, – nėra būtina numatyti jokios papildomos gynybos priemonės pirkėjui prieš mokesčio administratorių. Iš to išplaukia, kad nėra būtina leisti pirkėjui pareikšti tiesioginį ieškinį mokesčio administratoriui, nebent pagrindinė gynybos priemonių sistema, kuri buvo naudojama, bet dėl svarbių aplinkybių, nesusijusių su ieškinio esme(52), nepasiekė prasto rezultato.

87. Trečia, gali būti atvejų, kai rezultatas nepasiekiamas. Tokiais atvejais reikalingas kitas sprendimas, kad būtų užtikrinti PVM neutralumo ir veiksmingumo reikalavimai. Būtų sunku numatyti kitokį sprendimą nei toks, pagal kurį pirkėjui, kuriam teko visa klaidingai sąskaitoje faktūroje įrašyto PVM sumokėjimo našta, leidžiama pareikšti tiesioginį ieškinį mokesčio administratoriui, kuris nepagrįstai praturtėtų, jei išlaikytų tokį PVM.

88. Šiuo atžvilgiu svarstant būtų buvo aptarti du klausimai.

89. Viena vertus, Komisija dar prielaido, kad tokie atvejai yra itin reti ir neturėtų labai neigiamai paveikti bendros gynybos priemonių sistemos, o Italijos vyriausybė tvirtino, kad jie ne tokie jau reti. Tačiau aš nematau, kad jį dažnumas yra svarbus. Svarbu tai, kad, kai tokie atvejai būna, jie turi būti sprendžiami pagal neutralumo ir veiksmingumo reikalavimus.

90. Kita vertus, Italijos vyriausybė dar prielaido, kad gynybos nuo nepagrįsto mokesčio administratoriaus praturtėjimo, kai klaidingai sumokamas PVM, priemonė, turėtų būti prieinama tik tuo atveju, kai yra prieinama atitinkama gynybos nuo valstybės išdo nuskurdinimo, kai nesumokamas mokėtinas PVM, priemonė. Buvo remtasi argumentu, kad priešingu atveju egzistuotų tam tikra pirkėjo nepagrįsto praturtėjimo forma. Tačiau man atrodo, kad šis argumentas yra neteisingai suprantamas. Jei prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas sąskaitoje faktūroje įrašo pirkėjui PVM, bet dėl jo neatsiskaito mokesčio administratoriui, pirkėjas nepraturtėja nepagrįstai (nors prekės tiekėjo ar paslaugų teikėjo atžvilgiu iš tikrųjų gali būti nepagrįstas praturtėjimas ir (ar) sukliavimas). Jei prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas apmokestinamojo sandorio atveju sąskaitoje faktūroje neįrašo pirkėjui PVM bei jo negavo ir jei pirkėjas pats yra apmokestinamasis asmuo, jis neturės PVM, kurį galėtų atskaityti, ir todėl nepraturtės nepagrįstai – ir (ar), kai jis yra prekybininkas ar galutinis vartotojas, jis pats gali būti

įtrauktas ? mokes?io administratoriaus apgaudin?jimo atvej?. Pastaruoju atveju nacionalin?je teis?je b?t? pateisinama numatyti tiek kriminalines bausmes, tiek privalom? tokios sumos sumok?jim?.

91. Galiausiai aš sutinku su Komisija, kad lygyb?s principas reikalauja, jog valstyb? nar?, kuri leidžia savo teritorijoje ?sisteigusiam pirk?jui pareikšti tiesiogin? ieškin? mokes?io administratoriui, turi leisti ir kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiam pirk?jui pareikšti analogišk? ieškin?. Ta?iau Teisingumo Teismas nebuvo informuotas, ar taip yra Italijoje.

92. Tod?l aš laikausi nuomon?s, kad tais atvejais, kai PVM, kuris netur?jo b?ti mokamas, buvo ?rašytas s?skaitoje fakt?roje ir sandoryje dalyvavusio prek? tiek?jo ar paslaug? teik?jo, kuris tur?t? prievol? mok?ti tok? mokest?, jei jis b?t? mok?tinas, buvo sumok?tas mokes?io administratoriui, pagal PVM neutralumo ir nacionalin?s teis?s nuostat? d?l pažeidžiant Bendrijos teis? surinkt? mokes?i? gr?žinimo veiksmingumo principus pakanka, kad nacionalin?s proced?ros numatyt?, jog prek? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gali kreiptis d?l ši? sum? kompensavimo iš šio mokes?io administratoriaus, ir tame pa?iame sandoryje dalyvav?s pirk?jas gali susigr?žinti ši? sum? iš prek? tiek?jo ar paslaug? teik?jo civilinio ieškinio pagrindu. Ta?iau kai tokio civilinio ieškinio rezultatas negali b?ti pasiektas d?l svarbi? aplinkybi?, nesusijusi? su ieškinio esme, nacionalin? teis?, atsižvelgiant ? PVM neutralumo princip?, veiksmingumo princip? ir mokes?io administratoriaus nepagr?sto praturt?jimo draudim?, turi numatyti priemonės, kuriomis remdamasis pirk?jas, kuriam teko klaidingai s?skaitoje fakt?roje ?rašytos sumos sumok?jimo našta, gal?t? atgauti ši? sum? iš mokes?io administratoriaus. Bet kuriuo atveju, jei tokiam sandoryje dalyvaujantis pirk?jas, kuris yra ?sisteig?s nagrin?jamos valstyb?s nar?s teritorijoje, turi teis? pareikšti ieškin?, tai teis? pareikšti tok? ieškin? turi tur?ti ir kitoje valstyb?je nar?je ?sisteig?s pirk?jas.

