

GENERALINIO ADVOKATO

JÁN MAZÁK IŠVADA,

pateikta 2011 m. birželio 28 d.(1)

Byla C-218/10

Likviduojama bendrovė ADV Allround Vermittlungs AG

prieš

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(*Finanzgericht Hamburg* (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva — 9 straipsnio 2 dalies e punkto aiškinimas — Aprašymas personalu — Aprašymas vairuotojais, kurie nėra darbinti paslaugų teikėjo — Paslaugų teikimo vieta — Grąžinimas“

I – **Įvadas**

1. 2010 m. balandžio 20 d. nutartimi, kuriu Teisingumo Teismas gavo 2010 m. gegužės 6 d., *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas, Vokietija) pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismui pateiktą prejudicinius klausimus dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2) (toliau – Šeštoji direktyva) aiškinimo.
2. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas byloje tarp likviduojamos bendrovės *ADV Allround Vermittlungs AG* (toliau – *ADV Allround*) ir *Finanzamt Hamburg-Bergedorf* (Hamburgo-Bergedorfo mokesčių inspekcija) dėl prievolės mokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už 2005 m. atsižvelgiant į užsienyje esančių klientų aprašymo savarankiškai dirbančiais sunkvežimių vairuotojais paslaugų teikimo vietą.
3. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės pirmiausia nori išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad sūvoka „aprašymas personalu“ apima ir aprašinį savarankiškai dirbančiais asmenimis, kurie nėra darbinti šių paslaugų teikimo verslininko.
4. Antra, jis nori sužinoti, ar remiantis Šeštosios direktyvos nuostatomis nacionalinės procesinės teisės nuostatos turi užtikrinti, jog vienas ir tas pats sandoris, kurį šioje byloje sudaro paslaugų teikimas, siekiant apmokestinti PVM būtų vertinamas vienodai paslaugų teikimo ir paslaugų gaunimo apmokestinamojo asmens atžvilgiu, taip pat jis prašo konsultacijos dėl laikotarpio, per kurį pastarasis asmuo gali atskaityti pirkimo mokestį už gautą paslaugą.

II – Teisinis pagrindas

A – Šeštoji direktyva

5. Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje „Paslaugų teikimas“ šioje byloje nagrinėjama klausimais numatyta:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigėjas savo verslą arba turi nuolatinį būstinę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės būstinės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.

2. Tačiau:

<...>

e) toliau nurodytą paslaugų, teikiamų klientams, steigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, steigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra steigėjas savo verslą arba turi nuolatinį verslo vietą, kuri teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<...>

– apžeminimas personalu,

<...>“

6. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės atskaitų atsiradimas ir apimtis“ išdėstytos šios bylai svarbios nuostatos:

„<...>

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

a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą pridėtinės vertės mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

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

<...>“

B – Susijusi nacionalinė teisė

7. Iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) redakcijos 3a straipsnyje, kuriuo reglamentuojama kitų paslaugų teikimo vieta, šioje byloje nagrinėjama klausimais numatyta:

1 dalies pirmas sakiny:

„Atsižvelgiant į 3b ir 3f straipsnius, kitos paslaugos suteikiamos verslininko veiklos vykdymo vietoje.

<...>“

3 dalies pirmas sakiny:

„Jei vienos iš 4 dalyje nurodytų kitų paslaugų gavėjas yra verslininkas, nukrypstant nuo 1 dalies, kita paslauga suteikiama gavėjo verslo vietoje.

<...>“

„4 dalis:

<...> Kitos paslaugos, kaip tai suprantama pagal 3 dalį, yra:

<...> 7) aprūpinimas personalu.

<...>.“

III – Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

8. Kaip nurodyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, šioje byloje aptariamais 2005 metais *ADV Allround* komercinė veikla sudarė vežėjų Vokietijoje ir užsienio valstybėse, konkrečiai kalbant – Italijoje (Pietų Tirolyje), aprūpinimas savarankiškai dirbančiais sunkvežimių vairuotojais.

9. Su vairuotojais bendavo sudaromos sutartys raštu – „tarpininkavimo sutartys“. Prireikus vairuotojo, vežėjai užsisakydavo paslaugas iš *ADV Allround* telefonu.

10. Vairuotojai už savo darbą – vežėjų suteiktą sunkvežimių vairavimą – imdavo užmokestį iš *ADV Allround*, o ši pateikdavo sąskaitas vežėjams už aprūpinimą vairuotojais, taikydama kainos skirtumą nuo 8 % (už ilgalaikius darbus) iki 20 % (už vienkartinius darbus).

11. Iš pradžių *ADV Allround* išrašydama sąskaitas ne Vokietijoje esantiems klientams, kaip antai šioje byloje Italijos vežėjams, nenurodydavo apyvartos mokesčio, nes, jos nuomone, suteiktos paslaugos buvo „aprūpinimas personalu“, kaip jis suprantamas pagal *UStG* 3a straipsnio 4 dalies 7 punktą, ir todėl paslaugų teikimo, taigi ir apmokestinimo, vieta buvo Italija, kur buvo įsisteigę šios paslaugų gavėjai.

12. 2006 m. liepos 3 d. patikrinimo akte, surašytame atlikus specialų apyvartos mokesčio, *ADV Allround* sumokėto už 2005 m. 1–3 ketvirčius, patikrinimą, Hamburgo Bergedorfo mokesčių inspekcija išreiškė nuomonę, kad „aprūpinimas personalu“, kaip tai suprantama pagal anksčiau

nurodyt? nuostat?, apima leidim? naudotis tik pa?ios bendrov?s darbuotojais (darbuotoj? nuom?) ir tod?l paslaug? suteikimo vieta yra ten, kur *ADV Allround* vykdo veikl?, t. y. Vokietijoje.

13. Tod?l Italijoje esantiems klientams i?rašomose s?skaitose *ADV Allround* taip pat ?m? nurodyti tuo metu galiojus? 16 % apyvartos mokest?. Be to, ji pateik? patikslintas s?skaitas už visas 2005 m. suteiktas paslaugas, kuriose nurod? apyvartos mokest?, manydama, kad Italijoje esantiems klientams apyvartos mokestis bus gr?žintas ir kad, neatsižvelgiant ? papildom? administravim?, susijus? su gr?žinimo proced?ra, režimo, pagal kur? sandoriai apmokestinami Vokietijoje, taikymas vis tiek b?t? ekonomiškai neutralus.

