

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2006 m. rugsėjo 7 d.(1)

Byla C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijoje – Dantų gydytojų ir dantų technikų dantų protezų tiekimas – Tiekimas Bendrijos viduje – Perkant sumokėto mokesčio atskaita“

## I – **Pavadas**

1. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma atsakyti į klausimus, susijusius su 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2) (toliau – Šeštoji direktyva) išaiškinimu dėl dantų protezų tiekimo.

2. Pirma, turi būti išaiškinta, ar tokio tiekimo atleidimas nuo mokesčio pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą taikomas ir tuo atveju, kai dantų protezai tiekiami ne tiesiogiai dantų gydytojui ar dantų technikui, bet per tarpininką, kuris neturi atitinkamos profesinės kvalifikacijos.

3. Antra, kyla klausimas, ar tiekiant dantų protezus Bendrijos viduje egzistuoja teisė atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį, kai, taikant pereinamojo laikotarpio priemones ir nesilaikant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto, tiekimas paskirties šalyje laikomas apmokestinamu. Panašus klausimas taip pat sudarė bylos *Eurodental* (C-240/05)(3) pagrindą.

## II – **Teisinis pagrindas**

A – *Bendrijos teisės aktai*

4. Pirmosios PVM direktyvos(4) 2 straipsnis nustato tokį bendrosios PVM sistemos svarbiausių elementų apibrėžimą:

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekė bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo,

kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo, atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainų tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu, pridėtinės vertės mokesčio gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.“

5. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“, A skirsnio 1 dalis numato:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

e) dantų techniką teikiamas profesines paslaugas ir dantų protezus, kuriuos tiekia dantų gydytojai ir dantų technikai <...>“.

6. 28 straipsnio 3 dalis pereinamuoju laikotarpiu leidžia 13 straipsnio išimtis:

„Per 4 dalyje nurodytą pereinamąjį laikotarpį((5)) valstybės narės gali:

a) ir toliau apmokestinti sandorius, nurodytus šios direktyvos E priede, kurie atleisti nuo mokesčio pagal šios direktyvos 13 ir 15 straipsnius; <...>“.

7. E priedo 2 punkte minimi Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkte apibūdinti dantų gydytojų ir dantų technikų sandoriai.

8. 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB(6) papildyta Šeštąją direktyvą nauja XVI a antraštine dalimi (Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo; 28a–28m straipsniai). Šios nuostatos yra taikomos, kol nebus priimta galutinė prekių judėjimo tarp valstybių narių įmonių apmokestinimo tvarka.

9. 28a straipsnis(7) reglamentuoja prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą:

„1. Pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami

a) prekių įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygą šalies teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokesčio pagal 24 straipsnį ir kuriam netaikomos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antro sakinio arba 28b straipsnio B dalies 1 punkto nuostatos.

Nukrypstant nuo pirmosios pastraipos, prekės, kurias pagal 1 dalies a punkto sąlygas Bendrijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, atleidžiamos nuo pridėtinės vertės mokesčio.

Apmokestinamiesiems asmenims ir neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kuriems gali būti taikomos antrojo punkto sąlygos, valstybės narės suteikia teisę pasirinkti pirmame punkte nustatytą bendrąjį schemą. Valstybės narės nustato išsamias šios galimybės pasirinkimo taisykles, nustatydamos, kad toks pasirinkimas bet kuriuo atveju galioja ne trumpiau kaip dvejus kalendorinius metus.

1a. 1 dalies a punkto antrojoje pastraipoje nustatytas nukrypimas taikomas:

a) <...>

b) prekės, išskyrus a punkte nurodytas prekes, kurias Bendrijoje įsigyja:

– <...> apmokestinamasis asmuo, tiekiantis prekes arba teikiantis paslaugas, už kurias sumokėtas pridėtinės vertės mokestis neatskaitomas, arba bet koks neapmokestinamasis asmuo,

– ir kai už tokias prekes sumokėta bendra suma einamaisiais kalendoriniais metais neviršija valstybės narių nustatytos ribos, kuri negali būti mažesnė už 10 000 ekiu ekvivalento nacionaline valiuta, ir

– jeigu už Bendrijoje įsigyjamą prekę sumokėta bendra suma praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo antrojoje įtraukoje nurodytos sumos.

Minėta riba, kuria naudojama kaip orientacinė, pagal pirmiau pateiktas įtraukas apima bendrą sumą be pridėtinės vertės mokesčio, mokėtiną arba sumokėtą atitinkamoje valstybėje narėje, iš kurios prekės yra siunčiamos arba gabenamos, už Bendrijos viduje įsigyjamą prekę, išskyrus naujas transporto priemones ir akcizų apmokestinamas prekes“.

10. 28b straipsnio B skirsnis tiekimo vietų Bendrijos viduje tam tikrais išimtiniais atvejais nustato taip:

„1) Nukrypstant nuo 8 straipsnio 1 dalies a punkto ir 2 dalies, prekė, kurias iš valstybės narės, kitos nei siunčiamą arba gabenamą prekę pristatymo vieta, siunčia arba gabena tiekėjas arba kitas asmuo jo vardu, pristatymo vieta yra vieta, kur baigiasi siuntimas ar gabenimas, jeigu vykdomos šios sąlygos:

– prekės pristatomos apmokestinamajam asmeniui, kuriam taikomas 28a straipsnio 1 dalies a punkto antrojoje pastraipoje numatytas nukrypimas, neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuriam taikomas toks pats nukrypimas, arba bet kuriam kitam neapmokestinamajam asmeniui,

– <...>

2) Tačiau, jei tiekiamos prekės yra kitos nei akcizų apmokestinami produktai, 1 dalis netaikoma prekėms, atsištomoms arba atgabentoms į tą pačią valstybę narį, į kurią jos turi būti atsištos arba atgabentos, jeigu:

– bendra tokios prekės vertė (neįskaitant pridėtinės vertės mokesčio) per vienus kalendorinius metus neviršija 100 000 ekiu ekvivalento nacionaline valiuta, ir

– bendra prekė, kitų nei akcizų apmokestinami produktai, tiekiamų 1 dalyje nustatytais sąlygomis, vertė (neįskaitant pridėtinės vertės mokesčio) praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 100 000 ekiu ekvivalento nacionaline valiuta(8).

Valstybės narės, į kurios teritoriją pirkėjui atsiunčiamos arba atgabenos prekės, anksčiau nurodytą ribą gali sumažinti iki 35 000 ekiu ekvivalento nacionaline valiuta, jeigu, jos nuomone, minėta 100 000 ekiu riba labai iškraipys konkurencijos sąlygas. Valstybės narės, kurios pasinaudoja šia galimybe, imasi būtinių priemonių, kad apie tai informuotų atitinkamas viešosios valdžios institucijas prekės siuntimo ar gabenimo valstybėje narėje.

– <...>

3) Valstybės narė, iš kurios teritorijos prekės išsiunčiamos arba išgabenamamos, suteikia tiems apmokestinamiesiems asmenims, kurių tiekiamos prekės atitinka 2 dalies sąlygas, teisę tokio prekės tiekimo vietą pasirinkti šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka.

Atitinkamos valstybės narės nustato išsamias naudojimosi šia galimybe taisykles, laikydamosi nuostatos, kad toks pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip dvejus metus“.

11. Pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnį iš esmės yra atleidžiamas nuo mokesčio prekės tiekimas tarp dviejų valstybių narių Bendrijos viduje. Šios dalies nuostatos numato:

„Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčio vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

a) prekės tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje, kurios pardavėjo ar prekes įsigyjantį asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos ne iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, o prekės pirkėjas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje, nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.

Šis atleidimas nuo mokesčio netaikomas prekėms, kurias tiekia apmokestinamieji asmenys atleisti nuo mokesčio pagal 24 straipsnį, arba prekėms, kurias tiekiamos apmokestinamiesiems asmenims arba neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, atitinkantiems 28a straipsnio 1 dalies a punkto antroje pastraipoje nurodyto nukrypimo taikymo sąlygas;

<...>“.

