

GENERALINIO ADVOKATO

PERDO CRUZ VILLALÓN IŠVADA,

pateikta 2013 m. birželio 11 d.(1)

Sujungtos bylos C-618/11, C-637/11 ir C-659/11

TVI Televisão Independente SA

prieš

Fazenda Pública

(*Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – PVM – Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB – 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas ir 3 dalies c punktas – Tarybos direktyva 2006/112/EB – 78 straipsnio a punktas ir 79 straipsnio c punktas – Apmokestinamoji vertė – Mokesčių traukimas ? apmokestinamųjų vertė – Demonstravimo mokestis – „Mokestinės funkcijos perkėlimas“

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) teiraujasi, ar reklamai demonstruoti ir transliuoti taikomas „demonstravimo mokestis“, kuriuo apmokestinami reklamos davėjai, tačiau valstybei jį moka paslaugų teikėjai (toliau – subjektas, kuriam perkelta mokestinė funkcija), apskaičiuojant pridėtinės vertės mokestį (PVM) turi būti trauktas ? apmokestinamųjų vertė, t. y. ar taikomas Šeštosios Tarybos direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas, ar 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punktas(2). Šie atvejai yra ypatingi dėl dviejų aplinkybių.
2. Pirmasis iš jų, kurio Europos Sąjungos Teisingumo Teismas dar nėra nagrinėjęs, susijęs su tuo, koks turėtų būti „trečiojo asmens“ buvimo esant mokestiniams santykiams tarp valstybės ir reklamos davėjo poveikis, jeigu šis „trečiasis asmuo“ teisiškai privalo mokėti nagrinjamą mokestį valstybei (subjektas, kuriam perkelta mokestinė funkcija), nors mokestis apskaičiuojamas reklamos davėjui.
3. Antroji aplinkybė, dėl kurios šie atvejai ypatingi, yra ta, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė Teisingumo Teismui mažai konkrečios informacijos apie „mokestinės funkcijos perkėlimo“ mechanizmo pobūdį ir apimtį, visų pirma konkrečiomis demonstravimo mokesčių teisinės tvarkos aplinkybėmis. Byloje dalyvaujantys asmenys šiuo atžvilgiu taip pat nesutarė.
4. Tokiomis aplinkybėmis siūlau Teisingumo Teismui atsakymą, kuris tiesiogiai priklauso nuo to, kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas suvokia „mokestinės funkcijos perkėlimo“ mechanizmą. Visų pirma siūlysiu, kad esminę reikšmę turi mokestinio viešosios teisės santykio kriterijus. Jeigu, kalbant apie nagrinjamą teisinę pareigą, lemiamas yra „subjekto, kuriam perkelta mokestinė funkcija“ (paslaugų teikėjo), ir valstybės mokestinis santykis, reikėtų

daryti prielaid?, kad nagrin?jamiems atvejams taikytinas Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas. Ta?iau jeigu lemiamas mokestinis viešosios teis?s santykis yra tarp paslaug? gav?jo ir valstyb?s, reik?t? taikyti Šeštosios Tarybos direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkt?.

I – Teis?s aktai

A – ES teis?

5. Ši byla susijusi su PVM surinkimu trim skirtingais laiko momentais – 2004 m. vasario m?n. (byla C?637/11), 2004 m. spalio m?n. (byla C?618/11) ir 2007 m. sausio m?n. (byla C?659/11).

6. Byl? C?637/11 ir C?618/11 aplinkybi? laikotarpiu galiojo Šeštoji direktyva. 2007 m. sausio 1 d. ji buvo panaikinta ir pakeista Tarybos direktyva 2006/112/EB(3) pagal jos 411 straipsnio 1 dal? ir 413 straipsn?. Taigi bylos C?659/11 aplinkyb?ms taikomos Tarybos direktyvos 2006/112/EB nuostatos. Nepaisant kai kuri? tikslios formuluot?s skirtum?, šiai bylai svarbios Tarybos direktyvos 2006/112/EB nuostatos yra tapa?ios atitinkamai Šeštosios direktyvos nuostatai.

7. Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje (Tarybos direktyvos 2006/112/EB 2 straipsnio 1 dalies c punktas) numatyta, kad PVM apmokestinamas paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. D?l apmokestinamosios vert?s Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnioje numatyta:

„1. Apmokestinam?j? vert? sudaro:

a) tiekiam? prek? ir teikiam? paslaug?, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlyg?, kuris yra ar turi b?ti tiek?jo gautas iš pirk?jo, kliento ar tre?iosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, ?skaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su ši? prek? ar paslaug? kaina;

<...>

2. ? apmokestinam?j? vert? ?eina:

a) mokes?iai, muitai ir rinkliavos, išskyrus pat? prid?tin?s vert?s mokest?; <...>

3. ? apmokestinam?j? vert? ne?eina: <...>

c) sumos, gautos iš pirk?jo ar kliento kompensuoti apmokestinamojo asmens išlaidoms, kurias apmokestinamasis asmuo patiria pirk?jo ar kliento vardu ir jo s?skaita ir kurias ?rašo ? savo tarpin? s?skait?. Apmokestinamasis asmuo privalo pateikti toki? savo faktišk? išlaid? ?rodymus ir neturi teis?s atskaityti jokio mokes?io, kuris gal?jo b?ti apskai?iuotas toki? sandori? atveju.“

8. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto, 2 dalies a punkto ir 3 dalies c punkto nuostatomis yra identiškos atitinkamai Tarybos direktyvos 2006/112/EB 73 straipsnio, 78 straipsnio a punkto ir 79 straipsnio c punkto nuostatos.

