

GENERALINĖS ADVOKATĖS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2006 m. rugsėjo 7 d.¹

I — Įvadas

1. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma atsakyti į klausimus, susijusius su 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas² (toliau – Šeštoji direktyva) išaiškinimu dėl dantų protezų tiekimo.

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

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

II — Teisinis pagrindas

A — Bendrijos teisės aktai

4. Pirmosios PVM direktyvos⁴ 2 straipsnis nustato tokį bendrosios PVM sistemos svarbiausių elementų apibrėžimą:

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — OL L 145, p. 1.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

<...>

5 — Pagal pastarąją nuostatą pereinamasis laikotarpis tęsiasi, iki bus panaikintos 28 straipsnio nuostatos, o nagrinėjamų sandorių atveju jos nebuvo panaikintos.

8. 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB⁶ papildė Šeštąją direktyvą nauja XVI a antraštinė dalimi (Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo; 28a–28m straipsniai). Šios nuostatos yra taikomos, kol nebus priimta galutinė prekių judėjimo tarp valstybių narių įmonių apmokestinimo tvarka.

8 straipsnio 1 dalies a punkto antro sakinio arba 28b straipsnio B dalies 1 punkto nuostatos.

9. 28a straipsnis⁷ reglamentuoja prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą:

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

„1. Pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami

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

a) prekių įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygį šalies teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokesčio pagal 24 straipsnį ir kuriam netaikomos

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

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

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

a) <...>

- b) prekėms, išskyrus a punkte nurodytas prekes, kurias Bendrijoje įsigyja: siunčiamos arba gabenamos, už Bendrijos viduje įsigyjamą prekę, išskyrus naujas transporto priemones ir akcizų apmokestinamas prekes“.

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

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

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

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

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

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

Minėta riba, kuria naudojama kaip orientacinė, pagal pirmiau pateiktą įtrauką apima bendrą sumą be pridėtinės vertės mokesčio, mokėtiną arba sumokėtą atitinkamoje valstybėje narėje, iš kurios prekės yra

— <...>

2) Tačiau, jei tiekiamos prekės yra kitos nei akcizu apmokestinami produktai, 1 dalis netaikoma prekėms, atsiųstoms arba atgabentoms į tą pačią valstybę narę, į kurią jos turi būti atsiųstos arba atgabentos, jeigu:

— bendra tokių prekių vertė (neįskaitant pridėtinės vertės mokesčio) per vienus kalendorinius metus neviršija 100 000 ekiu ekvivalento nacionaline valiuta, ir

— bendra prekių, kitų nei akcizu apmokestinami produktai, tiekiamų 1 dalyje nustatytomis sąlygomis, vertė (neįskaitant pridėtinės vertės mokesčio) praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 100 000 ekiu ekvivalento nacionaline valiuta⁸.

Valstybė narė, į kurios teritoriją pirkėjui atsiunčiamos arba atgabamos prekės,

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

— <...>

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

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

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

11. Pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnį iš esmės yra atleidžiamas nuo

mokesčio prekių tiekimas tarp dviejų valstybių narių Bendrijos viduje. Šios dalies nuostatos numato:

pastraipoje nurodyto nukrypimo taikymo sąlygas;

<...>“.

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

12. Šeštosios direktyvos⁹ 17 straipsnis, pakeistas 28f straipsniu, reglamentuoja teisę į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą. Šiuo atveju yra labai svarbios 2 ir 3 dalys:

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

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

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

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

<...>

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

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

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

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

c) bet kokiam sandoriui, kuris atleidžiamas nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B dalies a punktą ir d punkto 1–5 papunkčius, kai klientas yra įsikūręs už Bendrijos ribų arba kai tie sandoriai yra tiesiogiai susiję su prekėmis, skirtomis eksportuoti į šalį, esančią už Bendrijos ribų.“

B — Valstybės narės teisės aktai

13. Pagal iki 1997 m. gruodžio 1 d. galiojusią Nyderlandų apyvartos mokesčio įstatymo

11 straipsnio 1 dalies g punkto redakciją dantų technikų paslaugos buvo atleidžiamos nuo mokesčių. Kaip aiškina Nyderlandų teismai, atleidimas nebuvo taikomas tarpininkų, kurie patys nėra dantų technikai, tiekimui.

14. Nuo 1997 m. gruodžio 1 d. minėta nuostata atleidžia nuo mokesčių „dantų protezų tiekimą“, nenustatydama reikalavimų tiekėjo asmeniui.

III — Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

15. *VDP Dental Laboratory N. V.* (toliau – *VDP*) yra Nyderlanduose įsteigta įmonė, kuri Nyderlanduose, Belgijoje, Danijoje, Vokietijoje, Prancūzijoje, Italijoje ir trečiojoje šalyse dirbančių dantų gydytojų užsakymu atlieka dantų technologijos darbus, pavyzdžiui, karūnelės, dantų apvilkimą, lanko atraminius protezus, tiltelius ir panašiai. Dantų gydytojas, pateikęs užsakymą, padaro vieną ar kelis dantų gipsinius modelius, kuriuos siunčia į *VDP* arba pastaroji juos pasiima pati. *VDP* patikrina, ar modeliai yra tinkami, ir siunčia juos į dantų technologijos laboratoriją, įsikūrusią dažniausiai už Bend-

rijos ribų. Laboratorija perduoda dantų protezą *VDP*, kuri sumoka už protezą ir prireikęs jį importuoja į Bendriją. Tuomet *VDP* tiekia dantų protezą jį užsakiusiam dantų gydytojui už atlygį ir atlikus muitinės formalumus. *VDP* nedarba nei kvalifikuoti dantų technikai, nei kvalifikuoti dantų gydytojai.

administratorius nurodė sumokėti 117 530 NLG dydžio apyvartos mokesčio nepriemoką už laikotarpį nuo 1996 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 dienos.

