

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 7. septembrī (1)

Lieta C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

pret

Staatssecretaris van Financiën

[Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlande) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu]

Sestā PVN direktīva – Atbrīvojumi valsts teritorijā – Zobu protēžu piegādes, ko veic zobārsti vai zobu tehniķi – Piegāde Kopienas teritorijā – Priekšnodokļa atskaitēšana

I – Ievads

1. Šajā lietā ir jāatbild uz jautājumiem par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (2) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”) interpretāciju attiecībā uz zobu protēžu piegādi.

2. Pirmkārt, ir jānoskaidro, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais šādu piegāžu atbrīvojums [no PVN] attiecas uz piegādēm ar tādus gadījumus, kad šīs zobu protēzes ir piegādājis nevis tieši zobārsti vai zobu tehniķi, bet gan starpnieks, kuram nav attiecīgās [zobārsta vai zobu tehniķa] profesionālās kvalifikācijas.

3. Otrkārt, rodas jautājums, vai, veicot zobu protēžu piegādes Kopienas teritorijā, pastāv tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, ja, piemērojot pārejas noteikumus, tādā atkāpjoties no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta, šādas piegādes galapunkta valstī tiek uzskatītas par apliekamām ar nodokli. Līdzīgi jautājumi ir arī lietas C-240/05 *Eurodental* (3) pamatā.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Kopienas tiesības*

4. Pirmās PVN direktīvas (4) 2. pantā ir sniegta šāda kopējās PVN sistēmas būtisko sastāvdaļu definīcija:

“Pievienotās vārtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kur uzliek nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vārtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atēmts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vārtības nodoklis.”

5. Sestās direktivas 13. panta nosaukums ir “Atbrīvojumi valsts teritorijā”; šo panta A daļas 1. punkts ir noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai aunarētīgu izmantošanu:

[..]

e) pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes [..].”

6. 28. panta 3. punkts pārejas periodā ir pieautas atkāpes no 13. panta:

“Šo panta 4. punkts minētajā pārejas laikā [(5)] dalībvalstis var:

a) turpināt piemērot nodokli darījumiem, kas atbrīvoti atbilstīgi 13. vai 15. pantam un uzskaitīti šīs direktivas E pielikumā; [..].”

7. E pielikuma 2. punkts ir uzskaitīti Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā minētie zobārstu un zobu tehniķu veiktie darījumi.

8. Ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (6) Sestajā direktīvā tika ieviesta jauna – XVIa sadaļa (pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm; no 28. līdz 28. m pantam). Šie noteikumi joprojā ir piemērojami, jo līdz šim vēl nav pieņemti galīgjie noteikumi par preču aprites starp uzņēmumiem aplikšanu ar nodokli tirdzniecībā starp dalībvalstīm.

9. 28.a (7) pants nodokļa uzlikšana preču iegādei Kopienas teritorijā ir reglamentēta šādi:

“1. Pievienotās vārtības nodoklis jāmaksā arī:

a) par Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, kuram nav tiesību uz 24. pants noteikto atbrīvojumu un uz kuru neattiecas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrā [aj] teikums vai 28.b panta B daļas 1. punkts noteiktais režīms.

Atkāpjoties no pirmās daļas, uz Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko saskaņā ar 1. punkta a) apakšpunkta nosacījumiem veicis nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, pievienotās vārtības nodokli neattiecina.

Dalībvalstis dod tiesības izvēlēt pirmajā daļā noteikto vispārjo režīmu nodokļu maksātājiem

un juridiskām personām, kuras nav nodokļu maksātājas, kam atbilstīgi otrajai daļai ir tādās tiesībās. Daļbvalstis nosaka sākumus noteikumus šo izvēles tiesību izmantošanai, kas noteikti attiecas uz diviem kalendāra gadiem.

[..].

1.a Šo panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā daļā noteikto izņēmumu attiecina uz:

a) [..]

b) Kopienas iekšējā preču iegādēm, kas nav a) apakšpunktā minētās iegādes un ko veic:

– [..] nodokļu maksātājs, kas veic tikai tādās preču iegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja,

– par kopējo summu, kas krietnā kalendāra gadā nav lielāka par ierobežojumu, ko nosaka daļbvalstis, bet kas nevar būt mazāks par ECU 10 000 ekvivalentu valsts valūtā, un

– ar noteikumu, ka Kopienas iekšējā preču iegāžu kopējā summa iepriekšējā kalendāra gadā nav pārsniegusi otrajā ievilkumā noteikto ierobežojumu.

Ierobežojums, ko izmanto kā standartu iepriekš minēto noteikumu piemērošanai, sastāv no kopējās summas bez pievienotās vērtības nodokļa, kas jāmaksā vai ir samaksāts daļbvalstī, no kuras preces tiek nosūtītas vai transportētas, par Kopienas iekšējā tirdzniecības preču iegādēm, kas nav jauni transportlīdzekļi vai akcīzes preces.”

10. Ar 28.b panta B daļu piegādes Kopienas teritorijā vieta atsevišķos izņēmuma gadījumos ir noteikta šādi:

“1. Atkāpjoties no 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta un 2. punkta, par piegādes vietu precēm, ko sūtītājs vai transportētājs piegādātājs vai kāds viņa vārdā no daļbvalsts, kas nav sūtītāja vai transporta galapunkta daļbvalsts, uzskata vietu, kur preces atrodas, kad beidzas sūtīšana vai transportēšana pircējam, ja ir ievēroti šādi nosacījumi:

– preces piegādē nodokļu maksātājam, kam ir tiesības uz 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā daļā paredzēto izņēmumu, juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kam ir tiesības uz tirdzniecības izņēmumu, vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļu maksātāja,

[..]

2. Ja piegādē preces, kas nav ražojumi, kuriem uzliekams akcīzes nodoklis, 1. punktu tomēr nepiemēro tirdzniecības preču iegādēm, kas nosūtītas vai transportētas uz to pašu sūtītāja vai transporta galapunkta daļbvalsti, ja:

– šādu piegāžu kopējā vērtība, neskaitot pievienotās vērtības nodokli, vienā kalendāra gadā nav lielāka par [ECU] 100 000 ekvivalentu valsts valūtā un

– tirdzniecības preču, kas atbilstīgi 1. punkta noteikumiem nav ražojumi, kuriem uzliekams akcīzes nodoklis, piegāžu kopējā vērtība, neskaitot pievienotās vērtības nodokli, iepriekšējā kalendāra gadā nav bijusi lielāka par [ECU] 100 000 ekvivalentu valsts valūtā [(8)].

Daļbvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad beidzas sūtīšana vai transportēšana pircējam, iepriekš minētajam valsts valūtas ekvivalentam var noteikt ierobežojumu [ECU] 35 000, ja šai

dalībvalstij ir bažas, ka iepriekš minētais [ECU] 100 000 ierobežojums varētu radīt nopietnus konkurences traucējumus. Dalībvalstis, kas izmanto šīs izvēles tiesības, veic vajadzīgos pasākumus, lai informētu attiecīgās valsts iestādes dalībvalstī, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.

[..]

3. Dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas nosūtīšanas vai transporta izbraukšanas laikā, tiem nodokļu maksātājiem, kas veic preču piegādes, uz kurām attiecas 2. punkts, dod tiesības izvēlēties, vai šādu piegāžu vieta jānosaka saskaņā ar 1. punktu.

Attiecīgās dalībvalstis izstrādā sākumus šo izvēles tiesību izmantošanas noteikumus, kas noteikti ir piemērojami divus kalendāra gadus.”

11. Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļu piegādes Kopienas teritorijā starp divām dalībvalstīm princips ir atbrīvotas no nodokļiem. Šajā normā ir noteikts:

“Neietekmējot citus Kopienas noteikumus un saskaņā ar nosacījumiem, kas tajos izklāstēti, lai nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu, dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem:

a) piegādātās preces, kuras definētas 5. pantā, ko nosūtītājs vai transportētājs pārvēž vai kārds viņa vārdā, vai persona, kas ir puse 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē preces iegādājusies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtītāja vai transportēšanas sākumpunkts.

Šo atbrīvojumu nepiemēro nodokļu maksātāju veiktām preču piegādēm, kas atbrīvotas no nodokļiem saskaņā ar 24. pantu, vai preču piegādēm nodokļu maksātājiem vai juridiskām personām, kuras nav nodokļu maksātājas, kas atbilst 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otrās daļas izņēmumam;

[..].”

12. 17. pants Sestās direktīvas 28.f panta redakcijā (9) reglamentē tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu. Šajā lietā būtisks ir šis panta 2. un 3. punkts:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā;

[..].