B – Nacionalin? teis?(4)

1. *Código do imposto sobre o valor acrescentado and lei geral tributária*

9. Portugalijoje PVM reglamentuojamas PVM kodeksu (*Código do imposto sobre o valor acrescentado*, toliau – CIVA), patvirtintu 1984 m. gruodžio 26 d. Dekretu ir statymu Nr. 394/B/84 ir nuo tada kelis kartus keistu.

10. Pagal CIVA 16 straipsnio 1 dalį paslaugų teikimo apmokestinamoji vertė yra „iš pirkėjo, paslaugų gavėjo arba trečiojo asmens gauto arba gautino atlygio vertė“. Pagal CIVA 16 straipsnio 5 dalį apmokestinamąją vertę eina „mokesiai ir kitos rinkliavos, išskyrus patį pridėtinąs vertės mokestį“. Galiausiai pagal CIVA 16 straipsnio 6 dalies c punktą apmokestinamąją vertę neeina „prekių pirkėjo arba paslaugų gavėjo vardu ir skaita sumokėtos sumos, kurias apmokestinamasis asmuo rašo atitinkamas tarpinės skaitas“.

11. Bendrojo mokesio įstatymo (*lei geral tributaria*, toliau – LGT) 18 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad „mokesio mokėtojas – tai asmuo arba subjektas, turtinis vienetas arba faktiškai ar teisiškai veikianti organizacija, pagal įstatymą privalantys vykdyti mokestiną pareigą kaip tiesioginis mokėtojas, asmuo, kuriam perkelta mokestinė funkcija, arba atstovas“.

12. LGT 20 straipsnyje dėl mokestinės funkcijos perkėlimo nurodyta:

„1. Mokestinės funkcijos perkėlimas vyksta tada, kai pagal įstatymą mokesio reikalaujama iš kito asmens nei mokėtojas.

2. Mokestinės funkcijos perkėlimas gyvendinamas taikant mokesio prie pajamų šaltinio mechanizmą.“

13. LGT 28 straipsnyje reglamentuojama atsakomybė mokestinės funkcijos perkėlimo atvejais. Jame numatyta:

„1. Mokestinės funkcijos perkėlimo atvejais subjektas, privalantis išskaičiuoti mokestį, turi sumokėti išskaičiuotas ir valstybei nesumokėtas sumas, o mokestinės funkcijos perkėlimo subjektas atleidžiamas nuo bet kokios atsakomybės už mokesio mokėjimą, nepažeidžiant tolesnės dalies nuostatų.

2. Jeigu mokestis išskaičiuojamas vien kaip mokėjimas siekiant atsižvelgti į galutinai mokėtiną mokestį, pradinę atsakomybę už neišskaičiuotą mokestį tenka mokestinės funkcijos perkėlimo subjektui, o asmuo, kuriam perkelta mokestinė funkcija, yra atsakingas subsidiariai, ir mokesiui nuo sumokėjimo termino iki atsakingo asmens mokesio deklaracijos pateikimo galutinio termino arba iki išskaičiuoto mokesio sumokėjimo dienos, jeigu šis mokestis sumokėtas anksčiau nei paskutinio mokesio deklaracijos pateikimo diena, skaičiuojamos kompensacinės palėkanos.

3. Kitais atvejais mokestinės funkcijos perkėlimo subjektas yra tik subsidiariai atsakingas už sumą, kurias reikėjo išskaičiuoti ir kurios buvo faktiškai išskaičiuotos, skirtumo mokėjimą.“

2. Demonstravimo mokestis

14. 2004 m. rugpjūčio 18 d. įstatymo Nr. 42/2004 (Kinematografijos ir audiovizualinio meno įstatymas, *Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual*) 28 straipsnyje numatyta:

„1. Demonstruojamai kino salėse ir transliuojamai per televiziją komercinei reklamai, t. y. komerciniams reklaminiams skelbimams, rūmų reklamai, teleparduotuvams, teletekstui, prekių rodymui ir net elektroninius programų gidus trauktai reklamai, neatsižvelgiant į laidos platformą, nuo reklamos demonstravimo ar transliavimo kainos taikomas 4 % demonstravimo mokestis, apskaičiuojamas reklamos davėjui.

2. Kartu su demonstravimo mokesčiu surinktiną sumą mokėjimas, gavimas ir kontrolė reglamentuojama atskiru teisiniu dokumentu.“

15. Demonstravimo mokestis detalizuotas 2006 m. lapkričio 15 d. Dekretu įstatymu Nr. 227/2006.

16. Dekreto įstatymo Nr. 227/2006 50 straipsnyje numatyta:

„1. Kino salėse demonstruojamai, per televiziją transliuojamai ar elektroninius programų gidus trauktai komercinei reklamai, neatsižvelgiant į laidos platformą, taikomas demonstravimo mokestis, kurį tenka mokėti reklamos davėjams ir kurį kaip pajamas gauna ICAM (*Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia*) ir CP-MC (*Cinamateca Portuguesa – Museu do Cinema*). <...>

3. Pirmesniuose punktuose nurodytą mokėti taikant mokestinąs funkcijos perkėlimą moka žmonės, turintys leidimus naudotis reklamos erdve kino salėse, teleteksto arba elektroninių programų gidų paslaugas teikiantys televizijos valdytojai arba jų programų platintojai.“

17. Demonstravimo mokestis turi būti sumokėtas į valstybės biudžetą iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį mokestis buvo apskaičiuotas, 10 dienos (Dekreto įstatymo Nr. 227/2006 52 straipsnis).