14. Ta?iau *Bundeszentralamt für Steuern* (Federalin? centrin? mokes?i? inspekcija), atsakinga už prašym? d?l pirkimo mokes?io gr?žinimo administravim?, kitaip nei Hamburgo?Bergedorfo mokes?i? inspekcija, nusprend?, kad *UStG* 3a straipsnio 4 dalies 7 punkte pateikta „apr?pinimo personalu“ s?voka apima šioje byloje aptariam? apr?pinim? vairuotojais. Jos nuomone, d?l to šie sandoriai Vokietijoje buvo neapmokestinami, apyvartos mokestis patikslintose s?skaitose nurodytas neteis?tai, tod?l jis negal?jo b?ti gr?žintas. Visi asmen? prašymai gr?žinti apyvartos mokest? buvo atmesti.

15. Tod?l Italijos klientai atsisak? *ADV Allround* toliau mok?ti jos s?skaitose nurodyt? apyvartos mokest?. *ADV Allround* tuo metu 16 % aukštesn?mis kainomis negal?jo t?sti veiklos rinkoje, nes klientai niekaip negal?jo susigr?žinti pirkimo mokes?io ir tod?l tur?jo prisiimti j? kaip realias išlaidas. Kadangi *ADV Allround* marža buvo 8–20 %, ji sustabd? komercin? veikl? ir dabar yra likviduojama.

16. *Finanzgericht Hamburg*, kuriam buvo pateiktas ieškinys, nurodo, kad, pirma, n?ra aišku, ar s?voka „apr?pinimas personalu“, kuri vartojama tiek Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte, tiek *UStG* 3a straipsnio 4 dalies 7 punkte, kuriuo nurodyta direktyvos nuostata yra ?gyvendinama Vokietijos teis?je, apima tik nesavarankiškai dirban?ius darbuotojus, t. y. dirban?ius pagal darbo sutart?, ar ir savarankiškai dirban?ius asmenis, pavyzdžiui, sunkvežimi? vairuotojus šioje byloje. Ta?iau jis teigia, kad d?l praktini? sunkum?, su kuriais susiduriama norint atskirti pagal darbo sutart? dirban?ius bei savarankiškai dirban?ius asmenis ir norint paslaug? gav?jui pateikti tinkam? su tuo susijus? ?rodym?, atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos tiksl? supaprastinti paslaug? teikim? Europos vidaus rinkoje, galima manyti, kad apr?pinimas savarankiškai dirban?iais asmenimis turi b?ti ?trauktas ? „apr?pinimo personalu“ s?vok?.

17. Antra, kadangi, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nuomone, turi b?ti laikoma, kad, pirma, apmokestinimas ir prievol? mok?ti mokest? ir, antra, teis? atskaityti pirkimo mokest?, yra iš esm?s susij?, jis kelia klausim?, ar tas ryšys materialin?je teis?je turi atspind?ti procesin?je teis?je ir kaip – konkre?iai kalbant, ar ryšys tarp su tuo pa?iu sandoriu susijusio apmokestinimo ir atskaitos reiškia, kad iš esm?s prieštaringi sprendimai neturi b?ti priimami ir (jeigu taip) kaip to pasiekti.

18. Tre?ia, jis pažymi, kad Teisingumo Teismas dar n?ra pri?m?s sprendimo d?l Vokietijos teis?je numatyto tik šeši? m?nesi? laikotarpio, skai?iuojant nuo kalendorini? met?, kuriais atsirado teis? susigr?žinti mokest?, pabaigos, per kur? paslaug? gav?jas gali pateikti prašym? atskaityti mokest?. Neaišku, ar pagal Šešt?j? direktyv? ir atsižvelgiant ? teisinio saugumo bei veiksmingumo principus toks laikotarpis gali baigtis prieš priimant sprendim? d?l paslaug? teik?jo apmokestinimo ir jo prievol?s mok?ti mokest?.

19. Tokiomis aplinkyb?mis *Finanzgericht Hamburg* sustabd? bylos nagrin?jim? ir pateik? Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari?

apyvartos mokesčių? statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Direktyva 77/388) 9 straipsnio 2 dalies e punkto šešta trauka (vėliau – iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112) 56 straipsnio 1 dalies f punktas) turi būti aiškinama taip, kad „apropinimas personalu“ taip pat apima ir aprėpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, kurie nėra darbinti paslaugas teikiančio verslininko?

2. Ar Direktyvos 77/388 17 straipsnio 1 dalis, 2 dalies a punktas, 3 dalies a punktas ir 18 straipsnio 1 dalies a punktas (dabar – Direktyvos 2006/112 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas, 169 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas) turi būti aiškinami taip, kad nacionalinės procesinės teisės nuostatos turi užtikrinti, jog vienos ir tos pačios paslaugos apmokestinimas ir pareiga mokėti už ją mokesti būtų vertinami vienodai paslaugų teikiančio ir paslaugų gaunančio verslininko atžvilgiu, net jei juos kontroliuoja skirtingos mokesčių tarnybos?

Tik jei atsakymas į 2 klausimą yra teigiamas:

3. Ar Direktyvos 77/388 17 straipsnio 1 dalis, 2 dalies a punktas, 3 dalies a punktas ir 18 straipsnio 1 dalies a punktas (dabar – Direktyvos 2006/112 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas, 169 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas) turi būti aiškinami taip, kad terminas, per kurį paslaugos gavėjas gali prašyti atskaityti pirkimo mokestį už gautą paslaugą, nesibaigia, kol nėra sprendimo dėl paslaugų teikiančio verslininko apmokestinimo ir jo pareigos mokėti mokestį?“

IV – Teisinė analizė

A – Pirmasis klausimas

20. Pateikdamas pirmąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad sūvoka „apropinimas personalu“ apima ir aprėpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, kurie nėra darbinti tokios paslaugų teikėjo.