3. Dalībvalstis visiem nodokļu maksātājiem arī dod tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa samazinājumu vai atmaksāšanu, kas minēta 2. punktā, ja preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

a) darījumiem, kas saistīti ar citā valstī veiktām 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskām darbībām, kurām pienāktos samazinājumi, ja šie darījumi būtu veikti valsts teritorijā;

b) darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar 14. panta 1. punkta i) apakšpunktu,

15. pantu, 16. panta 1. punkta B, C, D vai E da?u vai [un] 2. punktu vai 28.c panta A un C da?u;

c) jebkuriem dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?iem saska?? ar 13. panta B da?as a) apakšpunktu un d) apakšpunkta 1. l?dz 5. punktu, ja klients ir re?istr?ts ?rpus Kopienas vai ja šie dar?jumi ir tieši saist?ti ar prec?m, ko eksport?s uz valsti ?rpus Kopienas.”

B – *Valsts ties?bas*

13. Saska?? ar N?derlandes Likuma par apgroz?juma nodokli 11. panta 1. punkta g) apakšpunktu redakcij?, kas bija sp?k? l?dz 1997. gada 1. decembrim, zobu tehni?u pakalpojumi bija atbr?voti no nodok?a. Saska?? ar N?derlandes tiesu sniegto interpret?ciju šis atbr?vojums neattiecas uz pieg?d?m, ko veic starpnieki, kuri paši nav zobu tehni?i.

14. Kopš 1997. gada 1. decembra min?taj? norm? atbr?vojumi no nodok?iem ir noteikti “zobu prot?žu pieg?d?m”, neparedzot prec?z?kus nosac?jumus attiec?b? uz pieg?d?t?ja person?bu.

III – Fakti un prejudici?lie jaut?jumi

15. *VDP Dental Laboratory N.V.* (turpm?k tekst? – “VDP”) ir N?derland? re?istr?ta sabiedr?ba, kas p?c N?derland?, Be??ij?, D?nij?, V?cij?, Francij?, It?lij? un trešaj?s valst?s re?istr?tu zob?rstu pas?t?juma veic zobu tehnikas darbus, piem?ram, izgatavo kron?šus, inlejas, r?m?šus, tilti?us un l?dz?gus izstr?d?jumus. Zob?rsti, kurš veic pas?t?jumu, sagatavo vienu vai vair?kus zobu sakodiena ?ipša atl?jumus, ko nos?ta VDP, vai VDP pati atbrauc tiem paka?. VDP p?rbauda, vai šie atl?jumi ir izmantojami, un nos?ta tos zobu prot?žu laboratorijai (kas visbiež?k atrodas ?rpus Kopienas). Laboratorija pieg?d? zobu prot?zes VDP, kas samaks? laboratorijai par min?to prot?zi un vajadz?bas gad?jum? – ievēd to Kopien?. Tad VDP – par atl?dz?bu un ar br?vu pieg?di l?dz galapunktam – pieg?d? šo prot?zi zob?rstam, kurš to ir pas?t?jis. VDP nenodarbina ne diplom?tus zobu tehni?us, ne zob?rstus.

16. VDP ir paudusi uzskatu, ka pieg?des, ko t? veikusi N?derland?, ir atbr?votas no apgroz?juma nodok?a un ka tai nav ties?bu atskait?t priekšnodokli par pieg?d?m, ko t? veikusi N?derland? re?istr?tiem zob?rstiem. Ta?u par pieg?d?m, ko t? ir veikusi ?rpus N?derlandes re?istr?tiem zob?rstiem, VDP ir atskait?jusi priekšnodokli.

17. Lai izvair?tos no dubultas nodok?a uzlikšanas, nodok?u iest?de at??va atskait?t priekšnodokli tikt?l, cik?t?l nodoklis par VDP ieg?d?taj?m prec?m un pakalpojumiem, kas saist?ti ar pieg?d?m Kopienas teritorij?, bija iek?auts r??in?. Nodok?u iest?de to at??va ar nosac?jumu, ka VDP gr?matved?bas dokumentos re?istr?s pirc?ja PVN identifik?cijas numuru un iesniegs deklar?ciju par pieg?di Kopienas teritorij?.

18. T? k? šie nosac?jumi attiec?b? uz pieg?d?m iepriekš min?taj?s dal?bvalst?s (skat. 15. punktu) nebija izpild?ti, tad nodok?u iest?de par laika posmu no 1996. gada 1. janv?ra l?dz 1998. gada 31. decembrim izdeva pazi?ojumu par nodok?u maks?jumu NLG 117 530 apm?r?.

19. Pirm?s instances tiesa uzskat?ja, ka ieinteres?t?s personas dar?jumi, kas attiecas uz laika posmu no 1996. gada 1. janv?ra l?dz 1997. gada 1. decembrim, saska?? ar Likuma par apgroz?juma nodokli 11. panta 1. punkta g) apakšpunktu (l?dz 1997. gada decembrim sp?k? esošaj? redakcij?) nebija atbr?voti no nodok?a. Attiec?b? uz laika posmu no 1997. gada 1. decembra l?dz 1998. gada 31. janv?rim tiesa pauda uzskatu, ka uz [VDP] dar?jumiem neattiecas Sestaj? direkt?v? paredz?tais atbr?vojums, jo VDP nav zobu tehni?u. Ta?u nosac?jumi, kas paredz?ti Likuma par apgroz?juma nodokli 11. panta 1. punkta g) apakšpunkt? (no 1997. gada 1. decembra sp?k? esošaj? redakcij?) ir izpild?ti. Ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu nepast?v, jo šie dar?jumi ir atbr?voti [no nodok?a]. VDP nevar, pirmk?rt, atsaukties uz to, ka saska?? ar

Sesto direktīvu par šīm piegādēm ir uzliekams nodoklis, un no tās secināt, ka tai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, un, otrkārt, atsaukties uz atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar valsts tiesībām. Nobeigumā tiesa samazināja maksājamo nodokļa summu līdz NLG 9527. Šis nodokļu summa attiecas uz zobu protēžu piegādi citās dalībvalstīs reģistrētiem zobārstiem laika posmā no 1997. gada 1. decembra līdz 1998. gada 31. martam.

20. Kasācijas tiesvedībā *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) ir strīds par to, vai pastāv tiesības atskaitīt priekšnodokli par piegādi Francijā un Itālijā reģistrētiem zobārstiem, jo šajās valstīs zobu protēžu piegādes nav atbrīvotas no nodokļa. Šajā sakarā *Hoge Raad* ar 2005. gada 11. novembra lēmumu iesniedza Tiesai šādu jautājumu prejudiciāli: nolūmuma sniegšanai:

“1. Vai [Sestās direktīvas] 13. panta A daļas ievaddaļa un e) apakšpunkts ir interpretējami tādā veidā, ka ar vārdiem “zobu protēžu piegādes, ko veic zobu tehniķi”, ir jāsaprot arī zobu protēžu piegādes, ko veic nodokļu maksātājs, kurš zobu protēžu izgatavošanu uztic zobu tehniķim?”

2. Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, – vai Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts ir interpretējams tādā veidā, ka dalībvalstij, kas ir atbrīvojusi no PVN piegādes, par kurām šajā gadījumā ir runa, tomēr ir jādod atskaitīšanas tiesības par šīm piegādēm, ja tās (it īpaši, pamatojoties uz Sestās direktīvas 28.b panta B daļas 1. punkta ievaddaļu un pirmo ievilkumu) notiek citā dalībvalstī, kura uz tām neattiecināta atbrīvojuma saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu kopā ar E pielikuma 2. punktu?”

21. Tiesvedībā Tiesā VDP, Nīderlandes un Grieķijas valdības, kā arī Eiropas Kopienų Komisija sniedza rakstveida atbildes.

IV – Juridiskais vērtējums

A – *Piemērojamais režīms, kas reglamentē tirdzniecību Kopienas teritorijā*

22. Pirms tuvāk tiek aplūkoti *Hoge Raad* prejudiciālie jautājumi, vispirms būtu jānoskaidro, kuras normas par tirdzniecību Kopienas teritorijā ir būtiskas saistībā ar izskatāmo lietu. Atkarībā no piemērojamā [nodokļu] režīma attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanu spēkā ir atšķirīgi noteikumi.

1) Parastais režīms

23. Saskaņā ar parasto režīmu nodokļu maksātāja [preču] piegādes kādam citam nodokļu maksātājam Kopienas teritorijā [preču] izcelsmes valstī ir atbrīvotas no PVN atbilstoši Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punktam. Saskaņā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu nevis piegādētājs, bet saņēmējs galapunkta valstī maksā PVN par iegādēto Kopienas teritorijā.

24. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu dalībvalstis garantē katram nodokļu maksātājam priekšnodokļa atskaitīšanas vai atmaksājuma tiesības tiklī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto mērķiem, kuru apgrozījums saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļu ir atbrīvots [no nodokļa], proti, no nodokļa par pakalpojumiem, kurus nodokļu maksātājs ir saņēmis kā iepriekš veiktus pakalpojumus saistībā ar piegādi Kopienas teritorijā.

