

LIPJES

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2004 m. gegužės 27 d. *

Byloje C-68/03

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismui pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą šio teismo nagrinėjamoje byloje tarp

Staatssecretaris van Financiën

ir

D. Lipjes

dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1) su pakeitimais, padarytais

* Proceso kalba: olandų.

1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1), 28b straipsnio išaiškinimo,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann (pranešėjas), teisėjai A. Rosas, A. La Pergola, R. Silva de Lapuerta ir K. Lenaerts,

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sekretorius R. Grass,

išnagrinėjęs rašytines pastabas, pateiktas:

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. I. Fernandes ir Â. Seiça Neves,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos E. Traversa ir D. W. V. Zijlstra,

susipažinęs su teisėjo pranešėjo pranešimu,

susipažinęs su 2004 m. sausio 13 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 2003 m. vasario 14 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismo sekretoriatas gavo 2003 m. vasario 17 d., *Hoge Raad der Nederlanden* pagal EB 234 straipsnį kreipėsi į Teisingumo Teismą dėl prejudicinio sprendimo priėmimo, pateikdamas du klausimus dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1) su pakeitimais, padarytais 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1, toliau — Šeštoji direktyva), 28b straipsnio išaiškinimo.

- 2 Šie klausimai buvo pateikti nagrinėjant ginčą tarp *Staatssecretaris van Financiën* ir D. Lipjes dėl jo Prancūzijoje suteiktų tarpininkavimo paslaugų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

Pagrindinė byla, teisinis pagrindas ir prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikti klausimai

- 3 Nyderlanduose gyvenantis D. Lipjes užsiima naudotų pramoginių laivų pirkimu ir pardavimu bei tarpininkavimu perkant ir parduodant jachtas. 1996 m. ir 1997 m. jis du kartus tarpininkavo perkant Prancūzijoje esančias jachtas. Numanoma, kad abiem atvejais jis veikė Nyderlanduose gyvenančio pirkėjo, fizinio asmens, sąskaita, o pardavėjas buvo Prancūzijoje gyvenantis fizinis asmuo. D. Lipjes nedeklaravo šiems tarpininkavimo sandoriams nustatyto PVM nei Nyderlanduose, nei Prancūzijoje.
- 4 Patikrinus buhalterinius dokumentus, Nyderlandų mokesčių tarnybos šias paslaugas *a posteriori* apmokestino PVM. Nagrinėjantis bylą *Gerechthof te 's-Gravenhage* (Nyderlandai) nusprendė, kad, atsižvelgiant į vietą, kurioje buvo jachtos jų pardavimo momentu, tarpininkavimo paslaugos buvo suteiktos ne Nyderlanduose ir todėl D. Lipjes turėjo teisę nedeklaruoti šioje valstybėje narėje PVM mokesčio.
- 5 *Gerechthof* taip pat rėmėsi 1968 m. birželio 28 d. *Wet op de omzetbelasting 1968* (1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymas, *Staatsblad* 1968, 329) 1992 m. gruodžio 24 d. redakcijos (*Staatsblad* 1992, 713) 6a straipsnio 3 dalies c punktu. Ši nuostata

atitinka Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies pirmąją pastraipą, kuri sandorių Bendrijos viduje atžvilgiu numato:

„Nukrypstant nuo 9 straipsnio 1 dalies, tarpininkų, veikiančių kito asmens vardu ir sąskaita, teikiamų paslaugų, kai tarpininkaujama teikiant ar įsigyjant kitas, nei šio straipsnio 1 arba 2 dalyse arba 9 straipsnio 2 dalies e punkte nurodyta, paslaugas, teikimo vieta yra minėtų sandorių vykdymo vieta.