18. Dekreto įstatymo Nr. 227/2006 51 straipsnyje dėl mokesčio dydžio nurodyta:

„Demonstravimo mokesčio dydis – 4 % reklamos demonstravimo ar transliavimo arba jos traukimo į elektroninius programų gidus kainos, jis sudaro 3,2% ICAM pajamų ir 0,8 % CP-MC pajamų.“(5)

II – Faktinės aplinkybės ir pagrindinė byla

19. Vykdydama veiklą televizijos rinkoje TVI teikia komercinės reklamos paslaugas vairiems reklamos davėjams. Įsiskaitas, kurias ji išrašydavo už šias paslaugas, būdavo traukiamas 4 % demonstravimo mokestis, mokamas nuo paslaugų kainos. TVI taikė PVM visai įsiskaitoje nurodytai sumai. Taigi ji į apmokestinamąją vertę traukdavo demonstravimo mokestį. PVM būdavo sumokėtas ir atitinkamai trauktas į periodiškai teikiamą deklaraciją.

20. TVI mokėjo demonstravimo mokestį. Savo ruožtu savo klientams priskaičiuotą mokestį ji gaudavo prieš patį sumokėdama demonstravimo mokestį arba ją jau sumokėjusi. TVI teigė, kad privalo pranešti valstybei apie demonstruojamą turinį, reklamos davėjo tapatybę, sumą, nuo kurios apskaičiuojamas mokestis, ir kiekvienam reklamos davėjui apskaičiuotą mokesčio sumą. Portugalija teigia, kad valstybei ši informacija nepateikta.

21. Rinkdama demonstravimo mokestį, TVI traukdavo į į apskaitą ICAM ir CP-MC naudai ir nukreipdavo į tarpines įsiskaitas. TVI teigimu, šios įsiskaitos buvo sukurtos kiekvienam klientui ir ICAM bei CP-MC naudai. Portugalija teigia, kad įsiskaitos tvarkomos ne klientų, bet ICAM ir CP-MC vardu.

22. Suabejojusi, ar demonstravimo mokestį tikrai reikėtų traukti į apmokestinamąją vertę, TVI užginčijo mokesčių deklaracijas, susijusias su reklamos paslaugomis, suteiktomis vairiems reklamos davėjams 2004 m. vasario mėn. (byla C-637/11), 2004 m. spalio mėn. (byla C-618/11) ir 2007 m. sausio mėn. (byla C-659/11). *Direcção de Finanças de Lisboa* Administracinio teisingumo skyriaus vadovas atmetė byloje C-659/11 pateiktą skundą. Valdžios institucijos neatsakė į kitus du skundus, taigi numanomą sprendimu juos atmetė.

23. TVI apskund? *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* ir aišk? sprendim?, ir du numanomus sprendimus atmesti skund?. Visi trys apeliaciniai skundai buvo atmesti(6). *Tribunal* nusprend?, kad pagal CIVA 16 straipsnio 1 dal? ir 5 dalies a punkt? demonstravimo mokes?io sum? reikia ?traukti ? apmokestinam?j? vert?, nes pati TVI tapo mokes?io skolininke, kai priskai?iavo j? reklamos dav?jams ir gavo priskai?iuotas sumas. Be to, pripažinta, kad mokes?iai turi tiesiogin? ryš? su paslaug? teikimu, nes yra neatsiejami nuo suteikt? paslaug?.

24. Visi trys teismo sprendimai buvo apsk?sti *Supremo Tribunal Administrativo* (Mokes?i? byl? skyrius, *Secção de Contencioso Tributário*)(7).

25. Visose trijose bylose TVI v?l teig?, kad demonstravimo mokestis neturi b?ti ?trauktas ? PVM apmokestinam?j? vert?, ir visose trijose bylose nurod? tuos pa?ius motyvus. Be kit? dalyk?, TVI teig?, kad tur?t? b?ti taikomi CIVA 16 straipsnio 6 dalies c punktas ir Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punktas, nes tikrieji mokes?io mok?tojai yra reklamos dav?jai, o ne TVI, ir kad pagal Portugalijos teis? TVI tik juos pakei?ia (mokestin?s funkcijos perk?limas). Be to, demonstravimo mokestis netur?t? b?ti ?trauktas ? apmokestinam?j? vert? pagal CIVA 16 straipsnio 1 dal? ir Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkt?, nes šis mokestis n?ra atlygis už TVI suteiktas paslaugas ir neturi su šiomis paslaugomis tiesioginio ryšio. Be to, pasak TVI, ?vykis, d?l kurio atsiranda pareiga mok?ti demonstravimo mokest?, yra reklamos demonstravimas, taigi šis ?vykis skiriasi nuo pareig? mok?ti PVM lemian?io ?vykio, t. y. ?vairi? paslaug? teikimo, ?skaitant demonstravim?.

III – Pateikti prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

26. Šiomis aplinkyb?mis *Secção de Contencioso Tributário, Supremo Tribunal Administrativo* atitinkamai 2011 m. spalio 12 d. (byla C?618/11), 2011 m. lapkri?io 2 d. (byla C?637/11) ir 2011 m. lapkri?io 16 d. (byla C?659/11) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir Teisingumo Teismui pateikti visose trijose bylose tapa?ius prejudicinius klausimus:

„1. Ar CIVA 16 straipsnio 1 dalis, kaip ji aiškinama skundžiamame sprendime (kad komercin?s reklamos demonstravimo mokestis yra susij?s su reklamos paslaug? teikimu, tod?l turi b?ti ?trauktas ? paslaug? teikimo PVM apmokestinam?j? vert?), yra suderinama su Direktyvos 77/388/EB 11 straipsnio A skirsnio 1 straipsnio a punktu (dabar – 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB 73 straipsnis), konkre?iai kalbant, su s?voka „atlygis, kur? prek? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti <...> už prek? tiekim? ar paslaug? teikim?“?