12. Šeštosios direktyvos(9) 17 straipsnis, pakeistas 28f straipsniu, reglamentuoja teisę ? pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą. Šiuo atveju yra labai svarbios 2 ir 3 dalys:

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

a) pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė (suteikė) ar dar pateiks (suteiks) kitas apmokestinamas asmuo;

<...>

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) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokestį būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;

b) sandoriai, kuriems taikoma išimtis pagal 14 straipsnio 1 dalies i punktą, 15 straipsnį, 16 straipsnio 1 dalies B, C, D ar E punktus arba 2 dalį, arba 28c straipsnio A ir C punktus;

c) bet kokiam sandoriui, kuris atleidžiamas nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B dalies a punktą ir d punkto 1–5 papunkčius, kai klientas yra ?sik?r?s už Bendrijos rib? arba kai tie sandoriai yra tiesiogiai susij? su prek?mis, skirtomis eksportuoti ? šal?, esan?i? už Bendrijos rib?.“

B – *Valstyb?s nar?s teis?s aktai*

13. Pagal iki 1997 m. gruodžio 1 d. galiojusį Nyderlandų apyvartos mokesčio ?statymo 11 straipsnio 1 dalies g punkto redakciją dantų technikų paslaugos buvo atleidžiamos nuo mokesčio. Kaip aiškina Nyderlandų teismai, atleidimas nebuvo taikomas tarpinink?, kurie patys n?ra dantų technikai, tiekimui.

14. Nuo 1997 m. gruodžio 1 d. min?ta nuostata atleidžia nuo mokesčio „dantų protezų tiekimą“, nenustatydama reikalavimų tiek?jo asmeniui.

### III – Faktin?s aplinkyb?s ir prejudiciniai klausimai

15. *VDP Dental Laboratory N. V.* (toliau – *VDP*) yra Nyderlanduose ?steigta ?mon?, kuri Nyderlanduose, Belgijoje, Danijoje, Vokietijoje, Pranc?zijoje, Italijoje ir tre?iosiose šalyse dirban?i? dantų gydytojų užsakymu atlieka dantų technologijos darbus, pavyzdžiui, kar?n?les, dantų apvilkim?, lanko atraminius protezus, tiltelius ir panašiai. Dantų gydytojas, pateik?s užsakym?, padaro vien? ar kelis dantų gipsinius modelius, kuriuos siun?ia ? *VDP* arba pastaroji juos pasiima pati. *VDP* patikrina, ar modeliai yra tinkami, ir siun?ia juos ? dantų technologijos laboratoriją, ?sik?rusi? dažniausiai už Bendrijos rib?. Laboratorija perduoda dantų protezų *VDP*, kuri sumoka už protezų ir prireikus j? importuoja ? Bendrij?. Tuomet *VDP* tiekia dantų protezų j? užsakiusiam dantų gydytojui už atlyg? ir atlikus muitin?s formalumus. *VDP* nedirba nei kvalifikuoti dantų technikai, nei kvalifikuoti dantų gydytojais.

16. *VDP* laik?si nuostatos, kad jos paslaugų teikimas Nyderlanduose yra neapmokestinamas apyvartos mokesčiu ir kad ji neturi teis?s ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokesčio atskait? už paslaugų teikimą dantų gydytojams, veikiantiems Nyderlanduose. Ta?iau *VDP* atskait? pirkimo prid?tin?s vert?s mokest? už paslaugų teikimą dantų gydytojams, dirbantiems ne Nyderlanduose.

17. Siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, mokesčio administratorius leido atskaityti mokestį tiek, kiek *VDP* buvo apmokestinta už jos ?sigytas prekes ir paslaugas, susijusias su tiekimu Bendrijos viduje, su s?lyga, kad *VDP* savo s?skaitose turi nurodyti pirk?jo PVM mok?tojo kod? ir deklaruoti paslaugų teikimą Bendrijos viduje.

18. Kadangi vykdant tiekimą ? pirmiau min?tas valstybes nares (žr. 15 punkt?) šios dvi s?lygos nebuvo ?vykdytos, mokesčio administratorius nurod? sumok?ti 117 530 NLG dydžio apyvartos mokesčio nepriemok? už laikotarpį nuo 1996 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 dienos.

19. Nacionalinis pirmosios instancijos teismas laik?si nuostatos, kad aptariamoms ?mon?s paslaugoms negali b?ti atleistos nuo mokesčio nuo 1996 m. sausio 1 d. iki 1997 m. gruodžio 1 d. pagal Apyvartos mokesčio ?statymo 11 straipsnio 1 dalies g punktą (pagal redakciją, galiojusią iki 1997 m. gruodžio m?nesio). D?l laikotarpio nuo 1997 m. gruodžio 1 d. iki 1998 m. sausio 31 d. teismas laik?si nuostatos, kad, nors šioms paslaugoms netaikomas Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčio, nes *VDP* n?ra dantų technik?, ta?iau Apyvartos mokesčio ?statymo 11 straipsnio 1 dalies g punkte (pagal nuo 1997 m. gruodžio 31 d. galiojan?i? redakciją) nustatytos s?lygos yra ?vykdytos. Paslaugos atleidimas nuo mokesčio panaikina bet koki? teis? ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokesčio atskait?. Viena vertus, *VDP* negali remtis pareiga mok?ti mokesčius už paslaugas pagal Šeštąją direktyvą, kad gal?t? pagr?sti reikalavimą atskaityti pirkimo prid?tin?s vert?s mokestį, o kita vertus, negali remtis atleidimu nuo mokesčio pagal nacionalinį

teis?. Teismas sprendime sumažino mokėtino PVM dydį iki 9 527 NLG. Ši suma yra susijusi su dantų protezų tiekimu kitose valstybėse narėse dirbantiems dantų gydytojams nuo 1997 m. gruodžio 1 d. iki 1998 m. kovo 31 dienos.

20. Pagal apeliacinį skundą, pateiktą *Hoge Raad der Nederlanden* nagrinėjamame procese buvo nagrinėjama, ar egzistuoja teisė atskaityti pirkimo PVM už paslaugas, teikiamas Prancūzijoje ir Italijoje dirbantiems dantų gydytojams, nes šiose šalyse dantų protezų tiekimas nėra atleidžiamas nuo mokesčių. Atsižvelgiant į tai, *Hoge Raad der Nederlanden* 2005 m. lapkričio 11 d. sprendimu pateikė Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

1. Ar (Šeštosios direktyvos) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad dantų technikų dantų protezų tiekimo sąvoka apima ir apmokestinamojo asmens tiekiamus dantų protezus, kuriuos pagal sutartį pagamino dantų technikas?

2. Pirmąjį klausimą atsakius teigiamai, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad valstybė narė, kuri nuo pridėtinės vertės mokesčio atleido pirmiau nurodytus tiekimo sandorius, turi vis dėlto suteikti teisę atskaitą pagal šiuos sandorius tiek, kiek (ypač pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio B skirsnio 1 dalies pirmąją traūką) jie vykdomi kitoje valstybėje narėje, kuri neatleidžia jai nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktą kartu su E priedo 2 punktu“?

21. Bylos nagrinėjimo Teisingumo Teisme metu VDP, Nyderlandų bei Graikijos vyriausybės ir Europos Bendrijų Komisija pateikė rašytines pastabas.

#### IV – Teisinis vertinimas

##### A – Dėl taikytinos tvarkos prekybai Bendrijos viduje

22. Prieš išsamiau nagrinėjant *Hoge Raad* pateiktą prejudicinius klausimus, reikia apsvarstyti, kurios nuostatos dėl prekybos Bendrijos viduje yra sietinos su nagrinėjamos bylos aplinkybėmis, nes, atsižvelgiant į taikytiną režimą, galioja ir skirtingos taisyklės dėl atskaitos.

##### 1. Bendra tvarka

23. Pagal bendrą tvarką apmokestinamojo asmens tiekimas Bendrijos viduje kitam apmokestinamajam asmeniui jo kilmės valstybėje remiantis Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punktu yra atleidžiamas nuo PVM. Pagal 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmąją pastraipą ne tiekėjas, o gavėjas, įsigydamas prekes Bendrijos viduje, turi mokėti PVM paskirties valstybėje.

24. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktą valstybės narės garantuoja kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti arba susigrąžinti pirkimo PVM tiek, kiek prekės ir paslaugos naudojamos pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalį neapmokestinamiems sandoriams, t. y. mokėti už paslaugas, kurias gauna apmokestinamasis asmuo kaip tiekimo Bendrijos viduje sąnaudas.

25. Iš pirmo žvilgsnio ši taisyklė stebina, nes teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM atsiranda su sąlyga, kad jai įsigijimo išlaidos buvo trauktos iš apmokestinamojo pardavimo sandorio, kurie suteikia teisę atskaitymui, kainų(10).

26. Tačiau, kaip yra rodo generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer savo išvadoje byloje *Eurodental*(11), Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktas visiškai atitinka valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimo sistemą. Šia nuostata apmokestinimo teisė perleidžiama paskirties valstybei ir ji garantuoja, kad sąnaudų pridėtinė vertė būtų apmokestinta

valstybėje, kurioje yra naudojama ekonominė gėrybė, kaip tai atitinka PVM, kaip mokesčio už asmeninį naudojimą, pobūdis(12).

## 2. *De minimis* tvarka

27. Tam tikram mažos apimties tiekimui Bendrijos viduje taikomos specialios taisyklės, kurias apibendrintai galėtų pavadinti *de minimis* tvarka. Tačiau šios specialios tvarkos taikymo sąlygos teisiniu požiūriu yra sudėtingos ir gali priklausyti nuo įvairaus pasirinkimo.

28. Paprastaiariant, nukrypstant nuo bendrųjų nuostatų, skirtų nuotoliniam tiekimui, prekių tiekimo vieta apibrėžiama kaip vieta, kur prekės yra tuo metu, kai pasibaigia jų siuntimas ar gabenimas. Todėl už prekių tiekimą turi būti apmokestinamas ne *gavėjas* – kaip būdinga pagal bendrą valstybių narių tarpusavio prekybos tvarką, – o *tiekėjas* paskirties valstybėje. Taigi *de minimis* prekių tiekimas apmokestinamajam asmeniui kitoje valstybėje narėje labiausiai prilygintas apmokestinamojo asmens tarptautiniam prekių tiekimui galutiniam vartotojui. Atskirai ši speciali tvarka yra reglamentuota taip, kaip nurodyta toliau.

29. Pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto antrąjį pastraipą, skaitomą kartu su 1a dalimi, prekių tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčių, kai gavėjui tiekiamos tik tokios prekės, už kurias sumokėtas PVM neatskaitomas, ir už Bendrijoje įsigijamas prekes šio apmokestinamojo asmens sumokėta bendra suma kalendoriniais metais neviršija valstybių narių nustatytos ribos. Ši riba negali būti mažesnė už 100 000 ekiu (šiuo metu už 100 000 eurų). Be to, minėtas apmokestinamasis asmuo einamaisiais ar praėjusiais kalendoriniais metais negali būti pasinaudojęs galimybe pagal 28a straipsnio 1 dalies a punkto trečiąjį pastraipą pasirinkti bendrą tvarką (Bendrijoje įsigijamų prekių apmokestinimas).

30. Šeštosios direktyvos 28b straipsnio B skirsnio 1 dalis numato, kad prekė, kuri įsigijimas atleistas nuo mokesčio pagal 28a straipsnio 1 dalies a punkto antrąjį pastraipą, tiekimo Bendrijos viduje vieta yra perkeliama į paskirties valstybę. Ši taisyklė galioja prekėms, kitoms nei akcizu apmokestinami produktai, vadinasi, ir dantų protezams, su sąlyga, kad prekė tiekimo valstybėje narėje suma einamaisiais ar praėjusiais kalendoriniais metais neviršija 100 000 ekiu (eurų). Valstybės narės gali šią ribą sumažinti iki 35 000 ekiu (eurų) (28b straipsnio B skirsnio 2 dalis). Tačiau ir šiuo atveju tiekėjas gali pasirinkti, kad jam būtų taikoma bendra tvarka.

31. Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto antroji pastraipa papildo *de minimis* tvarką. Iš šios nuostatos aišku, kad prekių tiekimas Bendrijos viduje nukrypstant nuo bendros tvarkos nėra atleidžiamas nuo PVM tada, kai atitinkamas šios prekės įgijimas nėra apmokestinamas pagal 28a straipsnio 1 dalies a punkto antrąjį pastraipą.

32. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktas dėl atskaitos už tiekėjo paskirties valstybėje atliekamą tiekimą nustato, kad reikėtų palyginti šio tiekimo ir panašius sandorius šalies teritorijoje tvarką. Jeigu teisė atskaityti pirkimo PVM garantuojama, kai galutiniai sandoriai vykdomi šalies teritorijoje, tai ši teisė yra atskaita priklauso ir užsienio sandorių sąnaudų atžvilgiu.

## 3. Kokia tvarka turi būti taikoma pagrindinėje byloje?

33. Komisija, atsakydama į Teisingumo Teismo klausimą, laikosi nuostatos, kad pagrindinėje byloje taikytina *de minimis* tvarka.

34. Tačiau šiuo klausimu prašymas priimti prejudicinį sprendimą nesuteikia aiškios informacijos. Viena vertus, *Hoge Raad* antruoju klausimu aiškiai prašo išaiškinti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą, susijusį su tiekimu, kuris pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio B skirsnio 1 dalies pirmąją trauką laikomas vykdytu kitoje valstybėje narėje. Tai

lemia *de minimis* tvarkos taikym?.

35. Kita vertus, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas, gr?sdamas savo prašym?, nurodo *Eurodental* byl? ir pažymi, kad toje byloje iškelti klausimai d?l Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punkto išaiškinimo yra reikšmingi ir šioje byloje. Ta?iau ši nuostata taikoma tik preki? tiekimui Bendrijos viduje, kuriam taikoma bendra tvarka.

36. Komisija savo nuostat? grindžia pirmiausia bylos fakt?, pateikt? sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, analize.

37. Šiuo poži?riu pažym?tina, kad iš pradži? gin?as buvo susij?s su nurodymu sumok?ti 117 530 NLG (apie 53 000 eur?) dydžio PVM nepriemok? už laikotarp? nuo 1996 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 dienos. Vadovaujantis vidutiniu 19 % PVM tarifu paskirties šalyse, nagrin?jamo tiekimo Bendrijos viduje vert? sudaro apie 279 000 eur?.

38. Ta?iau iš bylos fakt? n?ra aišku, kaip preki? tiekimas yra pasiskirst?s per skirtingus mokestinius metus ir paskirties valstyb?se. Taip pat n?ra aišku, ar ir atitinkamai kurios iš ši? valstybi? yra pasinaudojusios galimybe sumažinti 28b straipsnio B skirsnio taikymo rib? iki 35 000 ekiu (eur?) sumos. Galiausiai n?ra žinoma, kokia buvo pra?jusiais kalendoriniais metais preki? tiekimo apimtis ir ar VDP nebuvo nusprendusi pasirinkti bendros tvarkos.

39. Be to, iš prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateiktos informacijos n?ra neabejotinai aišku, ar VDP pirk?jams teikiamos tik tos paslaugos, kuri? atžvilgiu nesuteikiama teis? atskaityti pirkimo PVM arba nebuvo pasirinkta mok?ti mokest? už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje. Bet kuriuo atveju teis? atskaityti pirkimo PVM tikriausiai tur?t? tie dant? gydytojai, kuriems VDP tiekia prekes ir kurie dirbo valstyb?je nar?je, pasinaudojusioje pereinamojo laikotarpio nuostatomis pagal 28 straipsnio 1 dalies a punkt? kartu su E priedu.

40. Taigi nacionalinis teismas turi nustatyti, kuri iš dviej? tvark? taikytina nagrin?jamoje byloje. Kadangi kiekvienu atveju atskaitos taisykl?s skiriasi, tai toliau nagrin?siu, koki? padarini? abiem atvejais turi nuostat? d?l prekybos Bendrijos viduje ir dant? protez? tiekimo šalies teritorijoje atleidimo nuo mokes?i? kolizija.