25. Pirmajā mirklī šāds noteikums izbrūna, jo tādējādi tiesībām atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādēto precēm vai pakalpojumiem, ir prasīts, lai to iegādes izdevumi veidotu daļu no cenām par tādējiem darījumiem, par kuriem iepriekš ir samaksāts PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (10).

26. Tātad 17. panta 3. punkta b) apakšpunkts pilnībā atbilst sistēmai, saskaņā ar kuru uzliek

nodokli tirdzniecībā starp dalībvalstīm, kā to secinājumos liet *Eurodental* (11) ir paudis arī ģenerālvokāts Ruiss Harabo Kolomers. Šajā normā ir ģemts vārds princips, ka nodokļu uzlikšanas tiesības pāriet galapunkta valstij, un tā nodrošina, ka arī par iepriekš sniegto pakalpojumu pievienoto vērtību piemēro nodokli tajā valstī, kur attiecīgā prece vai pakalpojums tiek pārstrādāts; tas atbilst PVN kā pārveidājamā nodokļa raksturam (12).

2) “De minimis” režīms

27. Atsevišķām maza apjoma piegādēm Kopienas teritorijā piemēro pašus noteikumus, kurus es kopā gribētu saukt par *de minimis* režīmu. Nosacījumi šo pašo noteikumu piemērošanai ir visai sarežģīti, un tos var ietekmēt arī dažādu variantu izmantošana.

28. Vienkāršoti sakot, atšķirībā no tālu piegāžu vispārīgiem noteikumiem par piegādes vietu tiek atzīta vieta, kurā prece atrodas sūtījuma vai piegādes beigās. Līdz ar to galapunkta valstī nodokli ir jānomaksā *piegādātājam*, nevis *pircējam*, kā ir paredzēts parastajā tirdzniecības režīmā Kopienas teritorijā. Tādējādi *de minimis* piegādes nodokļu maksātājiem citā dalībvalstī liel mērā ir pielīdzinātas pārrobežu piegādēm, ko veic nodokļu maksātājs galapatērētājam. Konkrēti šis pašais režīms ir noteikts šādi.

29. Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otro daļu kopā ar 1.a punktu preču iegāde Kopienas teritorijā ir atbrīvota no nodokļiem, ja persona, kas iegādājusies preci, veic tikai tādās piegādes, par kurām nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu, un ja nodokļu maksātāja Kopienas teritorijā veiktas preču iegādes kopējā summa vienā kalendrajā gadā nav lielāka par summu, ko nosaka dalībvalstis. Šā kopējā summa nedrīkst būt mazāka par ECU 10 000, tagad attiecīgi EUR 10 000. Turklāt attiecīgais nodokļu maksātājs katrai vai iepriekšējai kalendrajai gadā nedrīkst izmantot 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta trešajā daļā paredzēto iespēju izvēlēties parasto režīmu (nodokļa uzlikšana par iegādām Kopienas teritorijā).

30. Sestās direktīvas 28.b panta B daļas 1. punktā Kopienas teritorijā piegādātājam precēm, kuras saskaņā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otro daļu ir atbrīvotas no nodokļiem, par piegādes vietu ir noteikta galapunkta valsts. Tāu šādas juridiskās sekas ir spēkā attiecībā uz precēm, par kurām neuzliek akcīzes nodokli, – tādā ar zobu protēzēm, – tikai tad, ja šādu piegāžu kopējā summa vienā dalībvalstī katrai vai arī iepriekšējai kalendrajai gadā nepārsniedz ECU/EUR 100 000; dalībvalstis šo robežu var samazināt arī līdz ECU/EUR 35 000 (28.b panta B daļas 2. punkts). Tāu arī tādā gadījumā piegādātājs var izvēlēties piemērot parasto režīmu.

31. *De minimis* režīmu papildina Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta otrā daļa. Šā norma paredz, ka preču piegādes Kopienas teritorijā atšķirībā no parastā režīma nav atbrīvotas no PVN gadījumā, ja par šo preču atbilstošo iegādi nav jāmaksā nodoklis saskaņā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otro daļu.

32. Attiecībā uz priekšnodokļa atskaitēšanu par piegādātāja galapunkta valstī veiktajām piegādēm Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka ir jāveic šo darījumu salīdzinājums ar attiecīgajam darbībā valsts teritorijā. Ja tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu pastāv veicot galīgos darījumus, tad tādās pašas tiesības pastāv arī attiecībā uz ārvalstu darījumiem, kuros iepriekš sniegti pakalpojumi.

3) Kurš režīms ir piemērojams pamata lietā

33. Komisija, atbildot uz vienu no Tiesas jautājumiem, ir paudusi viedokli, ka pamata lietā ir piemērojams *de minimis* režīms.

34. Tomēr līgumā sniegti prejudiciāli nolikumumu par to nav sniegts viennozīmīgs skaidrojums.

Pirmkārt, *Hoge Raad* otrajā prejudiciālajā jautājumā skaidri līdz interpretēt Sestās direktivas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu saistībā ar piegādi, ja tās saskaņā ar Sestās direktivas 28.b panta B daļas 1. punkta pirmo ievilkumu tiek uzskatītas par notikušām citā dalībvalstī. Tas norāda uz *de minimis* režīmu.

35. Otrkārt, iesniedzējtiesa lūguma pamatojumā atsaucas uz lietu *Eurodental* un apgalvo, ka minētajā lietā uzdotais jautājums par Sestās direktivas 17. panta 3. punkta b) apakšpunkta interpretāciju ir būtisks arī šajā lietā. Taču šī norma attiecas tikai uz tādām piegādēm Kopienas teritorijā, uz kurām attiecas parastais režīms.

36. Komisija savu viedokli pamato galvenokārt ar pašas veikto iesniedzējtiesas lūgumu minēto faktu analīzi.

37. Šajā sakarā ir jākonstatē, ka tiesvedībā sākotnēji attiecās uz paziņojumu par nodokļu maksājuma apmēru par laika posmu no 1996. gada 1. janvāra līdz 1998. gada 31. decembrim NLG 117 530 apmērā (atbilst aptuveni EUR 53 000). Ja pieņem, ka galapunkta valsts vidējā PVN likme ir 19 %, tad attiecīgā Kopienas teritorijā veikto piegāžu kopējā summa atbilst aptuveni EUR 279 000.

38. Tomēr no minētajiem pamata lietas faktiskajiem apstākļiem nevar secināt, kā piegādes sadalītos pa dažādiem nodokļu gadiem un galapunkta valstīm. Neskaidrs ir arī tas, vai un attiecīgi kuras valstis ir izmantojušas iespēju samazināt 28.b panta B daļā paredzēto robežu līdz ECU/EUR 35 000. Visbeidzot, nav zināms, kāds bija piegāžu apjoms iepriekšējā kalendrajā gadā un vai VDP neizvēlējās piemērot parasto režīmu.

39. Turklāt no faktiem, kas izklāstīti lūgumā sniegt prejudiciālu nolikumu, nevar nešaubīgi secināt, vai VDP klienti sniedza tikai tādus pakalpojumus, kas nedeva tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, vai arī viņi neizmantoja iespēju maksāt nodokli par preču piegādi Kopienas teritorijā. Katrā ziņā tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu būtu tiem zobārstiem, kam VDP ir veikusi piegādes, kuri ir reģistrēti dalībvalstīs, kas izmanto pārejas noteikumus, kuri paredzēti 28. panta 1. punkta a) apakšpunktā kopā ar E pielikumu.

40. Tādējādi noskaidrot, kurš no abiem režīmiem ir piemērojams šajā lietā, ir valsts tiesu uzdevums. Tā kā priekšnodokļa atskaitēšana [abos gadījumos] ir reglamentēta atšķirīgi, tad turpmāk abos variantos pārbaudīšu, kāda ietekme ir tam, ka saskaras noteikumi par tirdzniecību Kopienas teritorijā un zobu protēžu piegāžu atbrīvojums no nodokļa valsts teritorijā.

B – *Par attiecībām starp noteikumiem par tirdzniecību Kopienas teritorijā un zobu protēžu piegāžu atbrīvojumu no nodokļa valsts teritorijā*

1) 1. pieņēmums: parastais režīms piemērojams attiecībā uz piegādi Kopienas teritorijā

41. Saskaņā ar Sestās direktivas 28.c panta A daļas a) punktu piegādes Kopienas teritorijā ir atbrīvotas no PVN. Tomēr 17. panta 3. punkta b) apakšpunktā saistībā ar piegādi Kopienas teritorijā ir dotas tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, nekādā veidā to nepiesaistot piegādes priekšmetam.