16. *VDP* laikėsi nuostatos, kad jos paslaugų teikimas Nyderlanduose yra neapmokestinamas apyvartos mokesčiu ir kad ji neturi teisės į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą už paslaugų teikimą dantų gydytojams, veikiančiams Nyderlanduose. Tačiau *VDP* atskaitė pirkimo pridėtinės vertės mokesčių už paslaugų teikimą dantų gydytojams, dirbantiems ne Nyderlanduose.

17. Siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, mokesčių administratorius leido atskaityti mokesčių tiek, kiek *VDP* buvo apmokestinta už jos įsigytas prekes ir paslaugas, susijusias su tiekimu Bendrijos viduje, su sąlyga, kad *VDP* savo sąskaitose turi nurodyti pirkėjo PVM mokėtojo kodą ir deklaruoti paslaugų teikimą Bendrijos viduje.

18. Kadangi vykdant tiekimą į pirmiau minėtas valstybes nares (žr. 15 punktą) šios dvi sąlygos nebuvo įvykdytos, mokesčių

19. Nacionalinis pirmosios instancijos teismas laikėsi nuostatos, kad aptariamoms įmonės paslaugoms negali būti atleistos nuo mokesčių nuo 1996 m. sausio 1 d. iki 1997 m. gruodžio 1 d. pagal Apyvartos mokesčio įstatymo 11 straipsnio 1 dalies g punktą (pagal redakciją, galiojusią iki 1997 m. gruodžio mėnesio). Dėl laikotarpio nuo 1997 m. gruodžio 1 d. iki 1998 m. sausio 31 d. teismas laikėsi nuostatos, kad, nors šioms paslaugoms netaikomas Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčio, nes *VDP* nėra dantų technikų, tačiau Apyvartos mokesčio įstatymo 11 straipsnio 1 dalies g punkte (pagal nuo 1997 m. gruodžio 31 d. galiojančią redakciją) nustatytos sąlygos yra įvykdytos. Paslaugos atleidimas nuo mokesčio panaikina bet kokią teisę į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą. Viena vertus, *VDP* negali remtis pareiga mokėti mokesčius už paslaugas pagal Šeštąją direktyvą, kad galėtų pagrįsti reikalingą atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokesčių, o kita vertus, negali remtis atleidimu nuo mokesčio pagal nacionalinę teisę. Teismas sprendime sumažino mokėtino PVM dydį iki 9 527 NLG. Ši suma yra susijusi su dantų protezų tiekimu kitose valstybėse narėse dirbantiems dantų gydytojams nuo 1997 m. gruodžio 1 d. iki 1998 m. kovo 31 dienos.

20. Pagal apeliacinį skundą, pateiktą *Hoge Raad der Nederlanden* nagrinėjame proce-
se buvo nagrinėjama, ar egzistuoja teisė
atskaityti pirkimo PVM už paslaugas, teikia-
mas Pranzūcijoje ir Italijoje dirbantiems
dantų gydytojams, nes šiose šalyse dantų
protezų tiekimas nėra atleidžiamas nuo
mokesčių. Atsižvelgiant į tai, *Hoge Raad der
Nederlanden* 2005 m. lapkričio 11 d. spren-
dimu pateikė Teisingumo Teismui tokius
prejudicinius klausimus:

sios direktyvos 28b straipsnio B skirsnio
1 dalies pirmą įtrauką) jie vykdomi
kitoje valstybėje narėje, kuri neatleidžia
jų nuo mokesčių pagal Šeštosios direk-
tyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktą
kartu su E priedo 2 punktu“?

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

21. Bylos nagrinėjimo Teisingumo Teisme
metu *VDP*, Nyderlandų bei Graikijos vyriaus-
ybės ir Europos Bendrijų Komisija pateikė
rašytines pastabas.

IV — Teisinis vertinimas

*A — Dėl taikytinos tvarkos prekybai Bendri-
jos viduje*

2. Į pirmąjį klausimą atsakius teigiamai, ar
Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 da-
lies a punktas turi būti aiškinamas taip,
kad valstybė narė, kuri nuo pridėtinės
vertės mokesčio atleido pirmiau nuro-
dytus tiekimo sandorius, turi vis dėlto
suteikti teisę į atskaitą pagal šiuos
sandorius tiek, kiek (ypač pagal Šešto-

22. Prieš išsamiau nagrinėjant *Hoge Raad*
pateiktų prejudicinius klausimus, reikia ap-
svarstyti, kurios nuostatos dėl prekybos
Bendrijos viduje yra sietinos su nagrinėjamos
bylos aplinkybėmis, nes, atsižvelgiant į tai-
kytiną režimą, galioja ir skirtingos taisyklės
dėl atskaitos.