Ar yra koks nors skirtumas, jei nacionalin?s teis?s nuostatos leidžia abiem šalims pareikšti bendr? ieškin? mokes?io administratoriui esant maždaug analogiškoms aplinkyb?ms?

93. Matyti, kad tuo atveju, kai darbdavys klaidingai išskai?iuoja pajam? mokest? ir sumoka j? mokes?io administratoriui, Italijos teis? tiek darbdaviui, tiek darbuotojui leidžia kreiptis d?l kompensavimo iš mokes?io administratoriaus. Prejudicinius klausimus pateik?s teismas yra susir?pin?s, kad tokios gynybos priemon?s, naudojamos bendrai ar atskirai, egzistavimas tokioje situacijoje kartu su tuo, kad ji neprieinama prek? tiek?jui ar paslaug? teik?jui ir pirk?jui tokiu PVM atveju, kuris nagrin?jamas byloje, gali pažeisti lygyb?s ar nediskriminavimo princip?, ?tvirtint? Bendrijos teis?je.

94. Nurodydama, kad Teisingumo Teismas nebuvo iki galo informuotas apie Italijos tiesioginio apmokestinimo teis?s nuostatas, Komisija laikosi bendros nuomon?s, kad situacija toje srityje negali b?ti prilyginta situacijai PVM srityje. Pastaruoju atveju tik prek? tiek?jas ar paslaug? teik?jas iš esm?s palaiko tiesioginius teisinius santykius su mokes?io administratoriumi. Iš tikr?j? visa tiesioginio apmokestinimo sistema yra nesusijusi su PVM sistema. Kadangi nediskriminavimo principas yra susij?s tik su analogiškoms situacijomis, šiuo atveju jis n?ra svarbus.

95. Šiuo atžvilgiu aš visiškai sutinku su Komisija.

Išvada

96. Atsižvelgdama ? tai, kas išd?styta pirmiau, si?lau ? *Corte suprema di cassazione* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1) Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB 2 ir 5 straipsniai tur?t? b?ti aiškinami taip, kad PVM, kuris mok?tinas tik d?l to, kad yra nurodytas s?skaitoje, neatitinka keliam? gr?žinimo

reikalavimų pagal šią direktyvą.

2) Iš esmės tik prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas atsako už sandorių PVM sumokėjimą mokesčio administratoriui ir todėl tik jis turi teisę kreiptis dėl klaidingai sumokėto mokesčio kompensavimo. Kai, esant išimtiniais atvejais, dėl Bendrijos ar leidžiamų nacionalinės teisės nuostatų kitas asmuo atsako už mokesčio sumokėjimą, šis asmuo gali kreiptis į mokesčio administratorių, kuriam jis yra atsakingas, dėl klaidingai sumokėto mokesčio kompensavimo.

3) Tais atvejais, kai PVM, kuris neturėjo būti mokamas, buvo įrašytas sąskaitoje faktūroje ir sandoryje dalyvavusio prekės tiekėjo ar paslaugų teikėjo, kuris turėtų prievolę mokėti toką mokestį, jei jis būtų mokėtinas, buvo sumokėtas mokesčio administratoriui, pagal PVM neutralumo ir nacionalinės teisės nuostatų dėl pažeidžiant Bendrijos teisę surinktą mokesčių grąžinimo veiksmingumo principus pakanka, kad nacionalinės procedūros numatytų, jog prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas gali kreiptis dėl šio sumo kompensavimo iš šio mokesčio administratoriaus, ir tame pačiame sandoryje dalyvavęs pirkėjas gali susigrąžinti šį sumą iš prekės tiekėjo ar paslaugų teikėjo civilinio ieškinio pagrindu. Tačiau, kai tokio civilinio ieškinio rezultatas negali būti pasiektas dėl svarbių aplinkybių, nesusijusių su ieškinio esme, nacionalinės teisės, atsižvelgiant į PVM neutralumo principą, veiksmingumo principą ir mokesčio administratoriaus nepagrįsto praturtėjimo draudimą, turi numatyti priemonės, kuriomis remdamasis pirkėjas, kuriam teko klaidingai sąskaitoje faktūroje įrašytos sumos sumokėjimo našta, galėtų atgauti šį sumą iš mokesčio administratoriaus. Bet kuriuo atveju, jei tokiam sandoryje dalyvaujantis pirkėjas, kuris yra sąsisteigės nagrinėjamos valstybės narės teritorijoje, turi teisę pareikšti ieškinį, teisę pareikšti tokį ieškinį turi turėti ir kitoje valstybėje narėje sąsisteigės pirkėjas.