Tačiau, jeigu klientas pridėtinės vertės mokesčio tikslais yra identifikuotas kitoje valstybėje narėje, nei toji valstybė narė, kurios teritorijoje vykdomi šie sandoriai, tarpininko paslaugų teikimo vieta yra valstybės narės, suteikusios klientui pridėtinės vertės mokesčio identifikavimo numerį, kurį naudojant jam buvo suteikta tarpininko paslauga, teritorijoje.“

6 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis, nuo kurios nukrypsta ši nuostata, iš esmės nustato paslaugos teikimo vietą kaip vietą, kurioje paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą.

7 *Gerechtshof* nustatė: kadangi jachtos buvo Prancūzijoje ir šioje valstybėje narėje buvo suteiktos tarpininkavimo paslaugos, sandoriams Bendrijos viduje taikytina ne bendra nuostata, o sandorių Bendrijos viduje atžvilgiu leidžianti nukrypti nuostata, iš kurios išplaukia, kad Nyderlandų Karalystė neturi teisės šių sandorių apmokestinti PVM.

- 8 *Staatssecretaris van Financiën* dėl šio sprendimo padavė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden*. Jis tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis, kaip ir atitinkama nacionalinės teisės nuostata, turi būti aiškinama siaurai, kad sąvoka „sandoriai“ apima tarpininkavimo paslaugas, jeigu pagrindinę prekės pristatymo sutartį ar paslaugos teikimo sutartį sudarė apmokestinami PVM verslininkai, o taip nėra pagrindinės bylos, kuri susijusi su fiziniais asmenimis, atveju.
- 9 Atsižvelgdamas į tai, kad byloje kyla klausimų, į kuriuos negalima tinkamai atsakyti remiantis esama Teisingumo Teismo praktika, *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreipėsi į Teisingumo Teismą pateikdamas šiuos klausimus:

- „1. Ar Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis aiškintina kaip taikoma tik tarpininkavimo paslaugoms, suteiktoms apmokestinamam asmeniui direktyvos prasme, ar neapmokestinamam juridiniam asmeniui direktyvos 28a straipsnio prasme?
2. Jei atsakymas į pirmą klausimą yra neigiamas, ar Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies pirmas sakinytis yra nuostata, kuria siekiama tarpininkavimo tarp dviejų fizinių asmenų parduodant ar perkant kilnojamąjį daiktą vietą laikyti sandorio sudarymo vieta, lyg šis sandoris būtų apmokestinamo asmens pristatyta prekė ar suteikta paslauga Šeštosios direktyvos 8 straipsnio prasme?“

Dėl prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktų klausimų*Dėl pirmo klausimo*

- 10 Nyderlandų vyriausybės, kurią iš dalies palaiko Portugalijos vyriausybė, nuomone, Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis yra aiškintina siaurai, kaip neapimanti tarpininkavimo paslaugų, jeigu pagrindinė sutartis buvo sudaryta tarp fizinių asmenų, ir todėl ji nėra apmokestinamas sandoris. Ši nuostata numato, kad tarpininkavimo paslaugų teikimo vieta yra pagrindinės paslaugos teikimo vieta, o tai turėtų reikšmės tik tuo atveju, jei pagrindinė paslauga patektų į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, t. y. jei ją suteikė apmokestinamas asmuo. Kadangi šiuo atveju taip nėra, reikia remtis Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta bendra taisykle, t. y. sandorio vieta laikyti D. Lipjes verslo buveinę, kuri yra Nyderlanduose.
- 11 Iš tikrųjų Šeštosios direktyvos XVIa dalis, į kurią įterptas 28b straipsnis, iš esmės skirta apmokestinamų asmenų ir neapmokestinamų juridinių asmenų vykdomiems sandoriams, t. y. tiekimui ir įsigijimui Bendrijos viduje bei judėjimui. Pavyzdžiui, šios direktyvos 28a straipsnis sistemingai nurodo apmokestinamųjų asmenų ar neapmokestinamųjų juridinių asmenų paslaugų teikimą. Kad būtų išlaikytas nuoseklumas, 28b straipsnis turėtų būti aiškinamas panašiai.