2. Ar CIVA 16 straipsnio 6 dalies c punktas, kaip jis aiškinamas skundžiamame sprendime (kad komercin?s reklamos demonstravimo mokestis n?ra laikomas mokamu paslaug? gav?jo vardu ir interesais, nors surinktas mokestis nukreipiamas ? tarpines s?skaitas ir v?liau j? ketinama pervesti valdžios institucijoms, tod?l jis ?traukiamas ? PVM apmokestinam?j? vert?), yra suderinamas su Direktyvos 77/388/EB 11 straipsnio A skirsnio 3 straipsnio c punktu (dabar – 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB 79 straipsnio c punktas), konkre?iai kalbant, su s?voka „sumos, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens išlaidoms pastarojo asmens vardu ir jo s?skaita padengti ir kurios jo apskaitoje ?rašytos ? tarpin? s?skait?“?

27. 2012 m. sausio 18 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi visos trys bylos buvo sujungtos.

28. Rašytines pastabas pateik? TVI, Graikija, Portugalija(8) ir Komisija.

29. 2013 m. sausio 31 d. posėdyje TVI, Graikija, Portugalija ir Komisija pateikė pastabas.

IV – Vertinimas

A – Priimtinumas

30. Portugalija teigia, kad Teisingumo Teismui pateikti prejudiciniai klausimai yra nepriimtini. Visose trijose bylose ji mano, kad teisės aktai apibūdinti nepakankamai. Tai gali kliudyti valstybių narių vyriausyboms pateikti pastabas joms ypač svarbioje srityje. Kalbant apie ES teisę, nepaminėti Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas arba jos atitikmuo – Tarybos direktyvos 2006/112/EB 78 straipsnio a punktas. Kalbant apie nacionalinę teisę, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas neatkreipė dėmesio į CIVA 16 straipsnio 5 dalies a punktą. Be to, Portugalijos teigimu, teismas pakankamai išsamiai neapibūdino demonstravimo mokesčio sistemos ir visai neatsižvelgė į svarbias LGT nuostatas.

31. Dėl bylų C-618/11 ir C-637/11 Portugalija papildomai pažymi, kad jos susijusios su įvykiais iki Dekreto įstatymo Nr. 227/2006 įsigaliojimo. Portugalijos teigimu, dabartinis demonstravimo mokestis negalėjo būti taikomas nesant minėto dekreto įstatymo, todėl jis nebuvo taikomas iki 2006 m. lapkričio 22 d. Vėlyvi, Portugalijos tvirtinimu, iki to laiko galiojusiam mokesčiui buvo taikoma kitokia teisinė tvarka. Kadangi nėra vienas iš šių dalykų prašymuose priimti prejudicinį sprendimą nepaminėtas, Portugalija teigia, jog juose trūksta būtinos informacijos, kad Teisingumo Teismas galėtų pateikti naudingą atsakymą. Taigi, Portugalijos teigimu, pateikti prejudiciniai klausimai yra hipotetiniai. Tačiau per posėdį Komisija teigė, kad, nepaisant kelių teisės aktų pakeitimų, nuo 1971 m. demonstravimo mokesčio esmė nepakito. Dėl bylos C-659/11 Portugalija pažymi, kad ji turėtų būti grindžiama Tarybos direktyva 2006/112/EB ir jai reikėtų atitinkamai reformuluoti.

32. Portugalijos argumentai manys netikina. Tikra tiesa, kad nuo Sprendimo *Telemarsicabruzzo ir kt.* (9) Teisingumo Teismas atsisako atsakyti į prejudicinius klausimus, jeigu neturi faktinės ar teisinės medžiagos, reikalingos naudingam atsakymui į jam pateiktus prejudicinius klausimus pateikti (10). Ši informacija būtina ir tam, kad valstybių narių vyriausybės ir kiti suinteresuotieji asmenys galėtų pateikti pastabas pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį (11). Portugalija teisingai teigia, kad prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nepaminėjo kelių svarbių nuostatų ir galėjo byloje nagrinėjami priemonę apibūdinti išsamiau. Tačiau turint omenyje Europos Sąjungos Teisingumo Teismo ir prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo bendradarbiavimą, pastarasis teismas neturi išsklaidyti visų abejonių, susijusių su byloje taikomos nacionalinės teisės išaiškinimu, o veikiau turi sudaryti Teisingumo Teismui galimybę naudingai atsakyti į pateiktus prejudicinius klausimus. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismui šiuo tikslu pateikta esminė informacija.

33. Kalbant apie susirpinimą, kad dviejose iš bylų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas taikė dar neįsigaliojusią nacionalinę teisę, todėl pateikti prejudiciniai klausimai yra hipotetiniai, pakanka nurodyti, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką iš esmės tai nacionaliniai teismai, kurie nagrinėja bylą, turi nuspręsti, kiek svarbūs ji bylai yra Teisingumo Teismui pateikiami klausimai (12). Teisingumo Teismas nesutiks su prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo vertinimu tik jeigu yra „pakankamai akivaizdu“ (13), kad Sąjungos teisės išaiškinimas neturi reikšmės nagrinėjamai bylai. Teisingumo Teismas nėra galiojantis kvestionuoti to, kaip prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas taikė nacionalinę teisę.