4) Ta aplinkybė, kad pagal nacionalinės teisės ieškinį mokesčio administratoriui dėl klaidingai išskaičiuoto ir sumokėto tiesioginio mokesčio gali pareikšti tiek mokestį išskaičiuojanti šalis, tiek šalis, iš kurios šis mokestis išskaičiuotas, iš esmės nėra svarbi vertinant situaciją, kai tik sandoryje dalyvaujantis prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas, bet ne pirkėjas, gali kreiptis dėl kompensavimo iš mokesčio administratoriaus, atitikimą lygybės principui.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva Nr. 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1979, p. 1, su vėlesniais pakeitimais, toliau – Šeštoji direktyva).

3 – Žr. nutartį byloje C-342/87 *Genius Holding*, Rink. 4227, nutartį byloje C-454/98 *Schmeink & Cofreth*, Rink. I-6973, nutartį sujungtose bylose C-78/02–C-80/02 *Karageorgou*, Rink. I-13295, plačiau aptariamos 11 punkte ir paskesniuose punktuose.

4 – 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva Nr. 79/1072/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigės šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, 1979, p. 11).

5 – Dabartinis 21 straipsnio tekstas rasime tos pačios direktyvos 28g straipsnyje, kuris įtvirtintas 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvoje Nr. 91/680/EEB, papildančioje bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančioje Direktyvą Nr. 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1), kuri taip pat vėliau keista. Nagrinėjama byla susijusi su 1994 m. sumokėtu PVM. Nuostata, kuri tuo metu buvo 21 straipsnio 1 dalies c punkte, dabar yra 21 straipsnio 1 dalies d punkte. Aš pasirinkau Šeštosios direktyvos nuostatas išdėstyti ne taip, kaip

jos sunumeruotos direktyvoje (tokio numeravimo jau nėra ir pačioje direktyvoje), bet tokia tvarka, kuri būtų suprantamesnė skaitytojui, nagrinėjantį šią teisės aktų dabartiniam kontekstui.

6 – Dabar rasime 28f straipsnyje, taip pat priimtas Direktyva Nr. 91/680 ir taip pat vėliau keistas.

7 – Pasakymas „valstybės teritorijoje“ ar jos ekvivalentas, tuo metu taikytoje versijoje, kuri buvo priimta Direktyva Nr. 91/680, daugeliu kalbinių versijų, įskaitant anglų, prancūzų, italų ir ispanų, reiškia tiekio prievolių vietą. Tačiau vokiškoje versijoje reiškia vietą, kurioje mokestis turėjo būti mokamas ar buvo sumokėtas, o olandiškoje versijoje reiškia vietą, kurioje buvo atliktas paslaugų teikimas ar prekės tiekimas. 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva Nr. 85/7/EB, iš dalies keičianti Direktyvą Nr. 77/388/EEB ir vedanti naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinio jo vykdymo tvarka (OL L 102, p. 18), kuri įsigaliojo 1996 m. sausio 1 d., visas versijas suvienodino su vokiška. Todėl angliškasis 17 straipsnio 2 dalies tekstas dabar skamba taip: „Pridėtinės vertės mokestis, apskaičiuotas ar sumokėtas *valstybės teritorijoje* už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas.“ (Išskirta mano)

8 – 28f straipsnis, nepakeistas po Direktyvos Nr. 91/680.

9 – 28h straipsnis, priimtas Direktyva Nr. 91/680 ir taikytas tuo metu, vėliau keistas.

10 – Cituota 3 išnašoje.

11 – 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva Nr. 67/228/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo procedūra (OL, 1967, p. 16). 11 straipsnio 1 dalies a punktas numatė: „Kai prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamojo asmens įmonės tikslais, jis turi teisę nuo mokėtinio mokesčio atskaityti: a) pridėtinės vertės mokestį, kuris *jam* *parašytas* saskaityje dėl jam pateiktų prekių ar suteiktų paslaugų.“ (Išskirta mano)

12 – OL C 80, 1973, p. 1. Projekto 17 straipsnio 2 dalies a punktas numatė: „Kai prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamo verslo tikslais, apmokestinamasis asmuo turi teisę nuo mokėtinio mokesčio atskaityti a) pridėtinės vertės mokestį, kuris *jam* *parašytas* saskaityje pagal 22 straipsnio 3 dalį dėl jam pateiktų prekių ar suteiktų paslaugų.“ (Išskirta mano).