- 12 Šį požiūrį patvirtina 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies antroji pastraipa, kurioje minimi paslaugų gavėjai, kuriems pridėtinės vertės mokesčio tikslais yra suteiktas identifikavimo numeris. Tai yra susiję tik su apmokestinamais asmenimis ar neapmokestinamais juridiniais asmenimis.
- 13 Be to, nagrinėjama nuostata siekiama išvengti, kad kliento įmonė įgyvendintų savo teisę į mokesčio atskaitymą kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje ji turi sumokėti PVM. Fiziniais asmenimis, kuriems teikiamos paslaugos ir kurie negali naudotis teise į mokesčio atskaitymą, tokios taisyklės taikyti nebūtina. Šitoks sprendimas geriau atspindėtų ekonominę tikrovę ir fiskalinį racionalumą.
- 14 Komisijos nuomone, nereikia apriboti Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies taikymo srities dėl jos labai aiškios formuluotės, leidžiančios nukrypti nuo bendrų taisyklių tarpininkavimo sandorių atžvilgiu, nelygu pagrindinės sutarties šalys. Nėra jokios priežasties netaikyti šios taisyklės, jeigu pagrindinė sutartis yra neapmokestinamas sandoris. Iš tikrųjų visa prekybos Bendrijos viduje sistema, kuri aptarta Šeštosios direktyvos XVIa dalyje, neapsiriboja vien tik prekyba tarp verslininkų.
- 15 Sąvoka „sandoriai“ yra vartojama daugelyje Šeštosios direktyvos nuostatų paslaugoms tarp apmokestinamų asmenų ir jų fiziniams asmenims teikiamoms paslaugoms apibrėžti, pavyzdžiui, 4 straipsnio 3 ir 5 dalys. Dėl šios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies griežto aiškinimo atsirastų didelių skirtumų ir toks aiškinimas prieštarautų paprastumo vertinant sandorius ir racionalaus bei vienodo apmokestinimo principams.

- 16 Šiuo atveju visų pirma dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies ir 28b straipsnio E skirsnio sąsajos reikia konstatuoti, kad kai tai susiję su prekyba Bendrijos viduje, 28b straipsnio E skirsnyje numatyta leidžianti nukrypti nuo 9 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos bendros taisyklės nuostata. Taigi nėra jokios 9 straipsnio 1 dalies viršenybės, ir kiekvienu atveju reikia kelti klausimą, ar jam taikoma viena ar kita nuostata (dėl panašios Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 ir 2 dalies sąsajos žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C-327/94, Rink. p. I-4595, 20 ir 21 punktus).
- 17 Tai bylos daliai, kuri susijusi su prekyba Bendrijos viduje, Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis iš esmės yra taikoma. Todėl reikia išnagrinėti, ar tokį taikymą gali paveikti tai, kad tarpininkavimo paslaugos dalykas buvo neapmokestinamas sandoris.
- 18 Šiuo klausimu reikia pastebėti, kad iš 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies pirmosios pastraipos formuluotės matyti, jog joje bendrai nurodytos tarpininkų „veikiančių kito asmens vardu ir sąskaita“ suteiktos paslaugos neskiriant, ar paslaugų gavėjai yra apmokestinami ar neapmokestinami PVM asmenys.
- 19 Be to, iš jokios Šeštosios direktyvos XVIa dalies, į kurią įterptas 28b straipsnis, nuostatos nematyti, kad į jos taikymo sritį nepatektų fiziniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamas PVM, suteiktos paslaugos. Be to, pasak Komisijos tvirtinimo, sąvoka „prekyba tarp valstybių narių“, vartojama šios dalies pavadinime, taip pat apima paslaugos teikimą apmokestinamiems asmenims kaip ir neapmokestinamų

asmenų naudai. Aplinkybė, kad skirtingos šios dalies nuostatos, pavyzdžiui, 28a straipsnis, nukreipia į tam tikrų sandorių apmokestinamumą, neturi reikšmės 28b straipsnio, kurio tikslas yra apibrėžti pačių sandorių sudarymo vietą, taikymo sričiai.