34. Tačiau Portugalijos vyriausybė teisingai pažymi, kad byloje C-659/11 taikoma Tarybos direktyva 2006/112/EB ir kad prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nepaminėjo

Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto ir jo atitikmens pagal šią direktyvą. Prejudicinius klausimus reikia atitinkamai performuluoti(14). Teisingumo Teismui netrukdoma pateikti nacionaliniam teismui išsamaus Europos Sąjungos teisės išaiškinimo, kuris gali būti naudingas sprendimui šio teismo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant į tai, ar savo pateiktuose klausimuose tas teismas apie tai yra užsiminęs(15).

B – Bylos esmės analizė

35. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, 2 dalies a punktą, 3 dalies c punktą ir Tarybos direktyvos 2006/112/EB 73 straipsnį, 78 straipsnio a punktą ir 79 straipsnio c punktą(16) reikia aiškinti taip, kad jais reikalaujama, kad, apskaičiuojant PVM už reklamos paslaugas, būtų traukta arba neįtraukta (atsižvelgiant į konkretų atvejį) mokesčio, kaip antai Portugalijoje taikomo ir menų naudai renkamo demonstravimo mokesčio, kuris priskaičiuojamas reklamos davėjams, tačiau kurį perkeliant mokestinė funkcija moka ir į tarpinės sąskaitas perveda televizijos operatoriai, apmokestinamoji vertė.

36. Vertinant patį demonstravimo mokestį atskirai, iš pradžių atrodo, kad pagal įstatymų pareigą jį mokėti aiškiai tenka reklamos davėjams, tai lyg ir leidžia manyti, kad šis mokestis nėra vienas iš Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte aptariamų mokesčių, ir reiškia sumą, kurią paslaugą teikėjai gauna iš savo klientų kaip išlaidų atlyginimą plačiau Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto prasme. Vertinant išsamiau, jeigu reklamos davėjai galėtų demonstravimo mokestį tiesiogiai mokėti valstybei, t. y. jeigu reklamos davėjai turėtų teisę pasirinkti, ar mokėti mokestį patiems, ar apskaičiuoti jį trečiajam asmeniui, t. y. paslaugą teikėjui, lyg ir būtų taikoma Sprendimo *De Danske Bilimportører*(17) logika ir demonstravimo mokestį reikėtų laikyti nepatenkančiu į Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto taikymo sritį.

37. Problema ta, kad pagal Portugalijos teisę reklamos davėjui lyg ir nesuteikiama galimybė tiesiogiai įvykdyti, atrodytų, savo mokestinės pareigos. Taip yra todėl, kad asmuo, teisiškai privalantis mokėti mokestį valstybei, yra „trečiasis asmuo“, vadinamasis „subjektas, kuriam perkelta mokestinė funkcija“, ir tai yra ne kas kitas kaip paslaugą teikėjas, kuris turi mokėti dar ir PVM. Kaip jau minėjau, nagrinjamos bylos sudėtingos todėl, kad konkrečiomis demonstravimo mokesčio aplinkybėmis egzistuoja subjektas, kuriam perkelta mokestinė funkcija. Pirmiausia pateiksiu pastabas dėl bylos dalyvių pozicijų ir apžvelgsiu teismo praktiką. Galiausiai pasiūlysiu kriterijų, į kurį orientuodamasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėtų teisingai išaiškinti Sąjungos teisę.

38. TVI teigia, kad pagal Europos Sąjungos teisę demonstravimo mokesčio nereikia įtraukti į apmokestinamąją vertę. Visi kiti byloje dalyvaujantys asmenys yra už demonstravimo mokesčio įtraukimą į apmokestinamąją vertę.

39. Iš esmės apmokestinamoji suteiktą paslaugą vertė – tai už šias paslaugas gautas arba gautinas atlygis (Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas). Tačiau pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktą kai kurie elementai teisiškai įeina į apmokestinamąją vertę, ar tai būtų bet kokia pridėtinė vertė ir finansinis atlygis, kuris yra arba nėra savanoriško sandorio dalis(18). Pagal 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punktą kiti elementai taip pat aiškiai neįtraukiami į apmokestinamąją vertę. Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką pirmiausia reikia nagrinėti 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktą ir 3 dalies c punktą(19).

40. Pagal nusistovėjusį teismo praktiką, norint nustatyti, ar mokestis, kaip antai demonstravimo, turi būti įtrauktas į apmokestinamąją vertę, reikia išsiaiškinti, pirma, ar pagal

Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkt? šis mokestis patenka ? s?vok? „mokes?iai, muitai ir rinkliavos“, ir tada, antra, ar taikoma 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto išimtis(20).

41. Norint nustatyti, ar mokestis patenka ? Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkt?, Teisingumo Teismas nuosekliai reikalauja, kad jis b?t? „tiesiogiai susij?s“ su nagrin?jamu preki? tiekimu(21). Tas pats neabejotinai taikoma paslaugoms. Sutinku su generalin?s advokat?s J. Kokott pozicija byloje *De Danske Bilimportører* pateiktoje išvadoje, kad šis reikalavimas atsiranda aiškinant min?t? nuostat? atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkt?: Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte išvardyt? mokes?i? ?traukimas yra pateisinamas, jeigu jie yra taip glaudžiai susij? su preki? tiekimu ar paslaug? teikimu, kad sudaro jo vert?(22).

42. Siekdamas nustatyti tiesiogin? mokes?io ir paslaug? teikimo ryš? Teisingumo Teismas nagrin?jo, ar apmokestinimo momentas yra susij?s su paslaug? teikimu(23) ir ar paslaug? teik?jas sumok?jo mokest? savo vardu ir savo paties s?skaita(24).