13 – Sprendimo 12–16 punktai.

14 – Sprendimo 18 ir 19 punktai bei rezoliucinė dalis.

15 – Kaip ir Komisija savo pastabose; Teisingumo Teismas rėmėsi Nyderlandų, Vokietijos ir Ispanijos vyriausybės pozicijomis. Žr. būtų išvados 17–27 punktus.

16 – Cituota 3 išnašoje, 58 ir 59 punktai.

17 – Cituota 3 išnašoje.

18 – Sprendimo 42 ir 48–53 punktai.

19 – Byla C-141/96, Rink. I-5073.

20 – Sprendimo 8, 9, 24, 27 ir 28 punktai.

21 – 28g straipsnis, priimtas Direktyva Nr. 91/680 ir galiojantis tuo metu, vėliau keistas.

22 – Tai dažnai vadinama kaip „atvirkštinio mokesčio“ mechanizmas.

23 – 8 punktas.

24 – 28f straipsnyje.

25 – Ši formuluotė angliškai, atrodo, yra netinkama. PVM yra atskaitomas, sandoriai – ne. Prancūziškai skamba „qui ouvriraient droit à déduction“ ir, atrodo, angliškoji versija priimtinau būtų suprasti taip „už kuriuos būtų galima atskaityti PVM“.

26 – Kad išvengtų nuolatinio pasikartojimo, vartosiu terminą „pirkėjas“ arba „prekybininkas“, kuris reiškia apmokestinamąjį asmenį, įsigyjantį apmokestinamąjį prekę ar paslaugą ir naudojantį jas apmokestinamajam pardavimui, kad atskirtų jį nuo pirkėjo, kuris yra galutinis vartotojas.

27 – Maždaug 91 000 eur?.

28 – 1972 m. Decreto del Presidente della Repubblica Nr. 633 (DPR 633/1972) 7 straipsnio 4 dalies d ir e punktai.

29 – Byla C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena*, Rink. I-6109.

30 – DPR 633/1972 19 straipsnis, numatantis teisę atskaityti, ir 38 b straipsnis, susijęs su grąžinimu iš esmės bet kokio pirkimo mokesčio perviršio pardavimo mokesčio atžvilgiu. 38d straipsnis numato PVM, kuris atskaitytinas pagal 19 straipsnį, susigrąžinimą apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje, pagal Aštuntąjį direktyvą.

31 – Sprendimo 27 ir 28 punktai.

32 – *Reemtsma* cituoja bylas 50/87 *Komisija prieš Prancūziją*, Rink. 4797, 16 ir 17 punktai, ir C-97/90 *Lennartz*, Rink. I-3795, 27 punktas.

33 – Tai yra tokiu atveju, kai saskaitytoje fakturoje parašyta suma nebuvo iš viso tinkamai priskirta PVM todėl, kad tiekėjas buvo darbuotojas: žr. 16 punktą.

34 – Žr. išvados 52 punktą ir toliau.

35 – Sujungtos bylos C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-0000. Žr. būtent 51–54 punktus.

36 – *Genius Holding*, 18 punktas.

37 – *Schmeink & Cofreth*, 56–63 punktai.

38 – Žr. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą.

39 – Byla C-302/93, Rink. I-4495, 18 punktas.

40 – 3 dalies 7 punktas, p. I-4500.

41 – Cituota 29 išnašoje.

42 – Žr. 12 punktą.

- 43 – T? paslaug? teikim? ar preki? tiekim?, kuri? teikimo ar tiekimo vieta buvo valstyb?je nar?je A, atžvilgiu.
- 44 – T? paslaug? teikim? ar preki? tiekim?, kuri? teikimo vieta laikoma buvusia valstyb?je nar?je B, atžvilgiu.
- 45 – Nes X gr?žina sumok?t? sum? Y ir pats v?liau išsireikalauja ši? sum? iš mokes?io administratoriaus valstyb?je nar?je A.
- 46 – Žr. sprendimo 5 punkt?.
- 47 – 1994 m. taikytoje versijoje.
- 48 – 28h straipsnyje
- 49 – Kaip nacionalin?s teis?s nuostata *Genius Holding* byloje.
- 50 – Aš vartoju termin? „kompensavimas“ bendr?j? prasme, kad atskir?iau nuo termino „susigr?žinimas“ pagal Aštunt?j? direktyv?.
- 51 – Byla C?291/03, Rink. I?0000,17 punktas.
- 52 – Pavyzdžiui, tiek?jo nemokumas.