42. Ja šīs normas tiek piemērotas vispirms, tad atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu nebūtu vajadzīga, jo nebūtu svarīgi kvalificēt piegādi saskaņā ar Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktu paredzēto kritēriju. Nozīmīgi būtu vienīgi tas, ka tiek veikta tādā piegādē Kopienas teritorijā, kura saskaņā ar 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu pamato tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu.

43. Tomēr šāds risinājums rada problēmu, ka piegādes valsts teritorijā var būt neizdevīgāk salīdzinājumā ar piegādēm Kopienas teritorijā, kas var radīt konkurences izkropojumus.
44. Ja galapunkta valstī valsts teritorijā veiktas piegādes ir atbrīvotas no nodokļa atbilstoši 13. pantam, tad saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta B daļas a) punktu arī iegādes Kopienas teritorijā ir atbrīvotas no nodokļa. Tādējādi nodokļu maksātājs var veikt piegādi saviem klientiem citā dalībvalstī, un tiem nekādā formā nav jāveic PVN maksājums. Tomēr piegādētājs var atskaitīt priekšnodokli, jo tas ir veicis piegādi Kopienas teritorijā.
45. Nodokļu maksātājs, kurš ir reģistrēts galapunkta valstī, saskaņā ar 13. pantu arī var veikt piegādes, nemaksājot nodokļu. Taču saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu tam nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu.
46. Pēc manām domām, šā problēma būtu jārisina tā, ka priekšnodokļa atskaitīšana saistībā ar piegādēm Kopienas teritorijā tiek garantēta tikai tad, ja par šākotnājo piegādi galapunkta valstī faktiski tiek uzlikts nodoklis.
47. Turpretī ģenerālvokāts Ruiss-Harabo Kolomers secinājumos lietā *Eurodental* piedāvā citu variantu. Viņš uzskata, ka priekšnodokļa atskaitīšana saistībā ar piegādi Kopienas teritorijā nav iespējama, ja par attiecīgo darījumu, balstoties uz 13. pantu, "tā rakstura dēļ" nav uzliekams nodoklis (13). Šajā lietā iesaistītās valdības un Komisija arī uzskata, ka atbrīvojums saskaņā ar 13. pantu ir pārkāpts par piegāžu Kopienas teritorijā atbrīvojumu.
48. Attiecīgo noteikumu tekstā nav rodams skaidrs pamatojums šādi pieejai. Daudz lielākā mērā pret pirmo 13. panta A daļā minēto atbrīvojuma piemērošanu liecina šīs normas ievaddaļā skaidri paredzētais nosacījums: "Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstīs atbrīvo [...]". Rodas šaubas, vai zobu protēžu piegādes ir jāuzskata par atbrīvotām [no nodokļa] to rakstura dēļ, lai gan Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktā kopā ar E pielikumu ir atļauta nodokļa uzlikšana par šādu pakalpojumu.
49. Attiecībā uz savu izvēli to pieeju ģenerālvokāts Ruiss-Harabo Kolomers min vēl divus argumentus. Pirmkārt, viņš lūdz arī kļūst Komisijai šajā lietā norādā uz Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta c) apakšpunktu. Šī norma piešķir tiesības atskaitīt priekšnodokli attiecībā uz atsevišķiem, saskaņā ar 13. panta B daļu [no nodokļa] atbrīvotiem pakalpojumiem, ja darbības tiek veiktas ārpus Kopienas teritorijas. Pēc ģenerālvokāta un Komisijas uzskatiem šī norma būtu lieka, ja šos atbrīvojumus, tiklīdz to aptvertie pakalpojumi iegūst starptautisku mērogu, arī nepastarpināti varētu balstīt uz 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu.
50. Šis arguments mani nepārliecina. 17. panta 3. punkta c) apakšpunktā minētajos Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) un d) punktu pirmajā lūdz piektajā daļā paredzētajos atbrīvojumos runa ir par apdrošināšanas pakalpojumiem un finanšu pakalpojumiem, kas ir saistīti ar preču piegādēm trešo valstu teritorijā. Turpretī 17. panta 3. punkta b) apakšpunkts aptver pašas preču piegādes uz citām dalībvalstīm vai trešajām valstīm. No tā izriet, ka b) un c) apakšpunkti attiecas uz pilnīgi atšķirīgiem pakalpojumiem un neviens no abiem noteikumiem nevar padarīt otru noteikumu lieku.
51. Otrkārt, ģenerālvokāts Ruiss-Harabo Kolomers min Komisijas argumentu un norādā, ka atbrīvojumi varētu radīt konkurences izkropojumus valstī, kurā ir reģistrēti uzņēmumi, ja tie varētu atskaitīt priekšnodokli par zobu protēžu piegādēm Kopienas teritorijā, kamēr citiem uzņēmumiem, kuri veic attiecīgās piegādes valsts teritorijā šajā pašā valstī, nebūtu tiesību atskaitīt priekšnodokli.

52. Ar šaj? zi?? es nevaru piekrist savam kol??im. Tikt?l, cikt?l k?ds uz??mums veic p?robežu pieg?des uz k?du citu dal?bvalsti, tas nekonkur? ar uz??mumiem, kuri darbojas savas valsts iekš?j? tirg?. Daudz liel?k? m?r? konkurences attiec?bas starp pieg?d?m Kopienas teritorij? un pieg?d?m valsts teritorij? past?v galapunkta valst?. Lai nov?rstu konkurences krop?ošānu, ir j?nodrošina, ka uz š?m pieg?d?m galapunkta valst? tiek attiecin?ti vien?di nodok?u uzlikšanas noteikumi.

53. Šo faktu ?ener?ladvok?ts Ruiss?Harabo Kolomers sav? pied?v?taj? risin?jum? ne?em v?r?. Vi?a risin?jums atseviš?os gad?jumos, piem?ram, liet? *Eurodental* un, iesp?jams, ar? liet? *VDP*, var izrais?t gan PVN neitralit?tes pamatprincipa p?rk?pumu, gan ar? š??rš?us pre?u apritei Kopienas teritorij?.

54. Liet? *Eurodental* ir apskat?ts jaut?jums, vai Luksemburg? re?istr?tam uz??mumam ir ties?bas atskait?t priekšnodokli saist?b? ar zobu prot?žu pieg?di V?cij?. Luksemburg? saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunktu zobu prot?žu pieg?des, kuras veic zobu tehni?i, ir atbr?votas no PVN, bet V?cij? par š?d?m pieg?d?m atbilstoši Sest?s direkt?vas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktam kop? ar E pielikumu uzliek nodok?us.

55. Ja zobu prot?žu pieg?des izcelsmes valst? prim?ri tiktu atbr?votas, pamatojoties uz 13. pantu, tad t?dam uz??mumam k? *Eurodental* neb?tu ties?bu atskait?t priekšnodokli, lai gan par š? uz??muma veiktaj?m pieg?d?m galapunkta valst? faktiski ir j?maks? nodoklis. Sekas tam b?tu t?das, ka attiec?b? uz pieg?d?m Kopienas teritorij? papildus gal?gajai cenai proporcion?lajam PVN tiktu piem?rots ar? atlikušais PVN par iepriekš sa?emtajiem pakalpojumiem.

56. Tas ir pretrun? ar PVN neitralit?tes pamatprincipu, kas ir pamat? noteikumiem par priekšnodok?a atskait?šanu. Ties?bas atskait?t priekšnodokli ir PVN sist?mas neat?emama sast?vda?a, ko princip? nevar ierobežot (14). Atskait?jumu m?r?is ir piln?b? mazin?t uz??m?jam maks?jam? vai samaks?t? PVN nastu visas saimniecisk?s darb?bas laik?. Š?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?u nastu neatkar?gi no saimniecisk?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem, bet ar nosac?jumu, ka par pašu min?to saimniecisko darb?bu princip? ir uzliekams PVN (15).

57. K? ir aprakst?ts Pirm?s direkt?vas 2. pant?, gala pat?r?t?jam ir j?veic pakalpojuma v?rt?bai tieši proporcion?ls nodok?a maks?jums, lai par daž?dos posmos iepriekš sa?emtajiem pakalpojumiem netiktu vair?kk?rt uzlikts nodoklis. Izmantojot ?ener?ladvok?ta Ruisa?Harabo Kolomera pieeju, par iepriekš sa?emtajiem pakalpojumiem nodoklis tiktu uzlikts dubult? un kop?j? nodok?u nasta vairs neb?tu proporcion?la cenai, k?du maks? gala pat?r?t?js (16).