43. Kalbant apie apmokestinimo moment?, TVI teigia, kad apmokestinimo demonstravimo mokes?iu momentas skiriasi nuo apmokestinimo PVM momento. TVI teigimu, apmokestinimo demonstravimo mokes?iu momentas yra reklamos transliavimas, o dar tiksliau, kaip TVI teig? per pos?d?, kai reklamos dav?jas gauna transliavimo paslaugas. Ta?iau TVI paslaugos kaip apmokestinimo PVM momentas apima ?vairi? veikl?, ne tik transliavim?, pvz., analiz?, turinio patikr?, vaizd? parengim? ir kt. Be to, TVI teigimu, ryšio tarp paslaug? teikimo ir demonstravimo mokes?io n?ra dar ir tod?l, kad šis mokestis nustatomas su paslaugomis nesusijusiu tikslu – men? naudai, ir nesudaro atlygio už paslaugas.

44. Ta?iau Portugalija demonstravimo mokest? laiko ne tik atlygio už paslaugas dalimi, bet ir mano, kad apmokestinimo momentas tiesiogiai susij?s su transliavimo paslaug? teikimu. Komisija sutinka su šiuo argumentu.

45. Man atrodo, kad apmokestinimo demonstravimo mokes?iu momentas pakankamai susij?s su apmokestinimo PVM momentu. Demonstravimo mokes?iu apmokestinamas reklamos transliavimas. TVI si?lo ši? paslaug? ir gauna atlyg? už j?, prid?dama PVM prie paslaugos kainos. Tai, kad TVI dar si?lo ir kitas paslaugas, taip pat apmokestinamas PVM, nepanaikina tiesioginio ryšio tarp jos si?lom? transliavimo paslaug? ir demonstravimo mokes?io. Tai, kad mokestis renkamas ICAM ir CP?MC, kurios nesusijusios su paslaugomis, naudai, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto poži?riu neturi reikšm?s.

46. Antrajame etape Teisingumo Teismui reikia išanalizuoti, ar paslaug? teik?jas sumok?jo mokest? savo vardu ir s?skaita. Šis kriterijus, kur? Teisingumo Teismas taiko pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkt?, veiksmingai susieja analiz? pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkt? su analize, atliekama pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkt?. Jeigu paslaug? teik?jas moka mokest? savo vardu ir s?skaita, mokest? privaloma ?traukti ? apmokestinam?j? vert?. Ta?iau jeigu jis moka mokest? savo kliento vardu ir jo s?skaita ir apskaitoje ?rašo j? ? tarpin? s?skait?, suma, gauta iš kliento tik kaip paslaug? teik?jo išlaid? atlyginimas, n?ra apmokestinamosios vert?s dalis(25).

47. Kaip jau min?jau, nagrin?jamose bylose reikia nustatyti teisinės pasekmės, kurias sukelia ne?prastas Portugalijoje taikomas „mokestin?s funkcijos perk?limo“ mechanizmas, pagal kur? ?statyme nurodyta, kad demonstravimo mokes?io skola tenka reklamos dav?jui, ir kad j? faktiškai sumoka transliavimo paslaug? teik?jai, kaip antai TVI.

48. Remiantis Teisingumo Teisme pateiktais argumentais, Portugalijos LGT 18 straipsnio 3

dalyje ir 20 straipsnyje „mokestinės funkcijos perkėlimas“ apibūdinamas kaip mechanizmas, pagal kurį asmuo, mokantis mokestį kaip subjektas, kuriam perkelta mokestinė funkcija (nagrinėjamosiose byloje – TVI), laikomas mokesčių mokėtoju. LGT 28 straipsnyje reglamentuojama šio santykio dalyvių atsakomybė. Tačiau atrodo, jog LGT 20 straipsnyje nurodyta dar ir tai, kad šios taisyklės buvo sukurtos mokesčių prie pajamų šaltinio. Neaišku, kiek šios taisyklės padeda nagrinėjamosiose byloje.

49. Bylos dalyviai nesutaria dėl „mokestinės funkcijos perkėlimo“ padarinių demonstravimo mokesčių. TVI laiko šį mechanizmą tiesiog mokesčių administravimo paprastinimo priemone, taikoma efektyvumo sumetimais. Nors TVI moka mokestį, ji moka mokestį, kurį, TVI nuomone, privalo mokėti reklamos davėjai, surinkdama iš jų mokėtinas sumas, tinkamai jas rašydama tarpinės sąskaitas, sumokėdama jas valstybei ir pranešdama valstybei reklamos davėjo tapatybę. TVI teigimu, jeigu ji sumokėtų demonstravimo mokestį, tačiau paskui jos klientas nesumokėtų šio mokesčio, kurį jam sąskaitų trauktų TVI, ji galėtų savo sumokėtą mokesčio sumą susigrąžinti iš valstybės. Per posūdį ji taip pat teigė, kad jeigu taptų nemoki, valstybė alternatyviai galėtų reikalauti, kad demonstravimo mokestį sumokėtų reklamos davėjai. Taigi, TVI nuomone, ji moka demonstravimo mokestį savo kliento vardu ir jį sąskaita, apskaitų trauktas sumas rašydama tarpinę sąskaitą.

50. Kita vertus, Portugalijos teigimu, būtų TVI turi mokėti demonstravimo mokestį. Portugalija šį teiginį grindžia tuo, kad TVI turi sumokėti demonstravimo mokestį per statymo nustatytą terminą, nepaisant to, ar reklamos davėjai yra sumokėję už paslaugas ir jiems sąskaitų trauktų demonstravimo mokestį. Portugalijos teigimu, tik TVI turi deklaruoti mokestį ir vykdyti papildomas Portugalijos statymuose numatytas mokesčių mokėtojo pareigas, tarp kurių yra tam tikros informacijos pateikimas. Per posūdį Portugalija pridūrė, kad valdžios institucijos gali išsireikalauti demonstravimo mokestį tik iš TVI ir niekada negali jo reikalauti iš reklamos davėjo, net jeigu TVI taptų nemoki. Be to, Portugalijos teigimu, TVI rašė sumas tarpinės sąskaitas ne savo kliento, bet ICAM ir CP&MC vardu, ir Portugalija mano, kad to nepakanka.