1. Bendra tvarka

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

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

25. Iš pirmo žvilgsnio ši taisyklė stebina, nes teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM atsiranda su sąlyga, kad jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų

pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitymą, kainą¹⁰.

26. Tačiau, kaip yra įrodęs generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer savo išvadoje byloje *Eurodental*¹¹, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktas visiškai atitinka valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimo sistemą. Šia nuostata apmokestinimo teisė perleidžiama paskirties valstybei ir ji garantuoja, kad sąnaudų pridėtinė vertė būtų apmokestinta valstybėje, kurioje yra naudojama ekonominė gėrybė, kaip tai atitinka PVM, kaip mokesčio už asmeninį naudojimą, pobūdį¹².

2. *De-minimis* tvarka

27. Tam tikram mažos apimties tiekimui Bendrijos viduje taikomos specialios taisy-

10 — 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kretztechnik* (C-465/03, Rink. p. I-4357, 35 punktas), kuriame daroma nuoroda į 2000 m. birželio 8 d. Sprendimą *Midland Bank* (C-98/98, Rink. p. I-4177, 30 punktas); 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas *Abbey National* (C-408/98, Rink. p. I-1361, 28 punktas) ir 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, Rink. p. I-6663, 31 punktas).

11 — Minėtos šios išvados 3 išnašoje, 34 punktas. Plačiau apie tiekimo Bendrijos viduje sistemą ir įsigijimus Bendrijos viduje taip pat žr. mano 2005 m. lapkričio 11 d. išvados byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, Rink. p. I-3227, I-3230) 19–25 punktas.

12 — Šiuo klausimu žr. išvados *Eurodental* (nurodyta 3 išnašoje) 27 punktą, taip pat Pirmosios direktyvos, nurodytos 4 išnašoje, 2 straipsnį.

klės, kurias apibendrintai galėčiau pavadinti *de-minimis* tvarka. Tačiau šios specialios tvarkos taikymo sąlygos teisiniu požiūriu yra sudėtingos ir gali priklausyti nuo įvairaus pasirinkimo.

Be to, minėtas apmokestinamasis asmuo einamaisiais ar praėjusiais kalendoriniais metais negali būti pasinaudojęs galimybe pagal 28a straipsnio 1 dalies a punkto trečiąją pastraipą pasirinkti bendrą tvarką (Bendrijoje įsigyjamų prekių apmokestinimas).

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

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

29. Pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto antrąją pastraipą, skaitomą kartu su 1a dalimi, prekių tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčių, kai gavėjui tiekiamos tik tokios prekės, už kurias sumokėtas PVM neatskaitomas, ir už Bendrijoje įsigyjamas prekes šio apmokestinamojo asmens sumokėta bendra suma kalendoriniais metais neviršija valstybių narių nustatytos ribos. Ši riba negali būti mažesnė už 100 000 ekiu (šiuo metu už 100 000 eurų).

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

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

3. Kokia tvarka turi būti taikoma pagrindinėje byloje?

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

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

pirmą įtrauką laikomas įvykdytu kitoje valstybėje narėje. Tai lemia *de-minimis* tvarkos taikymą.

35. Kita vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, grįsdamas savo prašymą, nurodo *Eurodentat* bylą ir pažymi, kad toje byloje iškelti klausimai dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punkto išaiškinimo yra reikšmingi ir šioje byloje. Tačiau ši nuostata taikoma tik prekių tiekimui Bendrijos viduje, kuriam taikoma bendra tvarka.

36. Komisija savo nuostatą grindžia pirmiausia bylos faktų, pateiktų sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, analize.

37. Šiuo požiūriu pažymėtina, kad iš pradžių ginčas buvo susijęs su nurodymu sumokėti 117 530 NLG (apie 53 000 eurų) dydžio PVM nepriemoką už laikotarpį nuo 1996 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 dienos. Vadovaujantis vidutiniu 19% PVM tarifu paskirties šalyse, nagrinėjamo tiekimo Bendrijos viduje vertę sudaro apie 279 000 eurų.

38. Tačiau iš bylos faktų nėra aišku, kaip prekių tiekimas yra pasiskirstęs per skirtingus mokesčius ir paskirties valsty-

bėse. Taip pat nėra aišku, ar ir atitinkamai kurios iš šių valstybių yra pasinaudojusios galimybe sumažinti 28b straipsnio B skirsnio taikymo ribą iki 35 000 ekiu (eurų) sumos. Galiausiai nėra žinoma, kokia buvo praėjusiais kalendoriniais metais prekių tiekimo apimtis ir ar *VDP* nebuvo nusprendusi pasirinkti bendros tvarkos.

39. Be to, iš prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos nėra neabejotinai aišku, ar *VDP* pirkėjams teikiamos tik tos paslaugos, kurių atžvilgiu nesuteikiama teisė atskaityti pirkimo PVM arba nebuvo pasirinkta mokėti mokesčių už prekių įsigijimą Bendrijos viduje. Bet kuriuo atveju teisę atskaityti pirkimo PVM tikriausiai turėtų tie dantų gydytojai, kuriems *VDP* tiekia prekes ir kurie dirbo valstybėje narėje, pasinaudojusioje pereinamojo laikotarpio nuostatomis pagal 28 straipsnio 1 dalies a punktą kartu su E priedu.