58. Turkl?t Tiesa iest?jas ar? par neitralit?tes principa iev?rošanu, saska?? ar kuru l?dz?g?m prec?m un pakalpojumiem, kas savstarp?ji konkur?, attiec?b? uz PVN nedr?kst piem?rot atš?ir?gus nodok?a uzlikšanas noteikumus (17). Apl?kojot to prec?z?k, š?di saprasts neitralit?tes pamatprincips ir tikai ?pašs visp?r?j? vienl?dz?bas principa formul?jums (18). Ar? šis pamatprincips b?tu p?rk?pts, ja k?ds galapunkta valst? re?istr?ts zobu tehni?is par iepriekš sa?emtajiem pakalpojumiem samaks?to PVN var?tu atskait?t, bet citam zobu tehni?im, kurš veic pieg?des Kopienas teritorij? no k?das citas dal?bvalsts uz to pašu galapunkta valsti, b?tu liegtas ties?bas atskait?t priekšnodokli.

59. Tas, ka pieg?d?m valsts teritorij? un ar t?m konkur?još?m pieg?d?m Kopienas teritorij? tiek piem?roti atš?ir?gi nodok?u noteikumi, kav? ar? pre?u br?vu apriti, kas ir garant?ta EKL 28. pant?, jo dubulta nodok?a uzlikšana par iepriekš sa?emtiem pakalpojumiem sad?rdzina zobu prot?žu importu no cit?m dal?bvalst?m. Šo kav?kli rada pieg?žu Kopienas teritorij? izcelsmes valsts, kas liedz priekšnodok?a atskait?šanu, lai gan par attiec?go s?kotn?jo pakalpojumu galapunkta valst?

faktiski ir j?maks? nodok?i.

60. Turpretim ?ener?ladvok?ts Ruiss?Harabo Kolomers, t?pat k? Komisija, uzskata, ka probl?ma rodas tikai no t?, ka galapunkta valsts piem?ro iz??muma [noteikumus]. Piln?gas saska?ošanas tr?kums nedr?kst izrais?t to, ka izcelsmes valsts – liet? *Eurodental* – Luksemburgas – valsts kasei ar vienpus?ju galapunkta valsts – V?cijas – l?mumu tiek rad?ts finansi?ls apgr?tin?jums.

61. Protams, ir v?lams, ka PVN sist?ma tiek saska?ota p?c iesp?jas plaš?k un novecojušie iz??mumi tiek atcelti. Tikm?r, kam?r tiesiski š?di iz??mumi past?v, ir j?cenšas samazin?t no tiem izrietoš?s negat?v?s sekas attiec?b? uz iekš?jo tirgu un, galvenok?rt, attiec?b? uz katru nodok?u maks?t?ju pat tad, ja atseviš?os gad?jumos samazin?s k?das dal?bvalsts nodok?u ie??mumi.

62. Lietas *Eurodental* piem?r? atspogu?ot?s probl?mas var?tu rasties ar? šaj? liet?, ja par zobu prot?žu pieg?d?m, kuras veic starpnieks, lai gan pamat? saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunktu b?tu uzskat?mas par pakalpojumiem, kas ir atbr?voti no nodok?iem, tom?r daž?s galapunkta valst?s, kur?s *VDP* veic pieg?des Kopienas teritorij?, saska?? ar Sest?s direkt?vas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu kop? ar E pielikumu tiktu uzlikts nodoklis.

63. Š?d? gad?jum? min?tos neitralit?tes pamatprincipa p?rk?pumus un pre?u br?vas aprites ierobežojumus var nov?rst t?d?j?di, ka izcelsmes valsts attiec?b? uz t?d?m pieg?d?m Kopienas teritorij?, par kur?m galapunkta valst? faktiski ir j?maks? nodoklis, pie?auj priekšnodok?a atskait?šanu par iepriekš sa?emtiem pakalpojumiem, kas saist?ti ar š?m pieg?d?m, vai priekšnodok?a atmaks?šanu.

64. Pirmk?rt, to nosaka nep?rprotam? Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta b) apakšpunkta teksta redakcija. Otrk?rt, pieg?žu Kopienas teritorij? sist?mas lo?ikai un PVN k? pat?ri?a nodok?a raksturam atbilst tas, ka nodok?i tiek iekas?ti tikai pat?ri?a valst?. Turpretim izcelsmes valstij kopum? nav nek?du ties?bu uz PVN iekas?šanu par pakalpojumiem, par kuriem galapat?r?t?ji maks? cit? valst?.

65. *VDP* nor?da ar? uz š?du probl?mu: t? k? N?derlande atbr?vojumus valsts teritorij?, p?c *VDP* uzskatiem, ir nepareizi attiecin?jusi uz zobu prot?žu pieg?d?m, ko veic starpnieki, un t?d?? liedz atskait?t priekšnodokli attiec?b? uz š?m pieg?d?m, tad *VDP* ir neizdev?g?k? st?vokl? sal?dzin?jum? ar starpniekiem, kuri veic pieg?des N?derland? no cit?m dal?bvalst?m. Valst?s, kur?s ir re?istr?ti *VDP* konkurenti, priekšnodok?a atskait?šana ir at?auta, jo t?s uzskata, ka starpnieku pieg?des neietilpst atbr?vojumu piem?rošanas jom?.

66. Šaj? sakar? gan j?konstat?, ka *VDP* konkurentiem piem?rot? nodok?u rež?ma likum?ba to re?istr?cijas valst? nav š?s lietas priekšmets. T?pat š?s lietas priekšmets nav *VDP* veikto pieg?žu valsts teritorij? atbr?vojums un atteikums atskait?t priekšnodokli attiec?b? uz š?d?m pieg?d?m. Daudz str?d?g?ks ir vien?gi jaut?jums par to, vai *VDP* ir ties?bas atskait?t priekšnodokli par pieg?d?m Kopienas teritorij?. Šaj? sakar? noteicošais ir tas, vai galapunkta valst? par pieg?d?m Kopienas teritorij? pretnostat?tajai pre?u ieg?dei Kopienas teritorij? tiek uzlikti nodok?i.

67. Noslīgums vīl ir jāmin, ka manis piedāvātais risinājums pilnībā atbilst spriedumam lietā *Debouche* (19). Šis sprieduma pamats bija turpmāk minētie fakti. Debušs [*Debouche*] ir Beļģijā reģistrēts advokāts, kurš Nīderlandē, izmantojot izpirkuma nomu (līzingu), iegādājās automašīnu, kuru viņš izmantoja tikai savām profesionālajām vajadzībām Beļģijā. Beļģijā, piemērojot Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta b) apakšpunktu kopā ar F pielikuma 2. punktu, advokāta pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN, bet Nīderlandē par šādiem pakalpojumiem uzliek nodokli.

68. Tiesa ir nospriedusi, ka šāds gadījums nepastāv nekādas tiesības uz PVN kā priekšnodokļa atgāšanu par izpirkuma nomu iegādātu automašīnu. Tā kā par advokāta pakalpojumiem valstī, kur tie tiek sniegti – attiecīgajā gadījumā – Beļģijā – netiek uzlikts PVN, tad nevar atskaitīt nodokli par iepriekš saņemtiem pakalpojumiem, kuri ir saņemti citā dalībvalstī. Tā tas ir arī gadījumā, ja valstī, kur ir saņemti iepriekšējie pakalpojumi, par attiecīgajiem sēkotnījumiem pakalpojumiem uzliek nodokli.

69. Minētais spriedums skaidri parāda, ka priekšnodokļa atskaitēšanai svarīgākais ir tas, kādi nodokļu noteikumi tiek piemēroti sēkotnījumiem pakalpojumiem valstī, kur tie tiek laisti tirgū. Ja tie šajā valstī – pat ja tas notiek tikai pamatojoties uz pārejas noteikumiem – tiek atbrīvoti no nodokļiem, tad priekšnodokļa atskaitēšana ir jāatsaka.

70. Ja uz starpnieku veiktām zobu protēžu piegādēm netiktu attiecināts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta atbrīvojums, tad šajā lietā atšķirībā no lietas *Eurodental* nerastos kolīzija starp atbrīvojumu bez priekšnodokļa atskaitēšanas saskaņā ar 13. pantu un piegāžu Kopienas teritorijā atbrīvojumu ar priekšnodokļa atskaitēšanu. Pareizi transponējot šos noteikumus attiecīgās galapunkta valstīs, izcelsmes valstī bez grūtībām varētu atļaut priekšnodokļa atskaitēšanu par iepriekš saņemtajiem pakalpojumiem saistībā ar piegādēm Kopienas teritorijā saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu.

2) 2. pieņēmums: *de minimis* režīma piemērošana attiecībā uz piegādēm Kopienas teritorijā

71. Piegādēm Kopienas teritorijā, uz kurām attiecas *de minimis* režīms, tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu ir atkarīgas no tā, vai uz šiem darījumiem būtu attiecināma priekšnodokļa atskaitēšana, ja tie tiktu veikti valsts teritorijā.