51. Komisija taip pat laiko TVI, kuriai perkelta mokestinė funkcija, pareigą mokėti demonstravimo mokestį jos pačios pareiga. Komisijos teigimu, tik TVI tenka pareiga mokėti mokesčius ir tik ji turi juos mokėti, neatsižvelgiant tai, ar reklamos davėjas kompensuos šią sumą. Komisija taip pat pritaria Portugalijai, kad tarp reklamos davėjo ir mokesčių institucijų nėra tiesioginio ryšio.

52. Pirmesni šios išvados punktai rodo, kad demonstravimo mokesčio atveju nesutariama dėl „mokestinės funkcijos perkėlimo“ pasekmių. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo atžvilgiu savo pozicijos neišreiškė. Teisingumo Teismas neturi kompetencijos nagrinėti šio nacionalinės teisės klausimo. Tačiau Teisingumo Teismas yra kompetentingas nurodyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui atitinkamus sąvokos „vardu ir sąskaita“ aiškinimo kriterijus. Kaip generalinį advokatą J. Kokott pažymėjo savo išvadoje byloje *De Danske Bilimportører*, ši sąvoka yra Sąjungos teisės sąvoka ir nenurodo nacionalinių nuostatų dėl atstovavimo ir pavedimo santykių(26).

53. Kokiomis sąlygomis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali daryti prielaidą, kad demonstravimo mokestis yra Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte nurodytas mokestis. Manau, reikėtų, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prieitų prie išvados, kad dėl demonstravimo mokesčio atsiranda viešosios teisės pobūdžio mokestinis santykis, iš esmės apimantis tik santykį, pagal nacionalinę teisę atsirandantį tarp valstybės ir subjekto, kuriam perkelta mokestinė funkcija. Kitaip tariant, ir norint pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui tam tikras gaires, pavyzdžiui, būtų reikalaujama, kad, remiantis kai kuriais šios bylos dalyvių daugumos teiginiais, valstybė gali reikalauti

demonstravimo mokesčio tik iš subjekto, kuriam perkelta mokestinė funkcija, kad subjektas, kuriam perkelta mokestinė funkcija, yra „savarankiškai“ atsakingas už demonstravimo mokesčio sumokėjimą. Be to, tai dar reikštų, kad bet koks paskesnis subjekto, kuriam perkelta mokestinė funkcija, reikalavimas, kad reklamos davėjas grąžintų demonstravimo mokesčio sumą, būtų privatinės teisės pobūdžio reikalavimas.

54. Jeigu nacionalinis teismas nustatytų, kad taip yra, manau, kad neturėtų būti sunku padaryti išvadą, jog subjektas, kuriam perkelta mokestinė funkcija, sumokėjo demonstravimo mokestį savo vardu ir savo sąskaita ir kad galiausiai mokestis yra tiesiogiai susijęs su paslaugos teikimu. Būtų taikomas Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas, todėl demonstravimo mokestį reikėtų traukti iš apmokestinamųjų vertų.

55. Tačiau jeigu nacionalinis teismas padarytų priešingą išvadą, kad lemiamas viešosios teisės pobūdžio mokestinis santykis iš esmės sieja reklamos davėją ir valstybę, t. y. pavyzdžiui, kad tam tikromis aplinkybomis valstybė gali reikalauti demonstravimo mokesčio tiesiogiai iš reklamos davėjo arba, kitaip tariant, jeigu subjekto, kuriam perkelta mokestinė funkcija, buvimas nėra neišvengiamai būtinas kiekvienu momentu ir visomis aplinkybomis, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto nebūtų galima laikyti taikytinu. Tokiu atveju reikėtų daryti išvadą, kad paslaugą teikėjas nemoka mokesčio savo vardu ir savo sąskaita, todėl jis nėra tiesiogiai susijęs su paslauga. Tuomet mokestis iš esmės būtų mokamas mokestinės funkcijos perkėlimo subjekto, t. y. reklamos davėjo vardu ir sąskaita, o kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas yra nurodęs, jog mokesčio suma yra šašoma tarpinės sąskaitas, mokesčiui būtų taikomas Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punktas.

V – Išvada

56. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus manau, kad į pateiktus prejudicinius klausimus Teisingumo Teismas turėtų atsakyti taip:

– Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, 2 dalies a punktą, 3 dalies c punktą ir Direktyvos 2006/112/EB 73 straipsnį, 78 straipsnio a punktą ir 79 straipsnio c punktą reikia aiškinti taip, kad pagal juos apskaičiuojant PVM už reklamos paslaugas yra privaloma traukti mokestį, kaip antai Portugalijos demonstravimo mokestį, kur meną naudai turi mokėti reklamos davėjai, tačiau kur taikant už mokestinės funkcijos perkėlimą moka televizijos operatoriai, rašydami jį tarpinės sąskaitas, jeigu lemiamas viešosios teisės pobūdžio mokestinis santykis yra tarp mokesčio institucijų ir televizijos operatorių,

– jeigu, kalbant apie demonstravimo mokestį, lemiamas viešosios teisės pobūdžio mokestinis santykis susiklosto tarp reklamos davėjo ir mokesčio institucijų, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, 2 dalies a punktą, 3 dalies c punktą ir Direktyvos 2006/112/EB 73 straipsnį, 78 straipsnio a punktą ir 79 straipsnio c punktą reikia aiškinti kaip draudžiančius minėtą mokestį traukti iš apmokestinamųjų vertų,

– prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, kuri iš šių dviejų nuomonių dėl mokestinės funkcijos perkėlimo mechanizmo pobūdžio konkrečiomis demonstravimo mokesčio aplinkybomis yra teisinga pagal nacionalinę teisę.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) su pakeitimais (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

3 – 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Tarybos direktyva 2006/112/EB) su pakeitimais (OL L 347, p. 1).