B – *D?l santykio tarp nuostat? d?l prekybos Bendrijos viduje ir dant? protez? tiekimo šalies teritorijoje atleidimo nuo mokes?i?*

1. Pirma hipotez?: bendros tvarkos taikymas preki? tiekimui Bendrijos viduje

41. Pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkt? preki? tiekimas Bendrijos viduje yra atleidžiamas nuo PVM. Ta?iau 17 straipsnio 3 dalies b punktas ?tvirtina teis? atskaityti pirkimo PVM už preki? tiekim? Bendrijos viduje, kokiu nors b?du nesiejant šios teis?s su tiekiama preke.

42. Jei, taikydami taisykles, viršenyb? suteiktume šioms, tai atsakyti ? pirm?j? prejudicin? klausim? nereik?t?, nes tiek?jo kvalifikacija, atitinkanti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkte nustatytus kriterijus, šiuo atveju neb?t? svarbi. Vienintel? svarbi aplinkyb? yra preki? tiekimas Bendrijos viduje, pagrindžiantis teis? atskaityti mokest? pagal 17 straipsnio 3 dalies b punkt?.

43. Ta?iau tai sukuria problem? – šiuo atveju preki? tiekimui šalies teritorijoje b?t? sudaromos mažiau palankios s?lygos nei preki? tiekimui Bendrijos viduje, o tai gali iškraipyti konkurencij?.

44. Jeigu preki? tiekimas šalies teritorijoje paskirties valstyb?je atleidžiamas nuo mokes?io pagal 13 straipsn?, tai preki? ?sigijimas Bendrijos viduje taip pat yra atleidžiamas nuo mokes?io

pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio B skirsnio a punktą. Galiausiai apmokestinamasis asmuo gali tiekti prekes savo klientams kitoje valstybėje narėje, o pastarieji galėtų visai nemokėti PVM. Vis dėlto tiekįjas taip pat galėtų atskaityti pirkimo PVM, nes jis tiekia prekes Bendrijos viduje.

45. Nors apmokestinamasis asmuo, veikiantis paskirties valstybėje, lygiai taip pat gali tiekti prekes ir pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio pagal 13 straipsnį, jis neturėtų teisės atskaityti pirkimo PVM pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį.

46. Mano nuomone, ši problema reiktų spręsti leidžiant atskaityti susijusį su prekių tiekimu Bendrijos viduje pirkimo PVM tik tuomet, kai prekė iš kitos valstybės tiekimas paskirties valstybėje yra faktiškai apmokestinamas.

47. Tačiau generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer savo išvadoje byloje *Eurodental* pasiūlo kitą sprendimo būdą. Jis mano, kad atskaita, susijusi su prekių tiekimu Bendrijos viduje, yra negalima, kai atitinkamas sandoris „dėl savo pobūdžio“ nėra apmokestinamas pagal 13 straipsnį(13). Šioje byloje pastabas pateikusios vyriausybės ir Komisija taip pat laikosi nuostatos, kad atleidimui nuo mokesčių pagal 13 straipsnį teiktina viršenybė prekių tiekimo Bendrijos viduje atleidimo atžvilgiu.

48. Aiškus šio požiūrio pagrindo neįmanoma rasti taikytinose nuostatose. Priešingai, aiški išlyga nuostatos žanginiame sakinyje „nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, <...> valstybės narės atleidžia nuo mokesčio“ paneigia atleidimo nuo mokesčio pagal 13 straipsnio A skirsnį taikymo pirmumo tvarka. Be to, kelia abejonių, ar galima dantų protezų tiekimą dėl jo pobūdžio laikyti atleistinu nuo mokesčio, nors Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktas kartu su E priedu leidžia atleisti nuo mokesčio tokio pobūdžio tiekimą.

49. Generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer savo požiūriui pagrįsti pateikia du argumentus. Pirma, kaip ir Komisija šioje byloje, jis remiasi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies c punktu. Ši nuostata suteikia teisę atskaityti pirkimo PVM tam tikrų sandorių, kurie atleidžiami nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B skirsnį, atžvilgiu, kai sandoris vykdomas ne tik Bendrijos teritorijoje. Generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer ir Komisijos nuomone, ši nuostata būtų perteklinė, jei šis atleidimas nuo mokesčio galėtų būti grindžiamas tiesiogiai 17 straipsnio 3 dalies b punktu, vos tik atitinkami sandoriai taptų tarptautiniai.

50. Šis argumentas manęs neįtikina. Atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio 1 dalies a punktą ir d punkto 1–5 papunkčius, minimas 17 straipsnio 3 dalies c punkte, taikytinas draudimo ir finansiniams sandoriams, susijusiems su produktų tiekimu trečiųjų šalių teritorijose. Tačiau 17 straipsnio 3 dalies b punktas apima tiesiog prekių tiekimą kitas valstybes nares arba trečiųsias šalis. Galiausiai b ir c punktai yra susiję su visiškai skirtingomis paslaugomis, ir dėl to nėra viena iš šių nuostatų negali padaryti kitų perteklinėmis.

51. Antra, generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer remiasi Komisijos argumentu ir pažymi, kad atleidimas nuo mokesčio iškraipytų konkurenciją tarp žmonių steigimo valstybėje, jei vienos žmonių galėtų atskaityti PVM, susijusį su dantų protezų tiekimu Bendrijos viduje, o kitos žmonės, vykdančios atitinkamą tiekimą šios šalies teritorijoje, neturėtų teisės atskaityti tokio mokesčio.

52. Šiuo klausimu taip pat negaliu sutikti su savo kolega, nes ?mon?, vykdan?i tarptautin? tiekim? ? kit? valstyb? nar?, nekonkuruoja su ?mon?mis, veikian?iomis šalies vidaus rinkoje. Priešingai, konkurencinis ryšys yra tarp tiekimo Bendrijos viduje ir tiekimo paskirties valstyb?s teritorijoje. Tod?l tam, kad b?t? išvengta konkurencijos iškreipym?, turi b?ti garantuota, jog šiam tiekimui paskirties valstyb?je bus taikomas toks pats fiskalinis režimas.
53. Generalinio advokato D. Ruiz?Jarabo Colomer pasi?lytame sprendime ? tai n?ra atsižvelgiama. Tam tikromis aplinkyb?mis, kokios yra *Eurodental* byloje ir galb?t VDP byloje, sprendimas lemt? ir prid?tin?s vert?s mokes?io neutralumo principo pažeidim?, ir prek? jud?jimo Bendrijos viduje ribojim?.
54. *Eurodental* byla yra susijusi su klausimu, ar Liuksemburge ?sisteigusi ?mon? turi teis? atskaityti su dant? protez? tiekimu ? Vokietij? susijus? prid?tin?s vert?s mokest?. Liuksemburgas dant? technik? dant? protez? tiekim? atleidžia nuo prid?tin?s vert?s mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkt?, o Vokietija apmokestina š? tiekim?, taikydama pereinamojo laikotarpio priemones pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punkt? kartu su E priedu.
55. Jeigu dant? protez? tiekimo atleidimui nuo mokes?io kilm?s valstyb?je pagal 13 straipsn? suteiktume viršenyb?, tai tokiai ?monei, kokia yra *Eurodental*, b?t? neleista atskaityti PVM, nors jos tiekimas paskirties valstyb?je faktiškai yra apmokestinamas. Padariniai b?t? tokie, kad tiekimas Bendrijos viduje b?t? apmokestinamas ne tik galutinei kainai proporcingu PVM, bet ir pardavimo paslaug? likutiniu PVM.
56. Tai prieštarauja PVM neutralumo principui, kuris yra susijusi? su atskaita nuostat? pagrindas. Teis? ? atskaitym? yra sud?tin? PVM mechanizmo dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama(14). Atskaitym? tikslas yra atleisti verslininkus nuo PVM, sumok?to ar mok?tino už j? ekonomin? veikl?, naštos. Bendroji PVM sistema užtikrina visišk? neutralum? apmokestinant bet koki? ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus, su s?lyga, kad šiai veiklai iš principo yra taikomas PVM(15).
57. Kaip nustato Pirmosios direktyvos 2 straipsnis, galutinis vartotojas privalo mok?ti tiksliai proporcing? paslaug? kainai mokest?, kelis kartus neapmokestinant su skirtingais sandoriais susijusi? s?naud?. Ta?iau, jei remtum?m?s generalinio advokato D. Ruiz?Jarabo Colomer nuostata, tai lemt? s?naud? dvigub? apmokestinim?, ir d?l to bendras apmokestinimas daugiau neb?t? proporcingas galutinio vartotojo mokamai kainai(16).
58. Be to, Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad neutralumo principas pasireiškia taip, kad, be kita ko, konkuruojan?i? panaši? prek? ir paslaug? teikimas negali b?ti vertinamas skirtingai PVM poži?riu(17). Tiksliau sakant, neutralumo principas suprantamas tik kaip speciali bendro vienodo poži?rio principo pasireiškimo forma(18). B?t? pažeistas ir šis principas, jei paskirties valstyb?je dirbantis dant? technikas gal?t? atskaityti už s?naudas sumok?t? PVM, o dant? technikui, vykdan?iam tiekim? Bendrijos viduje iš kitos valstyb?s nar?s ? ši? paskirties valstyb?, b?t? neleista atskaityti mokes?io.
59. Be to, faktas, kad tiekimas valstyb?s teritorijoje ir su juo konkuruojantis tiekimas Bendrijos viduje vertinamas skirtingai mokes?i? poži?riu, riboja EB 28 straipsniu garantuojam? laisv? prek? jud?jim?, nes dvigubas s?naud? apmokestinimas pabrangina dant? protez? import? iš kit? valstybi? nari?. Šiuo atveju riboja tiekimo Bendrijos viduje kilm?s valstyb?, kuri negarantuoja teis?s ? pirkimo PVM atskait?, nors teikiama ? kit? valstyb? susijusi paslauga paskirties valstyb?je faktiškai yra apmokestinama.

60. Generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer, kaip ir Komisija, mano, kad problemą kyla tik dėl to, kad paskirties valstybė yra pasinaudojusi išimtimi. Šiuo požiūriu tai, kad nėra visiškai suderinta, negali sukelti tokios pasekmės, kad vienašaliu paskirties valstybės – *Eurodental* byloje Vokietijos – sprendimu papildoma finansinė našta būtų apsunkinamas kilmės valstybės – Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės – išdas.

61. Aišku, pageidautina, kad PVM sistema būtų kuo labiau suderinta ir panaikintos ilgam laikui nustatytos išimtys. Tačiau tol, kol šios išimtys teisėtai galioja, būtina kiek galint sumažinti jomis paremtų ribojamųjų poveikų vidaus rinkai ir pirmiausia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui, net jei šioje byloje tai būtų mažesnių vienos valstybės narės biudžeto pajamų priežastis.

62. *Eurodental* byloje nurodytą problemą gali kilti ir šioje byloje, jei dantų protezų per tarpininkų tiekimas, kuris iš esmės yra atleistas nuo mokesčių tiekimas pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą, konkrečiose VDP tiekimo Bendrijos viduje paskirties valstybėse yra toliau apmokestinamas pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktą kartu su E priedu.

63. Šiomis aplinkybomis galima išvengti aptartą neutralumo principo pažeidimo ir laisvo prekių judėjimo ribojimo, jei tiekimo Bendrijos viduje, faktiškai apmokestinamo paskirties valstybėje, kilmės valstybė leistų atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį už šio tiekimo sėnaudas ar susigrąžinti pirkimo PVM.

64. Pirma, to reikalauja aiški Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punkto formuluotė. Antra, tai atitinka tiekimo Bendrijos viduje sistemos logiką ir PVM, kaip vartojimo mokesčio, pobūdį, kad mokesčiai renkami tik vartojimo valstybėje. Priešingai, kilmės valstybė apskritai neturi teisės PVM, sumokėtą galutiniams vartotojams už paslaugas kitoje valstybėje narėje.

65. VDP nurodo dar kitą problemą. Kadangi Nyderlandų Karalystė, VDP nuomone, neteisingai yra išplėtusi atleidimo nuo mokesčio valstybės teritorijoje taikymo sritį dantų protezų tiekimui per tarpininkus ir dėl to atsisako atskaityti su šiuo tiekimu susijusį pirkimo PVM, tai VDP yra mažiau palankiai vertinama nei tarpininkai, kurie vykdo tiekimą iš kitų valstybių narių Nyderlandus. Taip yra dėl to, kad šiems VDP konkurentams sistėigimo valstybės garantuoja pridėtinės vertės mokesčio atskaitymą, nes jos laikosi nuostatos, kad tiekimas per tarpininkus nepatenka į atleidimo nuo mokesčių taikymo sritį.

66. Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad šios bylos dalykas nėra VDP konkurentų fiskalinio režimo teisėtumo klausimas į sistėigimo valstybėse. Lygiai taip pat bylos dalykas nėra VDP tiekimo šalies teritorijoje atleidimas nuo mokesčių ir atsisakymas atskaityti su šiuo tiekimu susijusį pirkimo PVM. Veikiau yra ginijama tai, ar VDP turi teisę atskaityti su tiekimu Bendrijos viduje susijusį mokestį. Šiuo atveju lemiamą tai, ar prekės sigijimas Bendrijos viduje, susijęs su tiekimu Bendrijos viduje į paskirties valstybes, yra apmokestinamas.

67. Galiausiai paminėtina, kad mano pasiūlytas sprendimas visiškai atitinka *Debouche* sprendimą<sup>(19)</sup>. Šis sprendimas rėmėsi tokiomis faktinėmis aplinkybomis: Belgijoje dirbantis advokatas Debouche Nyderlanduose išsinuomojo pagal išperkamąjį nuomą sutartį automobilį, kurį jis naudojo tik savo profesinei veiklai vykdyti Belgijoje. Belgijoje advokatų paslaugos buvo atleistos nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies b punktą kartu su F priedo 2 punktu, o Nyderlanduose šios paslaugos buvo apmokestinamos.

68. Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokioje situacijoje nėra suteikiama teisė į pirkimo PVM, apskaituoto už automobilio nuomą, grąžinimą kaip apyvartos mokestį. Kadangi advokato paslaugos valstybėje, kurioje jos teikiamos – šiuo atveju Belgijoje, nėra apmokestinamos

pridėtins vertės mokesčiu, tai mokesčiai už sėnaudas, gytas kitoje valstybėje narėje, negali būti vertinami išskaitymo tikslais. Tai galioja ir tuomet, kai valstybėje, kurioje gyjamos sėnaudos, atitinkamos paslaugos iš kitos valstybės yra apmokestinamos.

69. Šis sprendimas paaiškina, kad mokesčio atskaitymas iš esmės priklauso nuo to, kaip yra faktiškai vertinama mokesčių požiūriu kitą valstybę teikiama paslauga valstybėje, kurioje ji patenka rinkai. Jeigu ji šioje valstybėje – nors ir tik dėl pereinamųjų priemonių – yra atleista nuo mokesčio, tokiu atveju mokesčių atskaita negalima.

70. Kita vertus, jeigu atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą netaikomas dantų protezų tiekimui per tarpininkus, tai šioje byloje, kitaip nei *Eurodental* byloje, nėra kolizijos tarp atleidimo nuo mokesčio pagal 13 straipsnį be mokesčio atskaitos ir atleidimo nuo mokesčio su mokesčio atskaita tiekimo Bendrijos viduje atžvilgiu. Jei šie reikalavimai buvo tiksliai perkelti atitinkamose paskirties valstybėse, tai teisė atskaityti pirkimo mokestį, savaime suprantama, galėjo būti garantuota už tiekimo Bendrijos viduje sėnaudas kilmės valstybėje pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktą.

2. 2 hipotezė: *de minimis* tvarkos taikymas tiekimui Bendrijos viduje

71. Tiekimo Bendrijos viduje atveju, kuriam taikoma *de minimis* tvarka, teisė atskaityti mokestį pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą priklauso nuo to, ar šiems sandoriams būtų suteikiama teisė mokesčio atskaitai, jei jie vyksta šalies teritorijoje.