72. Attiecībā uz šo piegāžu Kopienas teritorijā grupu a) apakšpunktā manā izpratnē paredzēti pilnīgi atšķirīgi noteikumi nekā b) apakšpunktā. Tā vietā, lai ņemtu vērā nodokļu noteikumus galapunkta valstī, kā tas ir vispārpieņemts, ievērojot piegāžu Kopienas teritorijā sistēmiskos apsvērumus, a) apakšpunktā ir paredzēts ņemt vērā valsts teritorijā spēkā esošos noteikumus.

73. Šāda atšķirība no b) apakšpunkta tomēr ir attaisnota, pamatojoties uz attiecīgo piegāžu *de minimis* raksturu. Ja attiecībā uz neregulāru piegādēm par mazām summām būtu jākonstatē, vai galapunkta valstī pastāv ar nodokli apliekama piegāde un līdz ar to – tiesības atskaitīt priekšnodokli, tad rastos nesamērīgi liela administratīvā slodze.

74. Ar šodā gadījumā pastāv risks, ka var notikt nodokļa neitralitātes pamatprincipa pārkāpumi un preču brīvas aprites ietekmēšana, ja zobu protēzes tiek piegādātas uz tām dalībvalstīm, kurās, piemērojot Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu kopā ar E pielikuma 2. punktu, par attiecīgajām piegādēm uzliek nodokli. Kā skaidri izriet no 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta, likumdevējs to ir izvēlējies, lai kopumā pārlietu neapgrātinātu nodokļu procedūru *de minimis* piegāžu gadījumā un šādi neradītu šķēršļus tirdzniecībai Kopienas teritorijā daudz lielākā skaitā gadījumu.

75. Attiecībā uz šo lietu rodas jautājums, kā ir jārīkojas, piemērojot 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu, ja piegādātāja reģistrācijas valsts nav pareizi transponējusi direktīvu un piešķir atbrīvojumus darījumiem, par kuriem saskaņā ar Direktīvu ir jāuzliek nodoklis. Uz šo jautājumu es atbildēju vēlāk (20), kad bēšu tuvāk aplūkojusi Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta interpretāciju.

C – Par pirmo prejudiciālo jautājumu

76. Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts attiecas uz zobu protēžu piegādēm, ko veic nodokļu maksātājs, kurš pats nav zobārstu vai zobu tehniķis.

77. Saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta tekstu atbrīvojums attiecas tikai uz zobu protēžu piegādi, ko veic zobārsti vai zobu tehniķi. 13. pantā paredzētie atbrīvojumi ir jāinterpretē šauri, jo tie ir izņēmumi no pamatprincipa, ka PVN tiek iekasēts par katru piegādi un pakalpojumu (21). Jau tādēļ vien nav iemesla paplašināt šīs normas piemērošanas jomu vairāk, nekā tas ir noteikts normas tekstā.

78. Turklāt šaura, uz tekstu vērstā interpretācija atbilst arī šā noteikuma jēgai un mērķim. Atšķirībā no citiem, it īpaši 13. panta B daļā paredzētajiem atbrīvojumiem, 13. panta A daļas atbrīvojuma piemērošanas joma kopumā ir saistīta ar prasību ne tikai attiecībā uz pakalpojuma priekšmetu, bet arī uz pakalpojuma sniedzēja personību.

79. Attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu Tiesa nesen spriedumā apvienotajās lietās *Solleveld* un *van den Hout/van Eijnsbergen* (22) ir atzinusi, ka prasība attiecībā uz piegādātāja personību ir jānodrošina, ka atbrīvojumi ir spēkā tikai attiecībā uz medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko veic personas, kurām ir atbilstoša profesionālā kvalifikācija.

80. Sabiedrības interesēs paredzētajiem medicīnas pakalpojumu atbrīvojumiem ir jānodrošina, ka šie pakalpojumi sabiedrībai ir pieejami un tos nesadrdzina PVN (23). Sabiedrības interesēs ir tikai tādus medicīnas pakalpojumu atbrīvojums no nodokļa, kurus veic kvalificēts personāls (24). Tas attiecas ne tikai uz medicīniskās aprūpes sniegšanu saskaņā ar c) apakšpunktu, bet arī uz zobu protēžu piegādēm saskaņā ar e) apakšpunktu.

81. Turklāt saistībā ar šo lietu atklāts var palikt jautājums, vai minētie atbrīvojumi ir spēkā vienīgi gadījumos, ja zobu tehniķis, kas veic piegādi, arī pats ir izgatavojis zobu protēzi. Ja višķi piegādē zobu protēzi, ko ir izgatavojusi kāda trešā persona, tad, pamatojoties uz profesionālo kvalifikāciju, višķi katrā ziņā var novērtēt, vai attiecīgais izstrādājums atbilst nepieciešamajai kvalitātei. Turklāt višķi var konsultēt zobārstu, kurš veic zobu protēžu pasūtījumu, un vajadzības gadījumā – papildus apstrādāt zobu protēzes, kā arī pieņemt un izskatīt sādžības.

82. Tas ir īpaši svarīgi, ja attiecīgā zobu protēzi ir izgatavojis zobu tehniķis kādā trešajā valstī, kuras prasības attiecībā uz profesionālo kvalifikāciju nav nosakamas, neiegstot papildu

informāciju. Turklāt šādā gadījumā var būt arī sarežģīti uzlabot jau izgatavotu zobu protēzi.

83. Nevar gan izslēgt, ka atsevišķos gadījumos personas, kuras nav zobu tehniķi, ar laiku apgūst nepieciešamās iemašas, lai varētu izpildīt arī piegādāt saistītos uzdevumus. Nevar arī apgalvot, ka zobu protēzes, kuras ir izgatavotas kādā trešajā valstī un kuras Kopienas teritorijā pārdod starpnieks, principā neatbilstu Kopienā noteiktajiem kvalitātes standartiem. Tomēr, lai vispārīgi nodrošinātu, ka atbrīvojumu var piemērot tikai tādā piegādātājam, kuras atbilst izvirzītajām kvalitātes prasībām, ir lietderīgi noteikt, ka šādas piegādes var veikt tikai kvalificēti zobārsti (vai zobu tehniķi).

84. Nodokļu neitralitātes pamatprincips nav pretrunā ar šādu 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta interpretāciju. Saskaņā ar judikatūru šis pamatprincips aizliedz attiecībā uz vienu dienu un tādēļ savstarpīgi konkurējošiem pakalpojumiem piemērot atšķirīgus PVN noteikumus (25).

85. Atbrīvojuma pamats ir neapstrīdams likumdevēja vērtējums, ka tikai zobu tehniķiem vai zobārstiem ir nepieciešama profesionālā kvalifikācija, kas kopumā var garantēt, ka viņu piegādātās zobu protēzes atbilst nepieciešamajai kvalitātei. Tāda starpnieka pakalpojumi, kuram nav attiecīgās profesionālās kvalifikācijas, netiek uzskatīti par līdzvērtīgiem [pakalpojumiem], un tāpēc nodokļu neitralitātes dēļ uz tiem nav jāattiecinā tie paši noteikumi.

86. Tādējādi uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta atbrīvojums attiecas tikai uz piegādātājam, kuras ir veikuši paši zobu tehniķi vai zobārsti.

D – Par otro prejudiciālo jautājumu

87. Hoge Raad otro jautājumu uzdod tikai gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša un atbrīvojuma piemērošanas joma attiecas arī uz zobu protēžu piegādātājam, ko veic starpnieki.

88. Šis jautājums ir balstīts uz izpratni, ka svarīgs priekšnodokļa atskaitēšanas aspekts attiecībā uz piegādātājam Kopienas teritorijā ir tas, kādi noteikumi tiek attiecināti uz sēkotnījumiem darījumiem piegādes izcelsmes valstī. Tieši tas izriet arī no Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta, kuru iesniedzējtiesa ir lūgusi interpretēt saistībā ar šo jautājumu. Ja tomēr tiktu piemērots parastais nodokļu režīms, tad 17. panta 3. punkta – katrā ziņā b) apakšpunkta – interpretācija patiešām būtu svarīgākais jautājums.

89. Attiecībā uz izklāstītajām neskaidrībām par to, kurš no režīmiem ir jāpiemēro, es atkal vēļtos piedāvāt atbildi uz abiem pieņēmumiem, lai gan iesniedzējtiesa nav lūgusi interpretēt 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu. Lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi, Tiesa var uzskatīt par nepieciešamu ņemt vērā Kopienas tiesību aktus, kurus iesniedzējtiesa prejudiciālajos jautājumos nav minējusi (26).

1) 1. pieņēmums: parastā režīma piemērošana attiecībā uz piegādātājam Kopienas teritorijā

90. Kā jau iepriekš minēts (27), saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu pastāv tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu saistībā ar piegādātājam Kopienas teritorijā, kuras saskaņā ar 28.c panta A daļu ir atbrīvotas no PVN. Tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu pastāv tad, ja zobu protēžu piegādes galapunkta valstī saskaņā ar Direktīvu tiek uzskatītas par piegādātājam, kuram ir uzliekams nodoklis, jo tās neveic zobu tehniķis vai zobārsti.