1. Pagrindinės šalies pozicijos

21. Nagrinėjamoje byloje rašytines pastabas pateikė Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija. 2011 m. kovo 30 d. įvykusiame posėdyje dalyvavo šios šalies ir ADV *Allround* atstovai.

22. Vokietijos vyriausybė ir Komisija laikosi nuomonės, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte tvirtinta sūvoka „apropinimas personalu“ neapima aprėpinimo savarankiškai dirbančiais asmenimis, kurie nėra darbinti šias paslaugas teikiančio verslininko, todėl atsakymas į pirmąjį klausimą turėtų būti neigiamas.

23. Šios šalys iš esmės teigia, kad paprastai sūvoka „personalas“ veikiausiai yra susijusi su paslaugų teikėjo darbiniais darbuotojais. Tokį aiškinimą patvirtina tai, kad ši sūvoka panašia reikšmė vartojama Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje, 6 straipsnio 2 dalyje ir 13 straipsnio A skirsnio k punkte, kurie turi būti aiškinami vienodai, taip pat kitose Europos Sąjungos (toliau – ES) teisės srityse. Be to, jeigu turėtų būti aiškinama, kad sūvoka „apropinimas personalu“ apima aprėpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, būtų griunama Šeštosios direktyvos 9 straipsnio sistema ir nebūtų pasiektas jo tikslas.

24. ADV *Allround*, priešingai, teigia, kad į pirmąjį klausimą reikėtų atsakyti teigiamai. Nuomonė, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas yra susijęs ir su aprėpinimu

savarankiškai dirbančiais asmenimis, jos manymu, paprastai grindžiama teisinio saugumo ir tvarkomumo sumetimais. Ji nesutinka, kad dėl tokio aiškinimo paslaugų teikėjui gali atsirasti galimybės manipuluoti ir vengti mokesčių.

2. Vertinimas

25. Pirmiausia reikia pasakyti, kad man neatrodo, jog vien iš pažodinio Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto aiškinimo būtų galima spręsti, ar šioje nuostatoje nurodytas „aprašymas personalu“ apima aprašymą savarankiškai dirbančiais asmenimis, apie kurį kalbama šioje byloje.

26. Šiuo klausimu pažymėtina, kad, pirma, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto redakcijose bent jau kai kuriomis kalbomis vartojama bendresnė „personalo“ sąvoka arba atitinkamos sąvokos (pavyzdžiui, redakcijoje vokiečių kalba – „Personal“, redakcijoje prancūzų kalba – „personnel“, redakcijoje ispanų kalba – „personal“), o ne konkretnė sąvoka, pavyzdžiui, „darbuotojas“, ir kad todėl ši bendra sąvoka nebūtinai yra susijusi su nesavarankiškai dirbančiais asmenimis.

27. Be to, antra, priešingai nei pagrįsdamos savo argumentus nurodo Komisija ir Vokietijos vyriausybė, jokių būdu nėra galutinai nustatyta, kad „personalo“ sąvoka veikiau yra susijusi su santykiais tarp paslaugų teikėjo ir asmenų, kuriais aprašomas paslaugų gavėjas, negu su santykiais tarp tokių asmenų ir paslaugų gavėjo. Kitaip tariant, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte pateikta „aprašymo personalu“ sąvoka nebūtinai apibūdina paslaugas, kurias teikdamas apmokestinamasis asmuo aprašina kitą asmenį savo personalu, o visiškai gali būti, kad pagrindinis tokių paslaugų savybė yra tai, kad toks kitas asmuo yra aprašomas personalu arba darbo jėga, nepaisant sutartinio santykio tarp tokių paslaugų teikėjo ir asmenų, kuriais aprašomas paslaugų gavėjas, pobūdžio.

28. Taip pat pažymėtina, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte pateiktos „personalo“ sąvokos reikšmė nebūtinai yra tokia pati kaip jos reikšmė kitose šios direktyvos nuostatose arba juo labiau kituose ES teisės aktuose, nes reikia atsižvelgti į kiekvieną konkrečią nuostatą, kurioje vartojama ši sąvoka.

29. Taigi Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies nuostatos, kuriose vartojamas žodis „darbuotojai [personalas]“ ir kurias šiuo klausimu cituoja Komisija, yra skirtos užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys, prekes arba paslaugas naudojančys savo arba savo personalo privatiems poreikiams tenkinti, būtų vertinami taip pat kaip ir galutiniai vartotojai(3), o Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis yra dalis taisyklės, kuriomis siekiama visiškai kitokio tikslo, t. y. nustatyti, kuri vieta laikoma paslaugų teikimo vieta.

30. Todėl taip pat reikia apsvarstyti, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas, atsižvelgiant į šios nuostatos kontekstą ir šią taisyklę, kurios dalis ji yra, tikslus(4), turi būti aiškinamas taip, kad aprašymas savarankiškai dirbančiais asmenimis (kaip šioje byloje) taip pat yra „aprašymas personalu“, kuris turi būti apmokestinamas šalyje, kur yra steigėjas paslaugų gavėjas.

31. Visų pirma reiktų priminti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje tvirtintos taisyklės, pagal kurias nustatoma, kuri vieta apmokestinimo požiūriu turi būti laikoma paslaugų teikimo vieta – ši taisyklė tikslas yra išvengti jurisdikcijos kolizijų, dėl kurių gali pasitaikyti dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo atvejų(5).