4 – Išsami informacija apie pateiktą nacionalinę teisę grindžiama Komisijos pastabomis. *Lei geral tributária* tekstas, kurį nurodė (tačiau kurio pažodžiui necitavo) dalyviai, paremtas „autoridade tributária e aduaneira“ interneto portalu „portal das finanças“.

5 – Per posėdį Portugalija pažymėjo, kad 2013 m. vasario 13 d. įsigalioja naujas įstatymas dėl demonstravimo mokesčio, pagal kurį šis mokestis nebeįtraukiamas į apmokestinimo PVM vertę.

6 – Šie sprendimai yra 2010 m. lapkričio 29 d. (C-618/11), 2010 m. spalio 21 d. (C-637/11) ir 2010 m. rugsėjo 16 d. (C-659/11).

7 – Byloje C-659/11 skundas pirmiausia buvo pateiktas *Tribunal Central Administrativo Sul*, tačiau 2011 m. gegužės 3 d. šis teismas konstatavo, kad nėra kompetentingas nagrinėti šią bylą.

8 – Visų pirma Portugalija paprašė apriboti teismo sprendimo padarinius laiko atžvilgiu, jeigu demonstravimo mokesčio nereikėtų įtraukti į apmokestinamąją vertę.

9 – 1993 m. sausio 26 d. Sprendimas *Telemarsicabruzzo ir kt.* (C-320/90– C-322/90, Rink. p. I-393, 6 punktas).

10 – 2001 m. kovo 13 d. Sprendimas *PreussenElektra* (C-379/98, Rink. p. I-2099, 39 punktas).

11 – 1995 m. kovo 23 d. Nutartis *Saddik* (C-458/93, Rink. p. I-511, 13 punktas).

12 – 1978 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *Redmond* (83/78, Rink. p. 2347, 25 punktas) ir 1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimas *Eso Española* (C-134/94, Rink. p. I-4223, 9 punktas).

13 – 1981 m. birželio 16 d. Sprendimas *Salonia* (126/80, Rink. p. 1563, 6 punktas).

14 – Žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-62/00, Rink. p. I-6325, 32 punktas).

15 – 2007 m. sausio 25 d. Sprendimas *Dyson* (C-321/03, Rink. p. I-687, 24 punktas).

16 – Dėl paprastumo toliau nurodysiu tik Šeštosios direktyvos nuostatas. Šias nuorodas reikėtų aiškinti kartu su atitinkamomis Tarybos direktyvos 2006/112/EB nuostatomis. Be to, teismo praktika dėl vienos direktyvos taikytina ir kitos direktyvos aiškinimui.

17 – 2006 m. birželio 1 d. Sprendimas *De Danske Bilimportører* (C-98/05, Rink. p. I-4945).

18 – 17 išnašoje nurodyto Sprendimo *De Danske Bilimportører* 17 punktas; 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Lidl & Companhia* (C-106/10, Rink. p. I-7235, 33 punktas).

19 – 1990 m. kovo 27 d. Sprendimas *Boots Company* (C?126/88, Rink. p. I?1235, 15 ir 16 punktai); 2001 m. liepos 3 d. Sprendimas *Bertelsmann* (C?380/99, Rink. p. I?5163, 15 punktas); generalin?s advokat?s J. Kokott i?svados 17 i?na?oje nurodytoje byloje *De Danske Bilimportører* 15 punktas.

20 – 18 i?na?oje nurodyto Sprendimo *Lidl & Companhia* 32 punktas.

21 – 17 i?na?oje nurodyto Sprendimo *De Danske Bilimportører* 17 punktas; 2010 m. geguž?s 20 d. Sprendimas *Komisija prieš Lenkij?* (C?228/09, Rink. p. I?70, 30 punktas); 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Komisija prieš Austrij?* (C?433/09, Rink. p. I?181, 34 punktas); 18 i?na?oje nurodyto Sprendimo *Lidl & Companhia* 33 punktas. Ši teismo praktika pirmiausia suformuluota 1988 m. lapkri?io 23 d. Sprendimu *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rink. p. 6365, 15 ir 16 punktai).

22 – Generalin?s advokat?s J. Kokott i?svados 17 i?na?oje nurodytoje byloje *De Danske Bilimportører* 17 punktas.

23 – 17 i?na?oje nurodyto Sprendimo *De Danske Bilimportører* 18 punktas; 21 i?na?oje nurodyto Sprendimo *Komisija prieš Lenkij?* 31–50 punktai.

24 – 21 i?na?oje nurodyto Sprendimo *Komisija prieš Lenkij?* 40 punktas. 18 i?na?oje nurodyto Sprendimo *Lidl & Companhia* 34 punktas.

25 – Generalin?s advokat?s J. Kokott i?svados 17 i?na?oje nurodytoje byloje *De Danske Bilimportører* 18–19 punktai.

26 – Generalin?s advokat?s J. Kokott i?svados 17 i?na?oje nurodytoje byloje *De Danske Bilimportører* 40 ir 41 punktai.