72. Vadinasi, a punktas, kaip jis suprantu, nustato šiai tiekimo Bendrijos viduje grupei aiškiai nukrypstančiai nuo b punkto tvarkos. Užuoat atsižvelgus į mokesčių sistemų paskirties valstybėje, kaip išplauktų iš išdėstytų sisteminių paaiškinimų tiekimo Bendrijos viduje atveju, a punktas remiasi šalies teritorijoje taikoma tvarka.

73. Tačiau šis skirtumas, palyginti su b punktu, yra pateisinamas susijusio tiekimo *de minimis* pobūdžiu. Pavienio nedidelės vertės tiekimo atveju būtų sukurta neproporcinga administracinė našta, jei būtų būtina nustatyti, ar paskirties valstybėje tiekimas yra apmokestinamas ir dėl to suteikiama teisė atskaityti mokestį.

74. Ir šiuo atveju kyla grėsmė, kad, kai dantų protezas tiekiamas valstybės nares, kurios atitinkamą tiekimą apmokestina, taikydamos direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktą kartu su E priedo 2 punktu, bus pažeidžiamas fiskalinio neutralumo principas ir ribojamas laisvas prekių judėjimas. Tačiau, kaip išplaukia iš aiškos 17 straipsnio 3 dalies a punkto formuluotės, teisės aktų leidėjas sutinka, kad būtų ši grėsmė, dėl to, kad *de minimis* tiekimo mokesčių tvarka iš viso nebūtų pernelyg apsunkinta ir dėl to daugeliu atvejų nebūtų sukurta prekybos Bendrijos viduje ribojimo.

75. Tačiau nagrinėjamoje byloje kyla klausimas, kaip elgtis 17 straipsnio 3 dalies a punkto taikymo atveju, jei tiekėjo įsisteigimo valstybė nėra tinkamai perkėlus direktyvos ir atleidžia nuo mokesčio sandorius, kurie iš tikrųjų yra apmokestinami pagal direktyvą. Prie šio klausimo dar gręšiu(20), kai išsamiau išnagrinėsiu, kaip turėtų būti aiškinamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas.

C – Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

76. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto taikymo srityje patenka dantų protezų tiekimas, vykdomas apmokestinamojo asmens, kuris nėra dantų gydytojas arba dantų technikas.

77. Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą atleidžiamas nuo mokesčio tik dantų protezų tiekimas, kurį vykdo dantų gydytojai arba dantų technikai. Atleidimas nuo mokesčio pagal 13 straipsnį, kaip principo, kad visi tiekimai ir paslaugos yra apmokestinami PVM, išimtis turi būti aiškinamas siaurai(21). Todėl nėra pagrindo, kad šios nuostatos taikymo sritis būtų išplėsta.

78. Be to, tikslus pažodinis aiškinimas taip pat atitinka nuostatos esmę ir tikslą. Skirtingai nei kitiems atleidimams nuo mokesčio, būtent atleidimui pagal 13 straipsnio B skirsnį, atleidimo nuo mokesčio pagal 13 straipsnio A skirsnį taikymo sritį daugiausia keliami ne tik tam tikri reikalavimai atitinkamos paslaugos dalykui, bet ir paslaugos teikėjo asmeniui.

79. Kaip neseniai Teisingumo Teismas sprendime *Solleveld ir van den Hout-van Eijnsbergen* (22) konstatavo dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto, reikalavimai paslaugų teikėjo asmeniui turi užtikrinti, kad neapmokestinamos būtų tik sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia asmenys, turintys reikalaujamą kvalifikaciją.

80. Medicininė paslauga yra atleidžiama nuo mokesčio viešojo intereso tikslais, kad šios paslaugos būtų visiems prieinamos ir kad nebūtų pabrangintos dėl pridėtinės vertės mokesčio(23). Tačiau viešasis interesas taikomas medicinos paslaugų neapmokestinimui tik tuomet, kai jas teikia kvalifikuotas personalas(24). Tai taikoma ne tik sveikatos priežiūros paslaugoms c punkto prasme, bet ir dantų protezų tiekimui e punkto prasme.

81. Kartu iš šio konteksto gali likti neaišku, ar anksčiau minėtas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik tuomet, kai dantų protezus tiekiantis dantų technikas pats juos gamina. Taip pat ir tuomet, kai dantų technikas tiekia dantų protezus, kuriuos pagamino trečiasis asmuo, dėl savo kvalifikacijos jis gali kiekvienu atveju spręsti, ar gaminyje yra reikiamos kokybės. Galiausiai jis gali patarti dantų gydytojui užsakant dantų protezus ir, jei reikia, atlikti papildomus darbus, susijusius su dantų protezais, kaip ir gauti skundus bei juos nagrinėti.

82. Tai ypač svarbu tuomet, kai aptariamas dantų protezas yra pagamintas dantų techniko trečiojoje valstybėje, kurios reikalavimus profesinei kvalifikacijai sunku nustatyti. Be to, šiuo atveju būtų ypač sudėtinga atlikti taisymo darbus.

83. Neatmestina galimybė, kad konkrečiu atveju taip pat ir asmuo, kuris nėra dantų technikas, su laiku tgis reikalingą kompetenciją tam, kad galėtų vykdyti su tiekimu susijusias užduotis. Taip pat negalima tvirtinti, kad dantų protezai, pagaminti trečiojoje šalyje ir tarpininkų realizuojami Bendrijoje, iš esmės neatitinka vietinio kokybės standarto. Tačiau tam, kad bendrai būtų užtikrinta, jog atleidimas nuo mokesčio būtų taikomas tik tiekimui, kuris yra reikiamos kokybės, tikslinga atleidžiant nuo mokesčio apsiriboti tik kvalifikuotą dantų techniką (arba dantų gydytoją) tiekimu.

84. Fiskalinio neutralumo principas neprieštarauja tokiam 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto aiškinimui. Remiantis teismo praktika, šiam principui prieštarauja skirtingas konkuruojančių panašių paslaugų traktavimas PVM požiūriu(25).

85. Atleidimas nuo mokesčio yra pagrįstas teisės aktu leidėjo vertinimu – ir jam negalima nepritarti, – kad tik dantų technikai ar dantų gydytojai turi būti profesinės kvalifikacijos, kuri bendrai užtikrina, kad ji tiekiami dantų protezai yra reikiamos kokybės. Tiekimas per tarpininkus, kurie neturi atitinkamos profesinės kvalifikacijos, nėra laikomas panašiu ir galiausiai fiskalinio neutralumo principas nepareigoja jo traktuoti vienodai.

86. Taigi pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą apima tik tiekimą, vykdomą dantų

technik? ar dant? gydytoj?.

D – *D?l antrojo prejudicinio klausimo*

87. *Hoge Raad* antr?j? klausim? kelia tik tuo atveju, jei b?t? teigiamas atsakymas ? pirm?j? klausim?, o b?tent – ar tarpinink? vykdomas dant? protez? tiekimas taip pat patenka ? atleidimo nuo mokes?io taikymo srit?.

88. Šis klausimas yra pagr?stas supratimu, kad, kalbant apie teis? atskaityti su tiekimu Bendrijos viduje susijus? mokest?, svarbi aplinkyb? yra atitinkam? sandori? traktavimas tiekimo kilm?s valstyb?je. Tai si?lo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktas, kur? paaiškinti, pateikdamas š? klausim?, prašo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas. Ta?iau, jeigu taikomas ?prastas režimas, tai 17 straipsnio 3 dalies – aišku, jos b punkto – aiškinimas iš tikr?j? yra svarbiausias klausimas.

89. Atsižvelgiant ? pirmiau min?t? neaiškum? d?l to, kokia tvarka realiai turi b?ti taikoma, nor??iau pasi?lyti atsakym? d?l abiej? galim? hipotezi?, net jeigu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nepraš? išaiškinti 17 straipsnio 3 dalies b punkto. Tam, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas gaut? nauding? atsakym?, Teisingumo Teismas gali aiškinti visas Bendrijos teis?s nuostatas, kurios nacionaliniams teismams yra b?tinios j? nagrin?jamoms byloms išspr?sti, net jei tos nuostatos aiškiai nenurodytos t? teism? Teisingumo Teismui pateiktuose klausimuose(26).