32. Šiuo klausimu 9 straipsnio 1 dalyje tvirtinta bendroji taisyklė, pagal kuri paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur yra sistėigų paslaugų teikėjas(6).
33. Pažymėtina, kad pačia šia taisykle nukrypstama nuo griežto teritorialumo principo ir ji, kaip nurodė Teisingumo Teismas, yra fikcija, nes pagal ją (siekiant paprastumo)(7) laikoma, kad paslaugų teikimo vieta yra paslaugų teikėjo verslo arba sistėigimo vieta, nepaisant to, kur iš tikrųjų teikiamos paslaugos(8).
34. Tačiau kalbant apie specifines paslaugas, kurioms, statymų leidėjo manymu, netinka taisyklė, kad paslaugos teikiamos paslaugų teikėjo verslo arba sistėigimo vietoje, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje numatyti keli konkretūs atvejai, kuriais laikoma, kad paslaugos teikiamos kliento sistėigimo vietoje(9).
35. Kalbant apie santykį tarp Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 ir 2 dalių, taip pat pažymėtina, kad Teisingumo Teismas nuosekliai laikosi nuomonės, jog 9 straipsnio 1 daliai jokių būdu nėra teikiama pirmenybė 9 straipsnio 2 dalies atžvilgiu, t. y. pastaroji nuostata nėra išimtis, kuri turi būti aiškinama siaurai(10).
36. Priešingai, kiekvienu atveju, kaip antai šioje byloje, kai užsienyje esantys apmokestinamieji asmenys aprėpinami savarankiškai dirbančiais sunkvežimių vairuotojais, būtina patikrinti, ar tokia situacija nėra vienas iš Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje numatytų atvejų, t. y. (šios bylos aplinkybomis), ar ji nėra šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte nurodytas „aprėpinimas personalu“. Jeigu ne, – ji patenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies taikymo sritį(11).
37. Šiuo klausimu pirmiausia pažymėtina, kad apskritai Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies tikslas, remiantis Šeštosios direktyvos septinta konstatuojamąja dalimi, yra nustatyti specialią sistemą apmokestinamųjų asmenų vienas kitam teikiamų paslaugų atveju, kai paslaugų kaina traukiama į prekių kainą(12).
38. Kalbant apie šį bendresnį tikslą, aprėpinimo personalu (šioje byloje – aprėpinimo sunkvežimių vairuotojais) sėnaudos traukiamos į paslaugų gavėjo gaminamų prekių arba teikiamų paslaugų kainą(13), nepaisant to, ar personalas, kuriuo aprėpinama, yra paslaugų teikėjo darbuotojai, ar (kaip nagrinėjamu atveju) aprėpinama savarankiškai dirbančiais asmenimis, kuriuos su paslaugų teikėju sieja tik tarpininkavimo sutartys.
39. Be to, antra, nors pačioje Šeštojoje direktyvoje nėra nurodyta konkreči priežastis, kodėl būtent aprėpinimas personalu yra trauktas tarp šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje nurodytų paslaugų kategorijų, vis dėlto teisės aktų leidėjas akivaizdžiai manė, kad nedera laikyti, jog tokios paslaugos pagal bendrąją Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje tvirtintą taisyklę apmokestinimo požiūriu yra teikiamos paslaugų teikėjo verslo arba sistėigimo vietoje(14). Priešingai, teisės aktų leidėjas laikėsi požiūrio, kad aprėpinimo personalu paslaugų gavėjo, pagal kurio nurodymus ir kurio kontroliuojami tokie asmenys atlieka savo darbą, verslo arba sistėigimo vieta yra labiausiai susijusi vieta ir todėl ji turi būti atsižvelgiama apmokestinimo požiūriu nustatant teritorinę jurisdikciją dėl tokių paslaugų.
40. Atsižvelgiant į šias aplinkybes taip pat atrodo, kad nėra objektyvi priežastis (toki priežastis nėra nurodžiusios ir Komisija bei Vokietijos vyriausybės), dėl kurių nustatant apmokestinimo vietą aprėpinimo personalu reikėtų skirstyti pagal tai, ar asmenys, kuriais aprėpinama, yra paslaugų teikėjo darbuotojai, ir dėl kurių ši ypatybė turėtų būti Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte nurodytos „aprėpinimo personalu“ paslaugos požymis.
41. Priešingai, galima būtų teigti, kad jeigu manoma, jog yra būtina nukrypti nuo Šeštosios

direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje tvirtintos bendrosios taisyklės ir laikyti, kad personalu yra aprūpinama paslauga gavėjo verslo arba sistėigimo vietoje, kai tokie asmenys lieka paslaugų teikėjo darbuotojais, tuomet požiūris, jog ši vieta yra apmokestinimo vieta, atrodo juo labiau pagrįstas tais atvejais, kai asmenys, kuriais aprūpinama, nėra paslaugų teikėjo darbuotojai, todėl yra ne taip glaudžiai susiję su juo ir su jo verslo arba sistėigimo vieta.

42. Be to, kaip teisingai pastebi ADV *Allround*, toks aiškinimas labiau atitinka Šeštosios direktyvos 9 straipsnio tikslą užtikrinti racionalų teisį apmokestinimą atribojimą, nes juo remiantis labiau supaprastinamas administravimas, išvengiama praktinių problemų ir padidinamas teisinis saugumas gyvendinant šiame straipsnyje tvirtintas kolizines normas(15), negu tokiu atveju, jeigu aprūpinant darbo jėgą apmokestinimo vieta turėtų būti nustatoma pagal tai, ar asmenys, kuriais aprūpinama, yra paslaugų teikėjo darbuotojai, ar savarankiškai dirbantys asmenys, nepaisant to, kad abiejų šių paslaugų tikslas vienodas.

43. Galiausiai negalima pritarti Vokietijos vyriausybės argumentui, kad savarankiškai dirbantys vairuotojus traukus Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte nurodytos „aprūpinimo darbuotojais“ sąvokos apibrėžtą savarankiškai dirbantiems asmenims galėtų atsirasti galimybė manipuliuoti arba pasirinkti vienos ir tos pačios paslaugos apmokestinimo vietą, kaip antai nagrinėjamą vairavimo paslaugą, atsižvelgiant į tai, ar tokias paslaugas jie teikia per tarpininką.

44. Taikant, be kita ko, Šeštojoje direktyvoje tvirtintas apmokestinimo vietos taisyklės, kiekvienas sandoris turi būti objektyviai apibrėžtas ir priskirtas tam tikrai kategorijai, atsižvelgiant į visas jo savybes ir į aplinkybes, kuriomis jis vyksta(16).