- 20 Dėl Nyderlandų vyriausybės argumento, susijusio su 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies antrąja pastraipa, kurioje minimi paslaugos gavėjai, PVM tikslais identifikuoti kitoje valstybėje narėje nei ta, kurios teritorijoje buvo įvykdytas nagrinėjamas sandoris, pakanka pažymėti, kad ši pastraipa, pradedama jungtuku „tačiau“, nurodo ypatingų išimčių, kurios neturėtų daryti įtakos pirmiau nurodytoje pastraipoje numatytai bendrai taisyklei, kategoriją.
- 21 Iš tikrųjų generalinis advokatas savo išvados 36–40 punktuose pastebėjo, kad nustatant tarpininkavimo veiklos vietą yra nesvarbu, ar pagrindinis sandoris apmokestinamas PVM, ar kalbama apie neapmokestinamą sandorį.
- 22 Galiausiai dėl Nyderlandų vyriausybės nurodyto argumento, kad Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis yra susijusi tik su teise į PVM atskaitymą, kuri fizinio asmens nedomina, pakanka konstatuoti, jog minėtoje nuostatoje negalima įžvelgti tokio argumento, kadangi joje numatytas tik tarpininkavimo paslaugų teikimo vietos nustatymas, o ne paslaugos gavėjų fizinių asmenų teisė į mokesčio atskaitymą.

- 23 Taigi atsakymas į pirmą klausimą toks: Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis neturi būti aiškinama kaip taikoma tik tarpininkavimo paslaugoms, teikiamoms apmokestinamam asmeniui ar neapmokestinamam PVM juridiniam asmeniui.

Dėl antro klausimo

- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo antrasis klausimas yra: ar kai tarpininkavimo sandoris patenka į Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies taikymo sritį, nustatant sandorio, susijusio su tarpininkavimo paslaugų teikimu, įvykdymo vietą, reikia remtis Šeštosios direktyvos 8 straipsnio bendromis nuostatomis ar tos pačios direktyvos 28b straipsnio nuostatomis?
- 25 Šiuo atveju pakanka konstatuoti, kad iš Šeštosios direktyvos išplaukia, jog prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta yra nustatoma pagal šios direktyvos 28b straipsnio A ir B skirsnius, kurie leidžia nukrypti nuo bendrų tos pačios direktyvos 8 straipsnio nuostatų, reglamentuojančių prekių tiekimą vienos valstybės narės viduje. Pagrindinės bylos aplinkybėmis skirtingas vertinimas nėra galimas.
- 26 Taigi atsakymas į antrą klausimą toks: kai tarpininkavimo sandoris patenka į Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies taikymo sritį, nustatant

sandorio, susijusio su tarpininkavimo paslaugų teikimu, įvykdymo vietą, reikia remtis tos pačios direktyvos 28b straipsnio A ir B skirsnių nuostatomis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- ²⁷ Nyderlandų ir Portugalijos vyriausybių bei Komisijos, kurios pateikė Teisingumo Teismui savo pastabas, išlaidos nėra atlygintinos. Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas.

Remdamasis šiais motyvais,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

atsakydamas į 2003 m. vasario 14 d. sprendimu *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktus klausimus, nusprendžia:

- 1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės**

vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas su pakeitimais, padarytais 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB siekiant panaikinti fiskalines sienas, 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis neturi būti aiškinama kaip taikoma tik tarpininkavimo paslaugoms, suteiktoms apmokestinamam asmeniui ar neapmokestinamam PVM juridiniam asmeniui.

2. Kai tarpininkavimo sandoris patenka į Šeštosios direktyvos 77/388 su pakeitimais 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies taikymo sritį, nustatant sandorio, susijusio su tarpininkavimo paslaugų teikimu, įvykdymo vietą, reikia remtis tos pačios direktyvos 28b straipsnio A ir B skirsnių nuostatomis.

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Paskelbta 2004 m. gegužės 27 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Sekretorius

Pirmosios kolegijos pirmininkas

R. Grass

P. Jann