40. Taigi nacionalinis teismas turi nustatyti, kuri iš dviejų tvarkų taikytina nagrinėjamoje byloje. Kadangi kiekvienu atveju atskaitos taisyklės skiriasi, tai toliau nagrinėsiu, kokių padarinių abiem atvejais turi nuostatų dėl prekybos Bendrijos viduje ir dantų protezų tiekimo šalies teritorijoje atleidimo nuo mokesčių kolizija.

B — *Dėl santykio tarp nuostatų dėl prekybos Bendrijos viduje ir dantų protezų tiekimo šalies teritorijoje atleidimo nuo mokesčių*

1. Pirma hipotezė: bendros tvarkos taikymas prekių tiekimui Bendrijos viduje

41. Pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punktą prekių tiekimas Bendrijos viduje yra atleidžiamas nuo PVM. Tačiau 17 straipsnio 3 dalies b punktas įtvirtina teisę atskaityti pirkimo PVM už prekių tiekimą Bendrijos viduje, kokiu nors būdu nesiejant šios teisės su tiekiamą preke.

42. Jei, taikydami taisykles, viršenybę suteiktume šioms, tai atsakyti į pirmąjį prejudicinį klausimą nereikėtų, nes tiekėjo kvalifikacija, atitinkanti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkte nustatytus kriterijus, šiuo atveju nebūtų svarbi. Vienintelė svarbi aplinkybė yra prekių tiekimas Bendrijos viduje, pagrindžiantis teisę atskaityti mokesčių pagal 17 straipsnio 3 dalies b punktą.

43. Tačiau tai sukuria problemą – šiuo atveju prekių tiekimui šalies teritorijoje būtų

sudaromos mažiau palankios sąlygos nei prekių tiekimui Bendrijos viduje, o tai gali iškraipyti konkurenciją.

44. Jeigu prekių tiekimas šalies teritorijoje paskirties valstybėje atleidžiamas nuo mokesčio pagal 13 straipsnį, tai prekių įsigijimas Bendrijos viduje taip pat yra atleidžiamas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio B skirsnio a punktą. Galiausiai apmokestinamasis asmuo gali tiekti prekes savo klientams kitoje valstybėje narėje, o pastarieji galėtų visai nemokėti PVM. Vis dėlto tiekėjas taip pat galėtų atskaityti pirkimo PVM, nes jis tiekia prekes Bendrijos viduje.

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

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

47. Tačiau generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer savo išvadoje byloje *Eurodental* pasiūlė kitą sprendimo būdą. Jis mano, kad atskaita, susijusi su prekių tiekimu Bendrijos viduje, yra negalima, kai atitinkamas sandoris „dėl savo pobūdžio“ nėra apmokestinamas pagal 13 straipsnį¹³. Šioje byloje pastabas pateikusių vyriausybės ir Komisija taip pat laikosi nuostatos, kad atleidimui nuo mokesčių pagal 13 straipsnį teiktina viršenybė prekių tiekimo Bendrijos viduje atleidimo atžvilgiu.

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

49. Generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer savo požiūriui pagrįsti pateikia du argumentus. Pirma, kaip ir Komisija šioje byloje, jis remiasi Šeštosios direktyvos

¹³ — 3 išnašoje minėtos išvados 35 punktas.

17 straipsnio 3 dalies c punktu. Ši nuostata suteikia teisę atskaityti pirkimo PVM tam tikrų sandorių, kurie atleidžiami nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B skirsnį, atžvilgiu, kai sandoris vykdomas ne tik Bendrijos teritorijoje. Generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer ir Komisijos nuomone, ši nuostata būtų perteklinė, jei šis atleidimas nuo mokesčio galėtų būti grindžiamas tiesiogiai 17 straipsnio 3 dalies b punktu, vos tik atitinkami sandoriai taptų tarptautiniai.

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

51. Antra, generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer remiasi Komisijos argumentu ir pažymi, kad atleidimas nuo mokesčio iškraipytų konkurenciją tarp įmonių įsisteigimo valstybėje, jei vienos įmonės galėtų atskaityti PVM, susijusį su dantų protezų

tiekimu Bendrijos viduje, o kitos įmonės, vykdančios atitinkamą tiekimą šios šalies teritorijoje, neturėtų teisės atskaityti tokio mokesčio.

52. Šiuo klausimu taip pat negaliu sutikti su savo kolega, nes įmonė, vykdanči tarptautinį tiekimą į kitą valstybę narę, nekonkuruoja su įmonėmis, veikiančiomis šalies vidaus rinkoje. Priešingai, konkurencinis ryšys yra tarp tiekimo Bendrijos viduje ir tiekimo paskirties valstybės teritorijoje. Todėl tam, kad būtų išvengta konkurencijos iškraipymų, turi būti garantuota, jog šiam tiekimui paskirties valstybėje bus taikomas toks pats fiskalinis režimas.

53. Generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer pasiūlytame sprendime į tai nėra atsižvelgiama. Tam tikromis aplinkybėmis, kokios yra *Eurodental* byloje ir galbūt *VDP* byloje, sprendimas lemtų ir pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principo pažeidimą, ir prekių judėjimo Bendrijos viduje ribojimą.