45. Taigi tokiomis, kaip antai pagrindinės bylos, aplinkybomis reikia nustatyti, ar pagrindinė nagrinėjamą paslaugą savybė arba tikslas yra darbo jėgos (šioje byloje – sunkvežimių vairuotojų) suteikimas apmokestinamajam asmeniui – tokiu atveju sandoris turėtų būti apibūdinamas kaip aprūpinimas personalu – ar tiesiog paslaugų teikėjo transporto paslaugų teikimas – tokiu atveju aprūpinimas darbuotojais arba savarankiškai dirbančiais subrangovais yra tokia paslaugų teikimo dalis. Be to, tokiomis aplinkybomis paprastai sudaromi keli atskiri sandoriai, kurie apmokestinimo požiūriu turi būti nagrinėjami atskirai – pavyzdžiui, savarankiškai dirbantys sunkvežimių vairuotojai teikia paslaugas tarpininkui arba personalu aprūpinamajam asmeniui pagal tarpininkavimo sutartį, toks tarpininkas teikia paslaugas užsienyje esantiems vežėjams ir galiausiai tokie vežėjai galbūt teikia paslaugas savo klientams.

46. Iš visų išdėstytų aplinkybių galima daryti išvadą, kad pirmąjį prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti, jog Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad „aprūpinimas personalu“ apima ir aprūpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, kurie nėra darbinti tokia paslaugų teikėjo.

B – Antrasis klausimas

47. Pateikdamas antrąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės nori išsiaiškinti, ar (arba kiek) Šeštoji direktyva, ypač jos su teise susijusiomis nuostatomis, reikalaujama, kad nacionalinės procesinės teisės nuostatos užtikrintų, kad vienos ir tos pačios paslaugos apmokestinimas ir pareiga mokėti už ją mokestį būtų vertinami vienodai paslaugų teikiančio ir paslaugų gaunančio verslininko atžvilgiu, net jeigu juos kontroliuoja skirtingos mokesčių tarnybos, ir kad taip būtų išvengiama prieštarų sprendimų arba tokie sprendimai būtų panaikinami.

1. Pagrindinės šalies pozicijos

48. Komisijos teigimu, nacionaline procesine teise būtų užtikrinti, kad apmokestinimo PVM

požiūriu vienas ir tas pats sandoris būtų vertinamas vienodai susijusi paslaugų teikiančio ir jį gaunančio asmens atžvilgiu.

49. Ji pažymi, kad valstybių narių procesinė autonomija negali būti tokia didelė, kad keltų grėsmę pagrindinei teisei? PVM atskait? ir gr?žinim?, kuri yra skirta visiškai išlaisvinti verslininkus nuo PVM, mok?tino arba sumok?to vykdant vis? j? ekonomin? veikl?, naštos ir taip užtikrinti visišk? bet kurios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralum?.

50. Komisija nurodo, kad valstyb?s nar?s, atsižvelgdamos ? savo lojalaus bendradarbiavimo pareig?, privalo vengti situacij?, kurioms esant d?l skirting? mokes?i? tarnyb? nesutampan?io požiūrio apmokestinamiesiems asmenims gali būti neleidžiama atskaityti arba susigr?žinti vis? sumok?t? PVM. Tod?l b?tina koordinuoti šias skirtingas mokes?i? tarnybas ir teismines institucijas, kurios gali tur?ti atitinkam? kompetencij? pagal nacionalin? teis?.

51. *ADV Allround* iš esm?s sutinka su Komisija ir pirmiausia remiasi PVM neutralumo ir teisinio saugumo principais. Konkrečiai kalbant, ji mano, kad kitos susijusios mokes?i? tarnybos tur?t? gal?ti ?stoti ? nacionalinio teismo nagrin?jam? byl?.

52. Vokietijos vyriausyb? gin?ija š? teigin? ir laikosi požiūrio, kad ES teis?je n?ra ?tvirtinto reikalavimo nacionalin?mis procesin?s teis?s normomis specialiai užtikrinti, jog vienos ir tos pa?ios paslaugos apmokestinimas ir pareiga mok?ti už j? mokest? būtų vertinami vienodai paslaugų teikiančio ir jį gaunančio verslininko atžvilgiu, net jeigu juos kontroliuoja skirtingos mokes?i? tarnybos.

53. Ji pažymi, kad, nesant ES teis?s akt? atitinkamoje srityje, kiekviena valstyb? nar? savo nacionalin?s teis?s sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti išsamias ieškini?, skirt? užtikrinti iš ES teis?s kylan?i? asmen? teisi? apsaug?, pareiškimo procesines taisykles, laikydamosi lygiavertiškumo ir veiksmingumo princip?, kurie šiomis aplinkyb?mis vis d?lto n?ra pažeidžiami.

54. Ji atkreipia d?mes?, kad niekuomet ne?manoma visiškai užkirsti kelio mokes?i? tarnyboms arba teismams priimti skirtingus sprendimus, nepaisant to, ar tokios mokes?i? tarnybos ir teismai yra vienos valstyb?s nar?s, ar skirting? valstybių narių. Tokie skirtumai iš tikr?j? yra klasikin? organizacijos problema, kuri turi būti sprendžiama tiek per mokes?i? administratori?, tiek per mokes?i? teism? hierarchin? strukt?r?.

55. Galiausiai Vokietijos vyriausyb? aiškina, kad koordinuoti mokes?i? tarnybas ir (arba) teismus siekiant užtikrinti vienodum? (kaip numato Komisija) praktiškai būtų ne?manoma, ir šiuo klausimu nurodo daug praktini? bei teisini? problem?, kurias gali sukelti toks koordinavimas, ypa? atsižvelgiant ? teisinio saugumo princip? ir ? administracini? bei teism? sprendim? *res judicata* gali?.

2. Vertinimas

56. Pirmiausia reik?t? priminti, kad, remiantis suformuota Teisingumo Teismo praktika ir nesant ES teis?s akt? atitinkamoje srityje, iš esm?s kiekviena valstyb? nar? savo nacionalin?s teis?s sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus bei administracines institucijas ir nustatyti išsamias ieškini?, skirt? užtikrinti iš ES teis?s kylan?i? asmen? teisi? apsaug?, pareiškimo procesines taisykles(17).

57. Šios procesin?s taisykl?s negali būti mažiau palankios už taikomas panašioms nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas) ir d?l j? neturi tapti praktiškai ne?manoma arba pernelyg sud?tinga naudotis ES teis?je nustatytais teis?mis (veiksmingumo

principas)(18).