91. Tādā gadījumā ir iespējams atskaitīt priekšnodokli par tādām zobu protēžu piegādātājam,

kuras saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunktu ir atbr?votas no PVN, bet kur?m galapunkta valst?, piem?rojot Sest?s direkt?vas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu kop? ar E pielikuma 2. punktu, uzliek nodokli.

2) 2. pie??mums: *de minimis* rež?ma piem?rošana attiec?b? uz pieg?d?m Kopienas teritorij?

92. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu priekšnodokli par valsts teritorij? sa?emtiem pakalpojumiem var atskait?t, ja šie pakalpojumi tiek izmantoti dar?jumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punkt? min?taj?m saimnieciskaj?m darb?b?m, kas veikti cit? valst? un par kuriem b?tu ties?bas uz nodok?u atskait?šanu, ja šie dar?jumi tiktu veikti š?s valsts teritorij?.

93. No t? izriet, ka nepast?v ties?bas atskait?t priekšnodokli par zobu prot?žu pieg?d?m uz k?du citu dal?bvalsti, uz kur?m attiecas Sest?s direkt?vas 28.b panta B da?a kop? ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otro da?u, ja pieg?žu veic?ja re?istr?cijas valst? š?s pieg?des saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunktu ir atbr?votas no PVN.

94. Tom?r nav skaidrs, k?das sekas ir priekšnodok?a atskait?šanai, ja pieg?d?t?ja re?istr?cijas valsts nav pareizi transpon?jusi 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunktu un atbr?vojums aptver Direkt?v? neietvertus dar?jumus. Tas ir v?rojams N?derlandes ties?bu aktos, saska?? ar kuriem no nodok?iem tiek atbr?votas zobu prot?žu pieg?des, ko veic starpnieki, kuri paši nav zobu tehni?i vai zob?rsti.

95. Ja nav nek?du iesp?ju valsts ties?bas interpret?t atbilst?gi Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunktam, tad katrs indiv?ds var tieši atsaukties uz Direkt?vu, lai ieg?tu ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu. Gan Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkts, gan 17. panta 1. un 2. punkts šaj? zi?? ir pietiekami prec?zi (28). Tom?r nav iesp?jama "nesam?r?ga (asimetriska) atsaukšan?s" uz Direkt?vu, proti, nodok?u maks?t?js princip? nevar, balstoties uz Direkt?vu, izvirz?t pras?bas par priekšnodok?a atskait?šanu, nesamaks?jot nodokli par s?kotn?jiem dar?jumiem.

96. Viens no galvenajiem PVN sist?mas pamatprincipiem ir t?ds, ka ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par iepriekš ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem, paredz, ka to ieg?des izdevumi veido da?u no cenās par t?diem dar?jumiem, par kuriem j?maks? PVN un kuri dod atskait?šanas ties?bas (29). Ja turpretim viens nodok?u maks?t?js sniedz pakalpojumus otram nodok?u maks?t?jam, kurš tos izmanto t?d?m darb?b?m, par kur?m uzliek nodokli, tad otram nodok?u maks?t?jam nav ties?bu atskait?t samaks?to priekšnodokli, iz?emot gad?jumus, kas skaidri noteikti attiec?gaj?s direkt?v?s (30).

97. Attiec?b? uz pieg?d?m *valsts teritorij?*, kas atbr?votas no nodok?a Direkt?vas nepareizas transpon?šanas d??, šis pamatprincips b?tu p?rk?pts, ja attiec?b? uz š?m pieg?d?m priekšnodok?a atskait?šana tom?r b?tu iesp?jama. Lai, pamatojoties uz Direkt?vu, var?tu atskait?t priekšnodokli, nodok?u maks?t?jam vienlaic?gi ir j?pieprasa, lai tas tiktu uzskat?ts par nodok?a maks?t?ju (31). Turkl?t valsts procesu?laj?m ties?b?m ir j?nodrošina, ka katram indiv?dam ir iesp?jas ?stenot no Direkt?vas izrietoš?s ties?bas. Turpret? neb?tu pie?emams t?ds risin?jums, ka nodok?u maks?t?jam no Direkt?vas interpret?cijas rodas t?das priekšroc?bas, kas ir pretrun? ar pašas Direkt?vas pamatprincipiem.

98. Attiec?b? uz *p?rrobežu pieg?d?m* saska?? ar *de minimis* rež?mu, par kuru ir š? lieta, situ?cija ir pavisam cit?da. Par š?d?m pieg?d?m *faktiski* neuzliek nodokli pieg?d?t?ja re?istr?cijas valst?, jo uzskata, ka š?s pieg?des ir veiktas galapunkta valst?. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu administrat?vo proced?ru vienk?ršošanas nol?kos priekšnodok?a atskait?šanu tikai *fikt?vi* piem?ro attiec?g?m darb?b?m valsts teritorij?.

99. Ja balstās uz to, ka dalībvalstis ir atbilstoši transponējušas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktu, tad attiecīgās piegādes galapunkta valsts kopumā būtu jāuzskata par tādām, par kurām ir jāmaksā nodokļi, un saskaņā ar izklāstītajiem pamatprincipiem priekšnodokļa atskaitēšana būtu pamatota. Šeit nevar būt ne runas par nesamērīgu atsaukšanos uz Direktīvu.

100. Tādēļ, piemērojot 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu, nebūtu fiktīvi jābalstās uz to, kādi noteikumi saskaņā ar valsts tiesību aktiem, kuras nav transponētas atbilstīgi Direktīvai, tiek piemēroti attiecīgajiem darījumiem. Drīzāk fiktīvi būtu jāpieņem un jājauc, kādi nodokļu noteikumi, *pareizi transponējot* Direktīvu, valsts teritorijā tiktu piemēroti attiecīgajiem darījumiem.

101. Šāds risinājums vairumā gadījumu novērš nodokļu neitralitātes principa pārkāpumus. Jo tas tiktu pārkāpts, ja piegādātāja reģistrācijas valstī priekšnodokļa atskaitēšana tiktu liegta, lai gan zobu protēžu piegādes, ko veic starpnieks, atbilstoši Direktīvas noteikumiem galapunkta valsts netiek klasificētas kā no nodokļiem atbrīvotas piegādes. Neatskaitot priekšnodokli iepriekš saņemtajiem pakalpojumiem, nodoklis tiktu uzlikts dubult, kas kavētu arī pārrobežu tirdzniecību.

102. Tādējādi attiecībā uz priekšnodokļa atskaitēšanu par piegādātāja valsts teritorijā un piegādātāja citā dalībvalstī piemēro atšķirīgus noteikumus. Taču arī piegādes valsts teritorijā un piegādes valstī neatrodas vienāds stāvoklis, jo par piegādātāja galapunkta valstī – tātad kās ir atkarīgas no Direktīvas pareizas transponēšanas – faktiski uzliek nodokli, kamēr attiecīgās piegādes valsts teritorijā, pārējot Direktīvas normas, ir atbrīvotas no nodokļa.

V – Secinājumi

103. Pamatojoties uz iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, iesaku Tiesai uz *Hoge Raad* prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze ir interpretējams tādā veidā, ka šājs tiesību normā ietvertie piegāžu atbrīvojumi neattiecas uz zobu protēžu piegādātāju, ko veic starpnieks, kurš pats nav zobu tehniķis vai zobārst.

2) Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu nodokļu maksātājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu vai atmaksēšanu par zobu protēžu piegādātāja Kopienas teritorijā, kuras saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmo daļu ir atbrīvotas no nodokļiem, ja par atbilstošo Kopienas iekšējā preču iegādi galapunkta valstī uzliek nodokli, jo šī valsts, pamatojoties uz Direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu kopā ar E pielikuma 2. punktu, par attiecīgajiem darījumiem uzliek nodokli.

Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu nodokļu maksātājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu vai atmaksēšanu par piegādātāju, kuras saskaņā ar Sestās direktīvas 28.b panta B daļu kopā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otro daļu tiek veiktas citās dalībvalstīs, ja pastāv tiesības atskaitēt priekšnodokli par šā m darbības tād, ja tās ir veiktas valsts teritorijā. Tiesības atskaitēt priekšnodokli šādā gadījumā pastāv arī tad, ja, pārējot Sesto direktīvu, piegāde valsts teritorijā tiek uzskatīta par darījumu, kas ir atbrīvots no nodokļiem.

1 – Oriģinālvārdi – vācu.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – Šaj? sakar? skat. ?ener?ladvok?ta Ruisa?Harabo Kolomera [*Ruiz?Jarabo Colomer*] 2006. gada 22. j?nija secin?jumus (2006. gada 7. decembra spriedums, Kr?jums, I?11479., I?11482. lpp.).