54. *Eurodental* byla yra susijusi su klausimu, ar Liuksemburge įsisteigusi įmonė turi teisę atskaityti su dantų protezų tiekimu į Vokietiją susijusį pridėtinės vertės mokestį. Liuksemburgas dantų technikų dantų protezų tiekimą atleidžia nuo pridėtinės vertės mo-

kesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą, o Vokietija apmokestina šį tiekimą, taikydama pereinamojo laikotarpio priemones pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktą kartu su E priedu.

Bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad šiai veiklai iš principo yra taikomas PVM¹⁵.

55. Jeigu dantų protezų tiekimo atleidimui nuo mokesčio kilmės valstybėje pagal 13 straipsnį suteiktume viršenybę, tai tokiai įmonei, kokia yra *Eurodental*, būtų neleista atskaityti PVM, nors jos tiekimas paskirties valstybėje faktiškai yra apmokestinamas. Padariniai būtų tokie, kad tiekimas Bendrijos viduje būtų apmokestinamas ne tik galutinei kainai proporcingu PVM, bet ir pardavimo paslaugų likutiniu PVM.

57. Kaip nustato Pirmosios direktyvos 2 straipsnis, galutinis vartotojas privalo mokėti tiksliai proporcingą paslaugų kainai mokėti, kelis kartus neapmokestinant su skirtingais sandoriais susijusių sąnaudų. Tačiau, jei remtumėmės generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer nuostata, tai lemtų sąnaudų dvigubą apmokestinimą, ir dėl to bendras apmokestinimas daugiau nebūtų proporcingas galutinio vartotojo mokamai kainai¹⁶.

56. Tai prieštarauja PVM neutralumo principui, kuris yra susijusių su atskaita nuostatų pagrindas. Teisė į atskaitymą yra sudėtinė PVM mechanizmo dalis ir iš esmės negali būti ribojama¹⁴. Atskaitymų tikslas yra atleisti verslininkus nuo PVM, sumokėto ar mokėtino už jų ekonominę veiklą, naštos.

58. Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad neutralumo principas pasireiškia taip, kad, be kita ko, konkuruojančių panašių

14 — Žr. ypač 1995 m. liepos 6 d. Sprendimą *BP Soupergaz* (C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktas); 2000 m. kovo 21 d. Sprendimą *Gabalfisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-577, 43 punktas) ir sprendimą *Kretztechnik* (minėtas 10 išnašoje, 33 punktas).

15 — Sprendimas *Kretztechnik* (minėtas 10 išnašoje, 34 punktas), kuris daro nuorodą į 1985 m. vasario 14 d. Sprendimą *Rompelman* (C-268/83, Rink. p. 655, 19 punktas); 1998 m. sausio 15 d. Sprendimas *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, Rink. p. I, 15 punktas); sprendimas *Gabalfisa ir kt.* (minėtas 14 išnašoje, 44 punktas); sprendimas *Midland Bank* (minėtas 10 išnašoje, 19 punktas) ir sprendimas *Abbey National ir kt.* (minėtas 10 išnašoje, 24 punktas).

16 — Žr. išvados *Eurodental* (nurodyta 3 išnašoje) 16 išnašą.

prekių ir paslaugų teikimas negali būti vertinamas skirtingai PVM požiūriu¹⁷. Tiksliau sakant, neutralumo principas suprantamas tik kaip speciali bendro vienodo požiūrio principo pasireiškimo forma¹⁸. Būtų pažeistas ir šis principas, jei paskirties valstybėje dirbantis dantų technikas galėtų atskaityti už sąnaudą sumokėtą PVM, o dantų technikai, vykdančiam tiekimą Bendrijos viduje iš kitos valstybės narės į šią paskirties valstybę, būtų neleista atskaityti mokesčio.

59. Be to, faktas, kad tiekimas valstybės teritorijoje ir su juo konkuruojantis tiekimas Bendrijos viduje vertinamas skirtingai mokesčių požiūriu, riboja EB 28 straipsniu garantuojamą laisvą prekių judėjimą, nes dvigubas sąnaudų apmokestinimas pabrangina dantų protezų importą iš kitų valstybių narių. Šiuo atveju riboja tiekimo Bendrijos viduje kilmės valstybė, kuri negarantuoja teisės į pirkimo PVM atskaitą, nors teikiama į kitą valstybę susijusi paslauga paskirties valstybėje faktiškai yra apmokestinama.

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

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

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

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

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

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

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

65. *VDP* nurodo dar kitą problemą. Kadangi Nyderlandų Karalystė, *VDP* nuomone, neteisingai yra išplėtusi atleidimo nuo mokesčio valstybės teritorijoje taikymo sritį dantų protezų tiekimui per tarpininkus ir dėl to atsisako atskaityti su šiuo tiekimu susijusį pirkimo PVM, tai *VDP* yra mažiau palankiai vertinama nei tarpininkai, kurie vykdo tiekimą iš kitų valstybių narių į Nyderlandus. Taip yra dėl to, kad šiems *VDP* konkuren-

tams įsisteigimo valstybės garantuoja pridėtinės vertės mokesčio atskaitymą, nes jos laikosi nuostatos, kad tiekimas per tarpininkus nepatenka į atleidimo nuo mokesčių taikymo sritį.