58. Šiuo klausimu pirmiausia pažymėtina, kad šioje byloje nėra ginčijamas, pirma, jurisdikcijos PVM srityje paskirstymas remiantis nacionalinės teisės aktais, pagal kurį skirtingos mokesčių tarnybos yra kompetentingos spręsti paslaugų teikėjo prievolės mokėti pardavimo PVM klausimus, ir, antra, paslaugų gavėjo prašymas grąžinti pirkimo PVM.

59. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimas kyla dėl to, kad susijusios institucijos šioje administracinėje byloje skirtingai aiškina Šeštosios direktyvos normas, susijusias su apmokestinimo vieta, taigi reglamentuojančias paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens prievolę mokėti mokestį, todėl nors viena institucija laikosi nuomonės, kad nagrinjamas sandoris turi būti apmokestinamas Vokietijoje, kita atmetė prašymą grąžinti pirkimo PVM, sumokėtą už šį sandorį.

60. Šiomis aplinkybėmis ir atsižvelgdamas į esminį ryšį tarp PVM atskaitos ir pardavimo PVM surinkimo(19) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal ES teisę nacionalinėje teisėje turi būti tvirtintos konkrečios procesinės nuostatos, siekiant užtikrinti vienodą teisės normų, reglamentuojančių apmokestinimo vietą ir prievolę mokėti mokestį (kaip šioje byloje), aiškinimą ir taikymą mokesčių byloje, jeigu tokios teisės normos susijusios su tuo pačiu sandoriu. Šiuo požiūriu atrodo (nors iš antrojo klausimo formuluotės tai nėra visiškai aišku), kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia turi omenyje procesines normas, reglamentuojančias teismo procesą, kaip antai pagrindinėje byloje pateiktą ieškinį.

61. Šiuo klausimu pažymėtina, kad apskritai nacionaliniai teismai ir administracinės institucijos iš tiesų savo kompetencijos srityje privalo užtikrinti, kad tiesiogiai būtų taikomos visos apimties ES teisės normos(20).

62. Iš nusistovėjusios teismų praktikos taip pat aišku (iš tiesų tai yra nuo ES teisės viršenybės neatsiejamas reikalavimas), kad ši teisė turėtų būti teisingai aiškinama ir taikoma visoje Europos Sąjungoje(21).

63. Procesiniu požiūriu toks vienodas ES teisės taikymas ir aiškinimas kitais atžvilgiais decentralizuotoje jos įgyvendinimo sistemoje bendrai užtikrinamas prašymo priimti prejudicinį sprendimą ES teisės nuostatos aiškinimo arba galiojimo klausimu pateikimo procedūra pagal SESV 267 straipsnį, kuriame tvirtintas nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo teisminio bendradarbiavimo mechanizmas(22).

64. Pagal šią sistemą nacionaliniai teismai, kurių sprendimai pagal nacionalinę teisę gali būti skundžiami, gali pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl tam tikros nuostatos aiškinimo, o pareigą kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą, kai juose keliamas ES teisės klausimas, iš esmės turi tik tie teismai, kurių sprendimai negali būti skundžiami(23).

65. Šiuo įpareigojimu pirmiausia siekiama išvengti valstybių narių nacionalinių teismų praktikos neatitikties ES teisės normoms(24).

66. Ir priešingai – šia SESV 267 straipsnyje nustatyta teismų bendradarbiavimo sistema akivaizdžiai nėra siekiama, nei kad ES teisė būtų vienodai aiškinama ir taikoma visose atskirose bylose bei visose instancijose, nei juo labiau kad nacionalinės institucijos remdamosi ja nepriimtų skirtingų sprendimų tiek vienoje valstybėje narėje, tiek keliose valstybėse narėse.

67. Vienodas remiantis ES teise suteikiamą teisių taikymas ir aiškinimas kiekvienoje valstybėje

nar?je turi b?ti užtikrinamas per tokios valstyb?s nar?s, vertinamos kaip visuma, teism? sistem? ir galiausiai kreipiantis ? Teisingumo Teism? su prašymu priimti prejudicin? sprendim?.

68. Jeigu yra vykdomi šie reikalavimai, t. y. jeigu valstyb? nar? užtikrina veiksming? teismin? apsaug? nuo administracinio institucij? sprendim?, n?ra b?tina derinti administracinio proced?r?, kad kiekvienoje byloje atitinkamos institucijos ES teis?s norm? klausimu laikyt?si vienodos pozicijos.

69. Nagrin?jamoje byloje šiuo klausimu pažym?tina, kad Komisija teigia, jog b?tina koordinuoti skirtingas mokes?i? tarnybas ir teismines institucijas, kurioms nacionaline teise gali b?ti suteikta kompetencija, siekiant užtikrinti vienod? su vienu ir tuo pa?iu sandoriu susijusi? sprendim? pri?mim?, ta?iau konkre?iai nenurodo, kaip praktiškai pasiekti šio tikslo procesin?mis teis?s normomis bylose, susijusiose su dviem skirtingais administraciniais procesais skirtingose mokes?i? tarnybose, kuriuos inicijuoja skirtingos šalys ir kuri? pagrindinis objektas, nepaisant to, kad juose nagrin?jamos tos pa?ios suteiktos paslaugos, yra skirtingas.

70. Taip pat pažym?tina, jog, be to, kad užtikrinti tok? koordinavim? yra sud?tinga, iš Sprendimo *Genius*(25), kur? šiomis aplinkyb?mis cituoja prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, negalima daryti išvados, jog PVM apmokestinam? paslaug? teik?jas arba gav?jas turi tam tikr? teis?, kad toks sandoris kito apmokestinamojo asmens kitoje mokes?i? tarnyboje inicijuotame procese pagal apmokestinimo viet? ir prievol? mok?ti mokest? b?t? priskiriamas tai pa?iai kategorijai, kuriai j? priskiria jo paties tarnyba. Toje byloje Teisingumo Teismas tik konstatavo, kad atskaityti galima tik faktiškai mok?tinus mokes?ius, t. y. mokes?ius, susijusius su PVM apmokestinamu sandoriu arba sumok?tus, jeigu jie buvo mok?tini, ir kad tod?l ši teis? netaikoma, kalbant apie mokes?ius, kurie yra mok?tini tik tod?l, kad nurodyti s?skaitoje(26).