4 – Padomes 1967. gada 11. apr??a Direkt?va 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV 71, 1301. lpp.).

5 – Saska?? ar to p?rejas periods ilgst I?dz 28. pant? paredz?to noteikumu atcelšanai, kas attiec?b? uz min?tajiem dar?jumiem I?dz šim br?dim v?l nav noticis.

6 – Direkt?va, kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK nol?k? atcelt fisk?l?s robežas (OV L 376, 1. lpp.).

7 – Padomes 1992. gada 14. decembra Direkt?vas 92/111/EEK, ar ko groza Direkt?vu 77/388/EEK un ievieš vienk?ršošanas pas?kumus attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodok?iem (OV L 384, 47. lpp.), redakcij?; k??das labojums – OV 1993, L 197, 57. lpp.

8 – Šis aspekts šobr?d konkr?t?k ir reglament?ts Padomes 2005. gada 17. oktobra Regulas (EK) Nr. 1777/2005, ar ko nosaka ?stenošanas pas?kumus Direkt?vai 77/388/EEK par kop?ju pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?mu (OV L 288, 1. lpp.), 22. pant?, kurš šaj? liet? nav piem?rojams laika zi??.

9 – Direkt?vas 92/111 redakcij? (min?ta 7. zemsp?tras piez?m?).

10 – 2005. gada 26. maija spriedums liet? C?465/03 *Kretztechnik* (Kr?jums, I?4357. lpp., 35. punkts) ar nor?di uz 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?98/98 *Midland Bank* (*Recueil*, I?4177. lpp., 30. punkts), 2001. gada 22. febru?ra spriedumu liet? C?408/98 *Abbey National* (*Recueil*, I?1361. lpp., 28. punkts) un 2001. gada 27. septembra spriedumu liet? C?16/00 *Cibo Participations* (*Recueil*, I?6663. lpp., 31. punkts).

11 – Min?ti 3. zemsp?tras piez?m?, 34. punkts. S?k?k par pieg?žu Kopienas teritorij? un pre?u ieg?žu Kopienas teritorij? sist?mu skat. manus 2005. gada 10. novembra secin?jumus liet? C?245/04 *EMAG Handel Eder* (2006. gada 6. apr??a spriedums, Kr?jums, I?3227., I?3230. lpp., 19.–25. punkts).

12 – Skat. secin?jumus liet? *Eurodental* (min?ti 3. zemsp?tras piez?m?, 27. punkts), k? ar? Pirm?s direkt?vas 2. pantu, kurš ir cit?ts šo secin?jumu 4. punkt?.

13 – Secin?jumi liet? *Eurodental* (min?ti 3. zemsp?tras piez?m?, 35. punkts).

14 – Skat. it ?paši 1995. gada 6. j?lija spriedumu liet? C?62/93 *BP Soupergaz* (*Recueil*, I?1883. lpp., 18. punkts), 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s C?110/98 I?dz C?147/98 *Gabfrisa u.c.* (*Recueil*, I?1577. lpp., 43. punkts) un spriedumu liet? *Kretztechnik* (min?ts 10. zemsp?tras piez?m?, 33. punkts).

15 – Spriedums liet? *Kretztechnik* (min?ts 10. zemsv?tras piez?m?, 34. punkts) ar nor?d?m uz 1985. gada 14. febru?ra spriedumu liet? 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts), 1998. gada 15. janv?ra spriedumu liet? C?37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I?1. lpp., 15. punkts), spriedumu liet? *Gabalfrisa u.c.* (min?ts 14. zemsv?tras piez?m?, 44. punkts), spriedumu liet? *Midland Bank* (min?ts 10. zemsv?tras piez?m?, 19. punkts) un spriedumu liet? *Abbey National* (min?ts 10. zemsv?tras piez?m?, 24. punkts).

16 – Skat. secin?jumu liet? *Eurodental* 16. zemsv?tras piez?mi (min?ti 3. zemsv?tras piez?m?).

17 – 1999. gada 7. septembra spriedums liet? C?216/97 *Gregg* (*Recueil*, I?4947. lpp., 20. punkts), 2005. gada 17. febru?ra spriedums apvienotaj?s liet?s C?453/02 un C?462/02 *Linneweber* un *Akritidis* (Kr?jums, I?1131. lpp., 24. punkts) un 2006. gada 12. janv?ra spriedums liet? C?246/04 *Turn- und Spotunion Waldburg* (Kr?jums, I?589. lpp., 33. punkts).

18 – 2006. gada 27. apr??a spriedums apvienotaj?s liet?s C?443/04 un C?444/04 *Solleveld* un *van den Hout?van Eijnsbergen* (Kr?jums, I?3617. lpp., 35. punkts). Attiec?b? uz ?o skat. ar? 40. punktu manos 2005. gada 15. decembra secin?jumos ?aj?s apvienotaj?s liet?s (Kr?jums, I?3619. lpp.).

19 – 1996. gada 26. septembra spriedums liet? C?302/93 *Debouche* (*Recueil*, I?4495. lpp.).

20 – Skat. ?o secin?jumu 94. un turpm?kos punktus.

21 – 2002. gada 10. septembra spriedums liet? C?141/00 *Kügler* (*Recueil*, I?6833. lpp., 28. punkts), 2003. gada 20. novembra spriedums liet? C?307/01 *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services* (*Recueil*, I?13989. lpp., 52. punkts) un 2005. gada 26. maija spriedums liet? C?498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello* (Kr?jums, I?4427. lpp., 29. punkts).

22 – Min?ts 18. zemsv?tras piez?m?, 37. punkts, ar nor?d?m uz spriedumu liet? *Kügler* (min?ts 21. zemsv?tras piez?m?, 27. punkts).

23 – Spriedums liet? *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services* (min?ts 21. zemsv?tras piez?m?, 58. punkts) ar nor?di uz 2001. gada 11. janv?ra spriedumu liet? C?76/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I?249. lpp., 23. punkts) un spriedumu liet? *Kügler* (min?ts 21. zemsv?tras piez?m?, 29. punkts).

24 – Skat. secin?jumus apvienotaj?s liet?s *Solleveld* un *van den Hout?van Eijnsbergen* (min?ti 18. zemsv?tras piez?m?, 39. punkts).

25 – Skat. 17. zemsv?tras piez?m? min?tos nol?mumus, k? ar? 2003. gada 23. oktobra spriedumu liet? C?109/02 Komisija/V?cija (*Recueil*, I?12691. lpp., 20. punkts), spriedumu liet? *Kingscrest Associates* un *Montecello* (min?ts 21. zemsv?tras piez?m?, 54. punkts), k? ar? spriedumu apvienotaj?s liet?s *Solleveld* un *van den Hout?van Eijnsbergen* (min?ts 18. zemsv?tras piez?m?, 39. punkts).

26 – Skat. it ?paši 1986. gada 20. marta spriedumu liet? 35/85 *Tissier* (*Recueil*, 1207. lpp., 9. punkts), 1990. gada 27. marta spriedumu liet? C?315/88 *Bagli Pennacchiotti* (*Recueil*, I?1323. lpp., 10. punkts), 1999. gada 18. novembra spriedumu liet? C?107/98 *Teckal* (*Recueil*, I?8121. lpp., 39. punkts) un 2002. gada 7. novembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?228/01 un C?289/01 *Bourrasse* un *Perchicot* (*Recueil*, I?10213. lpp., 33. punkts).

27 – 41. un turpm?kie punkti.

28 – Par netiešu Sest?š direkt?vas piem?rošanu skat. visp?r?gi: 2001. gada 18. janv?ra spriedumu liet? C?150/99 *Stockholm Lindöpark* (*Recueil*, I?493. lpp., 31. punkts); it ?paši par nodok?u atbr?vojumu saska?? ar 13. pantu: 1982. gada 19. janv?ra spriedumu liet? 8/81 *Becker* (*Recueil*, 53. lpp., 49. punkts) un par 17. panta 1. un 2. punktu: spriedumu liet? *BP Soupergaz* (min?ts 14. zemsp?tras piez?m?, 34. punkts).

29 – Skat. nor?des 10. zemsp?tras piez?m?.

30 – 1995. gada 6. apr??a spriedums liet? C?4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I?983. lpp., 28. punkts) un spriedums liet? *Debouche* (min?ts 19. zemsp?tras piez?m?, 16. punkts).

31 – K? ?ener?ladvok?ts Darmons [*Darmon*] savos 1993. gada 30. j?nija secin?jumos liet? C?63/92 *Lubbock Fine* (1993. gada 15. decembra spriedums, *Recueil*, I?6665. lpp., 19. punkts) jau ir izskaidrojis, pien?kums maks?t nodokli kop? ar ties?b?m atskait?t priekšnodokli nodok?u maks?t?jam var rad?t priekšroc?bas.