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

67. Galiausiai paminėtina, kad mano pasiūlytas sprendimas visiškai atitinka *Debouche* sprendimą¹⁹. Šis sprendimas rėmėsi tokio-
mis faktinėmis aplinkybėmis: Belgijoje dirbantis advokatas *Debouche* Nyderlanduose išsinuomojo pagal išperkamąją nuomą sutartį automobilį, kurį jis naudojo tik savo profesinei veiklai vykdyti Belgijoje. Belgijoje advokatų paslaugos buvo atleistos nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 da-

19 — 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas (C-302/93, Rink. p. I-4495).

lies b punktą kartu su F priedo 2 punktu, o Nyderlanduose šios paslaugos buvo apmokestinamos.

68. Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokioje situacijoje nėra suteikiama teisė į pirkimo PVM, apskaičiuoto už automobilio nuomą, grąžinimą kaip apyvartos mokestį. Kadangi advokato paslaugos valstybėje, kurioje jos teikiamos – šiuo atveju Belgijoje, nėra apmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu, tai mokesčiai už sąnaudas, įgytas kitoje valstybėje narėje, negali būti vertinami išskaitymo tikslais. Tai galioja ir tuomet, kai valstybėje, kurioje įgyjamos sąnaudos, atitinkamos paslaugos iš kitos valstybės yra apmokestinamos.

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

70. Kita vertus, jeigu atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą netaikomas dantų protezų tiekimui per tarpininkus, tai

šioje byloje, kitaip nei *Eurodental* byloje, nėra kolizijos tarp atleidimo nuo mokesčio pagal 13 straipsnį be mokesčio atskaitos ir atleidimo nuo mokesčio su mokesčio atskaita tiekimo Bendrijos viduje atžvilgiu. Jei šie reikalavimai buvo tiksliai perkelti atitinkamose paskirties valstybėse, tai teisė atskaityti pirkimo mokestį, savaime suprantama, galėjo būti garantuota už tiekimo Bendrijos viduje sąnaudas kilmės valstybėje pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktą.

2.2 hipotezė: *de-minimis* tvarkos taikymas tiekimui Bendrijos viduje

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

72. Vadinas, a punktas, kaip jį suprantu, nustato šiai tiekimo Bendrijos viduje grupei aiškiai nukrypstančią nuo b punkto tvarką. Užuoat atsižvelgus į mokesčių sistemą paskirties valstybėje, kaip išplauktą iš išdėstytų

sisteminių paaiškinimų tiekimo Bendrijos viduje atveju, a punktas remiasi šalies teritorijoje taikoma tvarka.

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

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

75. Tačiau nagrinėjamoje byloje kyla klausimas, kaip elgtis 17 straipsnio 3 dalies a punkto taikymo atveju, jei tiekėjo įsisteigimo valstybė nėra tinkamai perkėlusį direktyvos ir atleidžia nuo mokesčio sandorius, kurie iš tikrųjų yra apmokestinami pagal direktyvą. Prie šio klausimo dar grįšiu²⁰, kai išsamiau išnagrinėsiu, kaip turėtų būti aiškinamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas.

C — Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

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

77. Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą atleidžiamas nuo mokesčio tik dantų protezų tiekimas, kurį vykdo dantų gydytojai arba dantų technikai. Atleidimas nuo mokesčio pagal 13 straipsnį,

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

kaip principo, kad visi tiekimai ir paslaugos yra apmokestinami PVM, išimtis turi būti aiškinamas siaurai²¹. Todėl nėra pagrindo, kad šios nuostatos taikymo sritis būtų išplėsta.

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

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

80. Medicininė paslauga yra atleidžiama nuo mokesčio viešojo intereso tikslais, kad šios paslaugos būtų visiems prieinamos ir kad nebūtų pabrangintos dėl pridėtinės vertės mokesčio²³. Tačiau viešasis interesas taikomas medicinos paslaugų neapmokestinimui tik tuomet, kai jas teikia kvalifikuotas personalas²⁴. Tai taikoma ne tik sveikatos priežiūros paslaugoms c punkto prasme, bet ir dantų protezų tiekimui e punkto prasme.

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

82. Tai ypač svarbu tuomet, kai aptariamas dantų protezas yra pagamintas dantų techniko trečiojoje valstybėje, kurios reikalavi-

21 — 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833, 28 punktas); 2003 m. spalio 20 d. Sprendimas *d'Ambrunentil ir Dispute Resolutions Services Ltd* (C-307/01, Rink. p. I-13989, 52 punktas) ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kingscrest ir Montecello* (C-498/03, Rink. p. I-4427, 29 punktas).

22 — Nurodyto 18 išnašoje, 37 punktas, kuriame daroma nuoroda į sprendimą *Kügler* (nurodytas 21 išnašoje, 27 punktas).

23 — Sprendimo *d'Ambrunentil ir Dispute Resolution Services* (nurodytas 21 išnašoje) 58 punktas, kuriame daroma nuoroda į 2001 m. sausio 11 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-76/99, Rink. p. I-249, 23 punktas) ir sprendimą *Kügler* (nurodytas 21 išnašoje, 29 punktas).