71. Be to, svarbu atsižvelgti ? tai, kad paslaug? gav?jai šioje byloje neskund? *Bundeszentralamt für Steuern* administracinio sprendimo, kuriuo šis atmet? prašymus gr?žinti pirkimo PVM. Tod?l, kalbant apie veiksmingumo princip?, kuriuo remiasi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas(27), n?ra akivaizdu, kad d?l apyvartos mokes?io gr?žinim? reglamentuojan?i? procesinio teis?s norm? praktiškai ne?manoma arba pernelyg sud?tinga naudotis ES teis?je nustatytais teis?mis, pavyzdžiui, nagrin?jam? paslaug? gav?j? teise atskaityti pirkimo PVM.

72. Galiausiai, kalbant apie procesines teis?s normas, reglamentuojan?ias teismo proces?, kaip antai vykstant? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme, iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir iš Vokietijos vyriausyb?s pareiškim? atrodo, kad administraciniai *Bundeszentralamt für Steuern* sprendimai d?l paslaug? gav?j? prašym? gr?žinti mokest? tapo galutiniai šios institucijos ir ši? paslaug? gav?j? atžvilgiu. Tod?l m?ginimai išpl?sti sprendimo d?l nagrin?jam? paslaug? apmokestinimo vietos ir paslaug? gav?j? prievol?s mok?ti mokest? už šias paslaugas, kur? turi priimti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, privalom?j? gali? (?traukiant ? proces? *Bundeszentralamt für Steuern* ir (arba) paslaug? gav?jus arba kitais b?dais) prieštaraut? ši? administracinio *Bundeszentralamt für Steuern* sprendim? *res judicata* galiai.

73. Kalbant apie tai pažym?tina, kad Teisingumo Teismas ne kart? yra akcentav?s teis?s norm?, suteikian?i? teism? arba administraciniam sprendimams *res judicata* gali?, svarb? ir ES teis?s sistemoje, ir nacionalin?se teis?s sistemose, nes šios teis?s normos sustiprina teisin? saugum?, kuris yra pagrindinis ES teis?s principas(28).

74. Tiesa, kad Teisingumo Teismas tam tikromis aplinkyb?mis yra konstatav?s, jog nacionalin?s teis?s normos, kuriomis sprendimams suteikiama *res judicata* galia, gali b?ti

gin?ijamos atsižvelgiant ? ES teis?s gali? ir poveik?. Ta?iau tai taikoma tik išimtiniais atvejais ir tik labai siauromis s?lygomis(29), kurios šios bylos aplinkyb?mis keliais aspektais n?ra ?vykdytos.

75. Šiuo poži?riu ES teis?je negali b?ti ?tvirtintas reikalavimas, kad nacionalin?je procesin?je teis?je b?t? numatyta, jog nacionalinio teismo paslaug? teik?jo atžvilgiu priimtas sprendimas d?l apmokestinimo vietos ir prievol?s mok?ti mokest? tokiomis, kaip antai šios bylos, aplinkyb?mis gali b?ti taikomas ir toki? paslaug? gav?j? atžvilgiu.

76. Atsižvelgiant ? visas nurodytas aplinkybes, ? antr?j? prejudicin? klausim? reik?t? atsakyti taip, kad Šešt?ja direktyva, konkre?iai kalbant – jos nuostatomis d?l teis?s ? atskait?, n?ra reikalaujama nacionalin?s procesin?s teis?s nuostatomis užtikrinti, jog tokiomis, kaip antai šios bylos, aplinkyb?mis vienos ir tos pa?ios paslaugos apmokestinimas ir pareiga už j? mok?ti mokest? b?t? vertinami vienodai paslaug? teikian?io ir j? gaunan?io verslinink? atžvilgiu, net jeigu juos kontroliuoja skirtingos mokes?i? tarnybos.

C – *Tre?iasis klausimas*

77. Turint omenyje atsakym? ? antr?j? klausim?, tre?iojo prejudicinio klausimo nagrin?ti neb?tina.

V – **Išvada**

78. Tod?l si?lau, kad Teisingumo Teismas ? prejudicinius klausimus atsakyt? taip:

– 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 9 straipsnio 2 dalies e punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad „apr?pinimas personalu“ apima ir apr?pinim? savarankiškai dirban?iais asmenimis, kurie n?ra ?darbinti toki? paslaug? teik?jo,

– Šešt?ja direktyva ir ypa? jos nuostatomis d?l teis?s ? atskait? nereikalaujama, kad nacionalin?s procesin?s teis?s nuostatomis b?t? užtikrinta, jog tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai šioje byloje, vienos ir tos pa?ios paslaugos apmokestinimas ir pareiga mok?ti už j? mokest? b?t? vertinami vienodai paslaug? teikian?io verslininko ir j? gaunan?io verslininko atžvilgiu, net jeigu juos kontroliuoja skirtingos mokes?i? tarnybos.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – OL L 145 p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23; bylos aplinkyb?ms taikoma redakcija su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB (OL L 168, p. 35).

3 – Šiuo klausimu žr. 1992 m. geguž?s 6 d. Sprendimo *de Jong*, C?20/91, Rink. p. I?2847, 15 punkt? ir 1997 m. spalio 16 d. Sprendimo *Fillibeck*, C?258/95, Rink. p. I?5577, 25 punkt?.

4 – Be kita ko, žr. 2006 m. kovo 9 d. Sprendimo *Gillan Beach*, C?114/05, Rink. p. I?2427, 21 punkt? ir 2005 m. birželio 7 d. Sprendimo *VEMW ir kt.*, C?17/03, Rink. p. I?4983, 41 punkt?.

5 – Šiuo klausimu žr. 2003 m. birželio 5 d. Sprendimo *Design Concept*, C?438/01, Rink. p. I?5617, 22 punkt? ir 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C?327/94, Rink. p. I?4595, 20 punkt?.

6 – Šiuo klausimu žr. 2005 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *RAL (Channel Islands)*, C?452/03, Rink. p. I?3947, 23 punkt?.