1. 1 hipotez?: bendros tvarkos taikymas tiekimui Bendrijos viduje

90. Kaip jau min?jau(27), Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktas numato teis? atskaityti mokest?, susijus? su prek? tiekimu Bendrijos viduje, kuris pagal 28c straipsnio A skirsn? yra atleidžiamas nuo PVM. Tod?l teis? atskaityti mokest? suteikiama, kai dant? protez? tiekimas paskirties valstyb?je pagal direktyv? laikomas apmokestinamu tiekimu, nes jis yra vykdomas ne dant? technik? ar dant? gydytoj?.

91. Vis d?lto atskaityti pirkimo PVM taip pat galima ir nuo dant? protez? tiekimo, kuris b?t? atleistas nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkt?, bet paskirties valstyb?je yra apmokestinamas pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punkt? kartu su E priedo 2 punktu.

2. 2 hipotez? *de?minimis* tvarkos taikymas tiekimui Bendrijos viduje

92. Remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktu pirkimo PVM gali b?ti atskaitomas už šalies teritorijoje gautas paslaugas, kai jos yra naudojamos sandoriams, kurie susij? su kitoje valstyb?je vykdoma ekonominio pob?džio veikla 4 straipsnio 2 dalies prasme, kurios atžvilgiu b?t? suteikiama teis? atskaityti mokest?, jei šie sandoriai b?t? vykdomi šalies teritorijoje.

93. Galiausiai su dant? protez? tiekimu ? kit? valstyb? nar? susijusio PVM atskaityti negalima, kai šiam tiekimui taikomas Šeštosios direktyvos 28b straipsnio B skirsnis kartu su 28a straipsnio 1 dalies a punkto antruoju papunk?iu ir kai jis tiek?jo ?sisteigimo valstyb?je yra atleistas nuo prid?tin?s vert?s mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkt?.

94. Ta?iau kyla klausimas, kokios b?t? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io atskaitymo pasekm?s, jei tiek?jo ?sisteigimo valstyb?, netinkamai perk?lusi 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkt?, atleidimo nuo mokes?io taikymo srit? išple?ia sandoriams, kuri? direktyva neapima. Šis klausimas tinka Nyderland? teis?s nuostat? atveju, nes pagal jas nuo mokes?io atleidžiamas taip

pat dant? protez? tiekimas, vykdomas tarpinink?, kurie neturi dant? techniko ar dant? gydytojo profesin?s kvalifikacijos.

95. Kai n?ra galimyb?s nacionalin? teis? aiškinti atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkt?, kiekvienas asmuo gali tiesiogiai remtis direktyva, siekdamas pasinaudoti teise atskaityti mokes??. Ir Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas, ir 17 straipsnio 1 bei 2 dalys yra pakankamai aiškos(28). Ta?iau iš principo yra negalima „asimetriškai“ remtis direktyva, t. y. remdamasis direktyva apmokestinamasis asmuo iš esm?s negali pasinaudoti mokes?io atskaitymu, jei jo sandoriai n?ra apmokestinami.

96. Pagrindinis PVM sistemos principas yra tas, kad teis? atskaityti preki? ar paslaug? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes? atsiranda su s?lyga, kad j? ?sigijimo išlaidos buvo ?trauktos ? apmokestinam?j? pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskaitym?, kain?(29). Ta?iau, kai apmokestinamasis asmuo teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris jas naudoja nuo mokes?io atleistam sandoriui sudaryti, tai kitas apmokestinamasis asmuo iš principo neturi teis?s atskaityti pirkimo PVM, išskyrus susijusiose direktyvose aiškiai numatytus atvejus(30).

97. Preki? tiekimo šalies teritorijoje, kuris yra atleidžiamas nuo mokes?io d?l netikslaus direktyvos perk?limo, atveju b?t? pažeistas šis principas, jei, nepaisant atleidimo, b?t? galima atskaityti su šiuo tiekimu susijus? mokes??. Kad gal?t? pasinaudoti direktyva pagr?sta teise atskaityti mokes??, apmokestinamasis asmuo turi tuo pa?iu metu prašyti, kad su juo b?t? elgiamasi kaip su apmokestinamuoju asmeniu(31). Kartu nacionalin? procesin? teis? turi užtikrinti, kad kiekvienas asmuo gal?t? pasinaudoti iš direktyvos išplaukian?iomis teis?mis. Ta?iau negal?t? b?ti priimtas toks sprendimas, kad direktyvos aiškinimo pagrindu apmokestinamasis asmuo turi naudoti, prieštaraujan?ios direktyvos tikslams.

98. Ta?iau *tarptautinio tiekimo* atveju, koks yra ir nagrin?jamoje byloje, situacija, kai remiamasi *de?minimis* tvarka, yra visiškai kitokia. Šis tiekimas *faktiškai* neapmokestinamas tiek?jo ?sisteigimo valstyb?je, nes laikoma, kad jis vyksta paskirties valstyb?je. Tik *teoriškai* administravimo supaprastinimo sumetimais pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punkt? atskaitymo pagrindu laikomas panaši? sandori? traktavimas šalies teritorijoje.

99. Jei manome, kad valstyb?s nar?s yra tinkamai perk?lusios Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies e punkt?, tai atitinkamas tiekimas paskirties valstyb?se apskritai turi b?ti laikomas apmokestinamu tiekimu, vadinasi, pagal pirmiau išd?stytus principus ir mokes?io atskaitymas b?t? pateisinamas. Šiuo atveju apie asimetrišk? r?mim?si direktyva negali b?ti jokios kalbos.

100. Tod?l, taikant 17 straipsnio 3 dalies a punkt?, teoriškai reikia nekreipti d?mesio ? tai, kaip panaš?s sandoriai traktuojami pagal direktyvos neatitinkan?i? nacionalin? teis?. Veikiau teoriškai reikia laikyti pagrindu ir kelti klausim?, kaip panaš?s sandoriai b?t? klasifikuojami mokes?i? tikslais šalies teritorijoje, jei direktyva b?t? tinkamai perkelta.

101. Šis sprendimas daugeliu atvej? leidžia išvengti fiskalinio neutralumo pažeidimo. Toks pažeidimas b?t?, jei b?t? neleidžiama atskaityti mokes?io tiek?jo ?sisteigimo vietoje, nors pagal direktyvos nuostatas dant? protez? tiekimas per tarpinink? n?ra atleidžiamas nuo mokes?io paskirties valstyb?se. Teis?s atskaityti pirkimo prid?tin?s vert?s mokes? netur?jimas lemia dvigub? s?naud? apmokestinim?, kuris taip pat riboja tarptautin? prekyb?.

102. Taigi tiekimas šalies teritorijoje ir kitoje valstyb?je nar?je ?vykdytas tiekimas teis?s atskaityti mokes? poži?riu yra traktuojami skirtingai. Kadangi tiekimas paskirties valstyb?je – manant, kad direktyva yra tinkamai perkelta, – faktiškai yra apmokestinamas, o panašus tiekimas šalies teritorijoje, pažeidžiant direktyv?, yra atleistas nuo mokes?io, tai vidaus ir užsienio tiekimo pad?tis

taip pat yra skirtinga.

## V – Išvada

103. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui atsakyti į *Hoge Raad der Nederlanden* klausimą taip:

„1. 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą reikia aiškinti taip, kad pagal šį nuostatą dantų protezų tiekimas, vykdomas tarpininko, kuris neturi dantų techniko ar dantų gydytojo kvalifikacijos, nėra laikomas atleistu nuo mokesčio tiekimu.

2. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktą apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti ar grąžinti pirkimo PVM, susijusį su dantų protezų tiekimu Bendrijos viduje, kuris pagal 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąją pastraipą yra atleidžiamas nuo PVM, kai atitinkamas prekų įgijimas Bendrijos viduje paskirties valstybėje yra apmokestinamas, nes ši valstybė, taikydamą Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktą kartu su E priedo 2 punktu, apmokestina atitinkamus sandorius.

Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti ar grąžinti pirkimo PVM, susijusį su tiekimu, kuris vykdytas kitoje valstybėje narėje pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio B dalį kartu su 28a straipsnio 1 dalies a punkto antrąja pastraipa, tiek, kiek šių sandorių atžvilgiu suteikiama teisė atskaityti pirkimo PVM, jei jie būtų vykdyti šalies teritorijoje. Teisė atskaityti pirkimo PVM šiuo atveju egzistuoja, jei tiekimas šalies teritorijoje, pažeidžiant Šeštąją direktyvą, būtų laikomas atleistinu nuo mokesčio sandoriu.“

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – OL L 145, p. 1.

3 – Šiuo klausimu žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer 2006 m. birželio 22 d. išvadą.

4 – 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL Nr. 71, p. 1301).

5 – Pagal pastarąjį nuostatą pereinamasis laikotarpis tįsiasi, iki bus panaikintos 28 straipsnio nuostatos, o nagrinėjami sandorių atveju jos nebuvo panaikintos.

6 – Direktyva, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1).

7 – Pakeistas 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB ir nustatančia supaprastinimo priemones, susijusias su pridėtinės vertės mokesčiu (OL L 384, p. 47).

8 – Išsamiau šiuo požiūriu dabar reglamentuoja 2005 m. spalio 17 d. Tarybos reglamento 1777/2005/EB, nustatančio Direktyvos 77/388/EEB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos įgyvendinimo priemonės, 22 straipsnis (OL L 288, p. 1), kuris netaikomas *ratione temporis* nagrinėjamu atveju.

9 – Pakeista Tarybos direktyva 92/111/EEB (nurodyta 7 išnašoje).

10 – 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kretztechnik* (C-465/03, Rink. p. I-4357, 35 punktas),

kuriame daroma nuoroda ? 2000 m. birželio 8 d. Sprendim? *Midland Bank* (C?98/98, Rink. p. I?4177, 30 punktas); 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas *Abbey National* (C?408/98, Rink. p. I?1361, 28 punktas) ir 2001 m. rugs?jo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C?16/00, Rink. p. I?6663, 31 punktas).

11 – Min?tos šios išvados 3 išnašoje, 34 punktas. Pla?iau apie tiekimo Bendrijos viduje sistem? ir ?sigijimus Bendrijos viduje taip pat žr. mano 2005 m. lapkri?io 11 d. išvados byloje *EMAG Handel Eder* (C?245/04, Rink. p. I?0000) 19–25 punktus.

12– Šiuo klausimu žr. išvados *Eurodental* (nurodyta 3 išnašoje) 27 punkt?, taip pat Pirmosios direktyvos, nurodytos 4 išnašoje, 2 straipsn?.

13 – 3 išnašoje min?tos išvados 35 punktas.

14 – Žr. ypa? 1995 m. liepos 6 d. Sprendim? *BP Soupergaz* (C?62/93, Rink. p. I?1883, 18 punktas); 2000 m. kovo 21 d. Sprendim? *Gabalfria ir kt.* (C?110/98–C?147/98, Rink. p. I?577, 43 punktas) ir sprendim? *Kretztechnik* (min?tas 10 išnašoje, 33 punktas).

15 – Sprendimas *Kretztechnik* (min?tas 10 išnašoje, 34 punktas), kuris daro nuorod? ? 1985 m. vasario 14 d. Sprendim? *Rompelman* (C?268/83, Rink. p. 655 19 punktas); 1998 m. sausio 15 d. Sprendimas *Ghent Coal Terminal* (C?37/95, Rink. p. 1, 15 punktas); sprendimas *Gabalfria ir kt.* (min?tas 14 išnašoje, 44 punktas); sprendimas *Midland Bank* (min?tas 10 išnašoje, 19 punktas) ir sprendimas *Abbey National ir kt.* (min?tas 10 išnašoje, 24 punktas).

16 – Žr. išvados *Eurodental* (nurodyta 3 išnašoje) 16 išnaš?.

17 – 1999 m. rugs?jo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C?216/97, Rink. p. I?4947, 20 punktas); 2005 m. vasario 17 d. Sprendimas *Linneweber ir Akritidis* (C?453/02 ir C?462/02, Rink. p. I?1131, 24 punktas) ir 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Turn- ir Sportunion Waldburg* (C-246/04, Rink. p. I-589, 33 punktas).

18 – 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimas *Solleveld ir van den Hout-van Eijnsbergen* (C?443/04 ir C?444/04, Rink. p. I–3617, 35 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. 2005 m. gruodžio 15 d. mano išvados šiose bylose 40 punkt?.

19 – 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimas (C?302/93, Rink. p. I?4495).

20 – Žr. šios išvados 94 ir kt. punktus.

21 – 2002 m. rugs?jo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C?141/00, Rink. p. I?6833, 28 punktas); 2003 m. spalio 20 d. Sprendimas *d'Ambrumenil ir Dispute Resolutions Services Ltd* (C?307/01, Rink. p. I?13989, 52 punktas) ir 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendimas *Kingscrest ir Montecello* (C?498/03, Rink. p. I?4427, 29 punktas).

22 – Nurodyto 18 išnašoje, 37 punktas, kuriame daroma nuoroda ? sprendim? *Kügler* (nurodytas 21 išnašoje, 27 punktas).

23 – Sprendimo *d'Ambrumenil ir Dispute Resolution Sevices* (nurodytas 21 išnašoje) 58 punktas, kuriame daroma nuoroda ? 2001 m. sausio 11 d. Sprendim? *Komisija prieš Pranc?zij?* (C?76/99, Rink. p. I?249, 23 punktas) ir sprendim? *Kügler* (nurodytas 21 išnašoje, 29 punktas).

24 – Žr. išvad? *Solleveld ir van den Hout-van Eijnsbergen* (nurodyta 18 išnašoje, 39 punktas).

25 – Žr. 17 išnašoje nurodytus sprendimus, o taip pat 2003 m. spalio 23 d. Sprendim? *Komisija prieš Vokietij?*

(C?109/02, Rink. p. I?12691, 20 punktas)s Sprendim? *Kingscrest ir Montecello* (nurodytas 21 išnašoje, 54 punktas) bei sprendim? *Solleveld ir van den Hout-van Eijnsbergen* (nurodytas 18 išnašoje, 39 punktas).

26 – Žr. ypa? 1986 m. kovo 20 d. Sprendim? *Tissier* (35/85, Rink. p. I?1207, 9 punktas); 1990 m. kovo 27 d. Sprendim? *Bagli Pennacchiotti* (C?315/88, Rink. p. I?1323, 10 punktas); 1999 m. lapkri?io 18 d. Sprendim? *Teckal* (C?107/98, Rink. p. I?8121, 39 punktas) ir 2002 m. lapkri?io 7 d. Sprendim? *Bourrasse und Perchicot* (C?228/01 ir C?289/01, Rink. p. I?213, 33 punktas).

27 – 41 ir kt. punktai.

28 – Žr. d?l Šeštosios direktyvos tiesioginio taikymo 2001 m. sausio 18 d. Sprendim? *Stockholm Lindöpark* (C?150/99, Rink. p. I?493, 31 punktas); d?l atleidimo nuo mokes?io pagal 13 straipsn? – 1982 m. sausio 19 d. Sprendim? *Becker* (8/81, Rink. p. 53, 49 punktas), o d?l 17 straipsnio 1 ir 2 dalies – sprendim? *BP Supergaz* (nurodytas 14 išnašoje, 34 punktas).

29 – Žr. nuorodas, pateiktas 10 išnašoje.

30 – 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C?4/94, Rink. p. I?983, 28 punktas) ir sprendimas *Debouche* (nurodytas 19 išnašoje, 16 punktas).

31 – Kartu su teise atskaityti mokest? mokes?i? mok?tojui gali b?ti naudinga mokes?i? prievol?, kaip yra paaiškin?s generalinis advokatas M. Darmon savo 1993 m. birželio 30 d. išvadoje byloje *Lubbock Fine* (C?63/92, Rink. p. I?6665, 19 punktas).