24 — Žr. išvadą *Solleveld ir van den Hout-van Eijnsbergen* (nurodyta 18 išnašoje, 39 punktas).

mus profesinei kvalifikacijai sunku nustatyti. Be to, šiuo atveju būtų ypač sudėtinga atlikti taisymo darbus.

skirtingas konkuruojančių panašių paslaugų traktavimas PVM požiūriu²⁵.

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

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

84. Fiskalinio neutralumo principas neprieštarauja tokiam 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto aiškinimui. Remiantis teismo praktika, šiam principui prieštarauja

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

25 — Žr. 17 išnašoje nurodytus sprendimus, o taip pat 2003 m. spalio 23 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-109/02, Rink. p. I-12691, 20 punktas) Sprendimą *Kingscrest ir Montecello* (nurodytas 21 išnašoje, 54 punktas) bei sprendimą *Solleveld ir van den Hout-van Eijnsbergen* (nurodytas 18 išnašoje, 39 punktas).

D — *Dél antrojo prejudicinio klausimo*

Teisingumo Teismui pateiktuose klausimuose²⁶.

87. *Hoge Raad* antrąjį klausimą kelia tik tuo atveju, jei būtų teigiamas atsakymas į pirmąjį klausimą, o būtent – ar tarpininkų vykdomas dantų protezų tiekimas taip pat patenka į atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį.

1.1 hipotezė: bendros tvarkos taikymas tiekimui Bendrijos viduje

88. Šis klausimas yra pagrįstas supratimu, kad, kalbant apie teisę atskaityti su tiekimu Bendrijos viduje susijusį mokesťį, svarbi aplinkybė yra atitinkamų sandorių traktavimas tiekimo kilmės valstybėje. Tai siūlo Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktas, kurį paaiškinti, pateikdamas šį klausimą, prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Tačiau, jeigu taikomas įprastas režimas, tai 17 straipsnio 3 dalies – aišku, jos b punkto – aiškinimas iš tikrųjų yra svarbiausias klausimas.

90. Kaip jau minėjau²⁷, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktas numato teisę atskaityti mokesťį, susijusį su prekių tiekimu Bendrijos viduje, kuris pagal 28c straipsnio A skirsnį yra atleidžiamas nuo PVM. Todėl teisė atskaityti mokesťį suteikiama, kai dantų protezų tiekimas paskirties valstybėje pagal direktyvą laikomas apmokestinamu tiekimu, nes jis yra vykdomas ne dantų technikų ar dantų gydytojų.

89. Atsižvelgiant į pirmiau minėtą neaiškumą dėl to, kokia tvarka realiai turi būti taikoma, norėčiau pasiūlyti atsakymą dėl abiejų galimų hipotezių, net jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neprašė išaiškinti 17 straipsnio 3 dalies b punkto. Tam, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gautų naudingą atsakymą, Teisingumo Teismas gali aiškinti visas Bendrijos teisės nuostatas, kurios nacionaliniams teismams yra būtinos jų nagrinėjamos byloms išspręsti, net jei tos nuostatos aiškiai nenurodytos tų teismų

91. Vis dėlto atskaityti pirkimo PVM taip pat galima ir nuo dantų protezų tiekimo, kuris būtų atleistas nuo mokesčio pagal Šeštosios

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

27 — 41 ir kt. punktai.

direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą, bet paskirties valstybėje yra apmokestinamas pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktą kartu su E priedo 2 punktu.

2.2 hipotezė *de-minimis* tvarkos taikymas
 tiekimui Bendrijos viduje

92. Remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktu pirkimo PVM gali būti atskaitomas už šalies teritorijoje gautas paslaugas, kai jos yra naudojamos sandoriams, kurie susiję su kitoje valstybėje vykdoma ekonominio pobūdžio veikla 4 straipsnio 2 dalies prasme, kurios atžvilgiu būtų suteikiama teisė atskaityti mokesť, jei šie sandoriai būtų vykdomi šalies teritorijoje.

93. Galiausiai su dantų protezų tiekimu į kitą valstybę narę susijusio PVM atskaityti negalima, kai šiam tiekimui taikomas Šeštosios direktyvos 28b straipsnio B skirsnis kartu su 28a straipsnio 1 dalies a punkto antruoju papunkčiu ir kai jis tiekėjo įsisteigimo valstybėje yra atleistas nuo pridėtinės vertės mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą.

94. Tačiau kyla klausimas, kokios būtų pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitymo pasekmės, jei tiekėjo įsisteigimo valstybė, netinkamai perkėlusi 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą, atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį išplečia sandoriams, kurių direktyva neapima. Šis klausimas tinka Nyderlandų teisės nuostatų atveju, nes pagal jas nuo mokesčio atleidžiamas taip pat dantų protezų tiekimas, vykdomas tarpininkų, kurie neturi dantų techniko ar dantų gydytojo profesinės kvalifikacijos.

95. Kai nėra galimybės nacionalinę teisę aiškinti atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą, kiekvienas asmuo gali tiesiogiai remtis direktyva, siekdamas pasinaudoti teise atskaityti mokesť. Ir Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas, ir 17 straipsnio 1 bei 2 dalys yra pakankamai aiškios²⁸. Tačiau iš principo yra negalima „asimetriškai“ remtis direktyva, t. y. remdamasis direktyva apmokestinamasis asmuo iš esmės negali pasinaudoti mokesčio atskaitymu, jei jo sandoriai nėra apmokestinami.