- 7 – Šiuo klausimu žr. 1989 m. kovo 15 d. Sprendimo *Hamann*, 51/88, Rink. p. 767, 17 punkt?.
- 8 – Žr. 1986 m. sausio 23 d. Sprendimo *Trans Tirreno Express*, 283/84, Rink. p. 231, 15 punkt?.
- 9 – Be kita ko, žr. 8 išnašoje nurodyto Sprendimo *Trans Tirreno Express* 16 punkt? ir 6 išnašoje nurodyto Sprendimo *RAL (Channel Islands) ir kt.* 23 punkt?.
- 10 – Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2001 m. kovo 15 d. Sprendimo *SPI*, C?108/00, Rink. p. I?2361, 16 ir 17 punktus; 2006 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Heger*, C?166/05, Rink. p. I?7749, 17 punkt? ir 2008 m. lapkri?io 6 d. Sprendimo *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C?291/07, Rink. p. I?8255, 25 punkt?.
- 11 – Taip pat, be kita ko, žr. 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C?401/06, Rink. p. I?10609, 30 punkt?.
- 12 – Žr. 4 išnašoje nurodyto Sprendimo *Gillan Beach* 17 punkt?.
- 13 – Nepaisant septintos konstatuojamosios dalies formuluot?s, kurioje kalbama tik apie prekes gaminant? paslaug? gav?j?, turi b?ti laikoma, kad šios nuostatos loginis pagrindas taip pat taikomas tais atvejais, kai paslaug? gav?jas pats yra paslaug? teik?jas: šiuo klausimu žr. 1993 m. lapkri?io 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?68/92, Rink. p. I?5881, 15 punkt? ir generalinio advokato F. G. Jacobs išvados 5 išnašoje nurodytoje byloje *Design Concept* 23 punkt?.
- 14 – Šiuo klausimu žr. šios išvados 34 punkt? ir 1997 m. lapkri?io 6 d. Sprendimo *Reisebüro Binder*, C?116/96, Rink. p. I?6103, 13 punkt?.
- 15 – Šiuo klausimu žr. 14 išnašoje nurodyto Sprendimo *Reisebüro Binder* 12 punkt? ir 10 išnašoje nurodyto Sprendimo *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* 30–33 punktus.
- 16 – Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Macdonald Resorts Limited*, C?270/09, Rink. p. I?13179, 46 punkt?; 10 išnašoje nurodyto Sprendimo *SPI* 20 punkt? ir 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*, C?108/99, Rink. p. I?7257, 33 punkt?.
- 17– Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *Alstom Power Hydro*, C?472/08, Rink. p. I-623, 17 punkt?; 1998 m. lapkri?io 17 d. Sprendimo *Aprile*, C?228/96, Rink. p. I?7141, 18 punkt? ir 1983 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Deutsche Milchkontor ir kt.*, 205/82–215/82, Rink. p. 2633, 17 punkt?.
- 18– Žr., be kita ko, 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Alassini*, C?317/08–C?320/08, Rink. p. I?2213, 48 punkt? ir 2011 m. kovo 8 d. Sprendimo *Lesoochranárske zoskupenie*, C?240/09, Rink. p. I?1255, 48 punkt?.
- 19– Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Deutschland Holdings*, C?277/09, Rink. p. I?13805, 35 punkt?.
- 20– Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2010 m. rugs?jo 8 d. Sprendimo *Winner Wetten*, C?409/06, Rink. p. I?8015, 55 punkt?; 2004 m. sausio 13 d. Sprendimo *Kühne & Heitz*, C?453/00, Rink. p. I?837, 20 punkt?; 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Kraaijeveld ir kt.*, C?72/95, Rink. p. I?5403, 55–61 punktus ir 1989 m. birželio 22 d. Sprendimo *Costanzo*, 103/88, Rink. p. 1839, 33 punkt?.
- 21– Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 20 punkte nurodyto Sprendimo *Winner Wetten* 61 punkt?; 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *Österreichischer Rundfunk*, C?195/06, Rink. p. I?8817, 24 punkt?;

2005 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Gaston Schul Douane?expediteur*, C?461/03, Rink. p. I?10513, 21 punkt? ir 2005 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Intermodal Transports*, C?495/03, Rink. p. I?8151, 33 ir 38 punktus.

22– Tai, kad SESV 267 straipsnyje yra ?tvirtinta išimtinai teism? bendradarbiavimo proced?ra, Teisingumo Teismas akcentavo 21 išnašoje nurodyto Sprendimo *Intermodal Transports*, 38 punkte.

23– Žr. 21 išnašoje nurodyto Sprendimo *Intermodal Transports* 28–31 punktus.

24– Ypa? žr. 2002 m. birželio 4 d. Sprendimo *Lyckeskog*, C?99/00, Rink. p. I?4839, 14 punkt? ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Gomes Valente*, C?393/98, Rink. p. I?1327, 17 punkt?.

25– 1989 m. gruodžio 13 d. sprendimas, C?342/87, Rink. p. 4227.

26– Ten pat; šiuo klausimu žr. 13 ir 19 punktus.

27– Žr. 57 punkt?.

28– Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2006 m. kovo 16 d. Sprendimo *Kapferer*, C?234/04, Rink. p. I?2585, 20 punkt? ir 20 išnašoje nurodyto Sprendimo *Kühne & Heitz* 24 punkt?.

29– Žr. 20 išnašoje nurodyto Sprendimo *Kühne & Heitz* 26 ir 27 punktus: pirmiausia administracin? institucija pagal nacionalin? teis? turi tur?ti teis? perži?r?ti tok? sprendim?; antra, toks administracinis sprendimas turi b?ti tap?s galutinis po to, kai galutin?s instancijos nacionalinis teismas pri?m? sprendim?; tre?ia, toks sprendimas turi b?ti pagr?stas ES teis?s aiškinimu, kuris, atsižvelgiant ? v?lesn? Teisingumo Teismo sprendim?, buvo klaidingas ir priimtas neprašius Teisingumo Teismo priimti prejudicinio sprendimo, nors buvo SESV 267 straipsnio tre?ioje pastraipoje numatytos s?lygos; ketvirta, suinteresuotasis asmuo ? administracin?s valdžios ?staig? turi b?ti kreip?sis iš karto po to, kai sužinojo apie š? Teisingumo Teismo sprendim?.