28 — Žr. dėl Šeštosios direktyvos tiesioginio taikymo 2001 m. sausio 18 d. Sprendimą *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rink. p. I-493, 31 punktas); dėl atleidimo nuo mokesčio pagal 13 straipsnį — 1982 m. sausio 19 d. Sprendimą *Becker* (8/81, Rink. p. 53, 49 punktas), o dėl 17 straipsnio 1 ir 2 dalies — sprendimą *BP Soupergaz* (nurodytas 14 išnašoje, 34 punktas).

96. Pagrindinis PVM sistemos principas yra tas, kad teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo pridėtinės vertės mokestį atsiranda su sąlyga, kad jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitymą, kainą²⁹. Tačiau, kai apmokestinamasis asmuo teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris jas naudoja nuo mokesčio atleistam sandoriui sudaryti, tai kitas apmokestinamasis asmuo iš principo neturi teisės atskaityti pirkimo PVM, išskyrus susijusiose direktyvose aiškiai numatytus atvejus³⁰.

97. Prekių tiekimo šalies teritorijoje, kuris yra atleidžiamas nuo mokesčio dėl netikslaus direktyvos perkėlimo, atveju būtų pažeistas šis principas, jei, nepaisant atleidimo, būtų galima atskaityti su šiuo tiekimu susijusį mokestį. Kad galėtų pasinaudoti direktyva pagrįsta teise atskaityti mokestį, apmokestinamasis asmuo turi tuo pačiu metu prašyti, kad su juo būtų elgiamasi kaip su apmokestinamuoju asmeniu³¹. Kartu nacionalinė procesinė teisė turi užtikrinti, kad kiekvienas asmuo galėtų pasinaudoti iš direktyvos išplaukiančiomis teisėmis. Tačiau negalėtų

būti priimtas toks sprendimas, kad direktyvos aiškinimo pagrindu apmokestinamasis asmuo turi naudoti prieštaraujantį direktyvos tikslams.

98. Tačiau *tarptautinio tiekimo* atveju, koks yra ir nagrinėjamoje byloje, situacija, kai remiamasi *de-minimis* tvarka, yra visiškai kitokia. Šis tiekimas *faktiškai* neapmokestinamas tiekėjo įsisteigimo valstybėje, nes laikoma, kad jis vyksta paskirties valstybėje. Tik *teoriškai* administravimo supaprastinimo sumetimais pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą atskaitymo pagrindu laikomas panašių sandorių traktavimas šalies teritorijoje.

99. Jei manome, kad valstybės narės yra tinkamai perkėlusios Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies e punktą, tai atitinkamas tiekimas paskirties valstybėse apskritai turi būti laikomas apmokestinamu tiekimu, vadinasi, pagal pirmiau išdėstytus principus ir mokesčio atskaitymas būtų pateisinamas. Šiuo atveju apie asimetrišką rėmimąsi direktyva negali būti jokios kalbos.

100. Todėl, taikant 17 straipsnio 3 dalies a punktą, teoriškai reikia nekreipti dėmesio į

29 — Žr. nuorodas, pateiktas 10 išnašoje.

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

31 — Kartu su teise atskaityti mokestį mokesčių mokėtojui gali būti naudinga mokesčių prievolė, kaip yra paaiškines generalinis advokatas M. Darmon savo 1993 m. birželio 30 d. išvadoje byloje *Lubbock Fine* (C-63/92, Rink. p. I-6665, 19 punktas).

tai, kaip panašūs sandoriai traktuojami pagal direktyvos neatitinkančią nacionalinę teisę. Veikiau teoriškai reikia laikyti pagrindu ir kelti klausimą, kaip panašūs sandoriai būtų klasifikuojami mokesčių tikslais šalies teritorijoje, jei direktyva būtų tinkamai perkelta.

Teisės atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokesčių neturėjimas lemia dvigubą sąnaudų apmokestinimą, kuris taip pat riboja tarptautinę prekybą.

101. Šis sprendimas daugeliu atvejų leidžia išvengti fiskalinio neutralumo pažeidimo. Toks pažeidimas būtų, jei būtų neleidžiama atskaityti mokesčio tiekėjo įsisteigimo vietoje, nors pagal direktyvos nuostatas dantų protezų tiekimas per tarpininką nėra atleidžiamas nuo mokesčio paskirties valstybėse.

102. Taigi tiekimas šalies teritorijoje ir kitoje valstybėje narėje įvykdytas tiekimas teisės atskaityti mokesčių požiūriu yra traktuojami skirtingai. Kadangi tiekimas paskirties valstybėje – manant, kad direktyva yra tinkamai perkelta, – faktiškai yra apmokestinamas, o panašus tiekimas šalies teritorijoje, pažeidžiant direktyvą, yra atleistas nuo mokesčio, tai vidaus ir užsienio tiekimo padėtis taip pat yra skirtinga.

V — Išvada

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

„1. 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio

sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą reikia aiškinti taip, kad pagal šią nuostatą dantų protezų tiekimas, vykdomas tarpininko, kuris neturi dantų techniko ar dantų gydytojo kvalifikacijos, nėra laikomas atleistu nuo mokesčio tiekimu.

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

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