

Byla C-68/03

Staatssecretaris van Financiën

prieš

D. Lipjes

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis – Tarpininkavimo paslaugos – Paslaugų teikimo vieta“

Sprendimo santrauka

Mokesčių teisės nuostatos – Įstatymų derinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Tarpininkų teikiamos paslaugos – Apmokestinimo vietos nustatymas pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalį – Taikymo sritis – Pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamas pagrindinis sandoris – Nereikšmingumas – Pagrindinio sandorio vykdymo vietos nustatymas – Specialioji 28b straipsnio A ir B skirsnio nuostatų taikymas

(Tarybos direktyva 77/388, 28b skirsnio A, B dalys ir E skirsnio 3 dalis)

Šeštosios direktyvos 77/388 dvi valstybių narės įstatymais, susijusi su apyvartos mokesčiais, suderinimo su pakeitimais, padarytais Direktyva 91/680, 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis, kuri nustato, kad nukrypstant nuo šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies tarpininkų, veikiančių kito asmens vardu ir saskaityta, teikiamų paslaugų, kai tarpininkaujama vykdant tam tikrus sandorius, vieta yra šių sandorių vykdymo vieta, neturi būti aiškinama kaip taikoma tik tarpininkavimo paslaugoms, suteiktoms apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam PVM juridiniam asmeniui.

Iš tikrųjų, o tai matyti ir iš jos formuluotės, ši nuostata bendrai nurodo tarpininkų teikiamas paslaugas neskirdama, ar paslaugų gavėjai yra apmokestinami, ar neapmokestinami PVM asmenys, ir nustatant tarpininkavimo veiklos vietą nėra svarbu, ar pagrindinis sandoris yra apmokestinamas PVM, ar kalbama apie neapmokestinamą sandorį.

Vis dėlto, kai tarpininkavimo sandoris patenka į 28b straipsnio E straipsnio 3 dalies taikymo sritį, nustatant sandorį, susijusį su tarpininkavimo paslaugų teikimu, vykdymo vietą, reikia remtis tos pačios direktyvos specialiomis 28b straipsnio A ir B skirsnio nuostatomis. Iš tikrųjų prekės sigijimo Bendrijos viduje vieta yra nustatoma pagal pastarųjų nuostatų, kuri leidžia nukrypti nuo bendrą Šeštosios direktyvos 8 straipsnio nuostatų, reglamentuojančių prekių tiekimą valstybės narės viduje.

(žr. 18, 21, 23, 25–26 punktus, rezoliucinės dalies 1 ir 2 punktus)

SPRENDIMAS

2004 m. gegužės 27 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis – Tarpininkavimo paslaugos – Paslaugų teikimo vieta“

Byloje C-68/03

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) pagal EB sutarties 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 statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1) su pakeitimais, padarytais 1991 m. gruodžio 16 d. 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,

išnagrinęs rašytines pastabas, pateiktas:

- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. I. Fernandes ir Â. Seiça Neves,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos E. Traversair 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 sutarties 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

statymų 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).

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

3 Nyderlanduose gyvenantis D. Lipjes užsiima naudoti pramoginių laivų pirkimu–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 *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Nyderlandai) nusprendė, kad atsižvelgiant į vietą, kurioje buvo jachtos į pardavimo momentu, tarpininkavimo paslaugos buvo suteiktos ne Nyderlanduose, ir todėl D. Lipjes turėjo teisę nedeklaruoti šioje valstybėje narėje PVM mokesčio.

5 *Gerechtshof* 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 sandorį Bendrijos viduje atžvilgiu numato:

„Nukrypstant nuo 9 straipsnio 1 dalies, tarpininkas, veikiantis kito asmens vardu ir sąskaita, teikiamą paslaugą, kai tarpininkaujama teikiant ar įsigyjant kitas, nei šio straipsnio 1 arba 2 dalyse arba 9 straipsnio 2 dalies e punkte nurodytos paslaugos, teikimo vieta yra minėti sandorį 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 paslaugą teikėjas turi steigęs 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 sandorį Bendrijos viduje atžvilgiu leidžianti nukrypti nuostata, iš kurios išplaukia, kad Nyderlandų Karalystė neturi teisės šį sandorį 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 sūvoka „sandoriai“ apima

tarpininkavimo paslaugas, jeigu pagrindinis prekės pristatymo sutartis ar paslaugos teikimo sutartis sudaryta apmokestinamais PVM verslininkais, o taip pat pagrindinis bylos, kuri susijusi su fiziniais asmenimis, atveju.

9 Atsižvelgdamas į tai, kad byloje kyla klausimas, ar kurio nors negalima tinkamai atsakyti remiantis esama Teisingumo Teismo praktika, *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreiptis į Teisingumo Teismą pateikdamas šiuos klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis aiškinama 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 sakinyje 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 pateiktą klausimą

Dėl pirmo klausimo

10 Nyderlandų vyriausybės, kuri iš dalies palaiko Portugalijos vyriausybės, nuomone, Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis yra aiškinama siaurai, kaip neapimanti tarpininkavimo paslaugų, jeigu pagrindinis sutartis buvo sudaryta tarp fizinių asmenų, ir todėl ji nėra apmokestinamas sandoris. Ši nuostata numato, kad tarpininkavimo paslaugų teikimo vieta yra pagrindinis paslaugos teikimo vieta, o tai turėtų reikšmės tik tuo atveju, jei pagrindinis paslauga pateiktas Šeštosios direktyvos taikymo srityje, t. y., jei ji suteikta apmokestinamam 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 buveinė, kuri yra Nyderlanduose.

11 Iš tikrųjų Šeštosios direktyvos XVIa dalis, ar kuri yra terptas 28b straipsnis, iš esmės skirta apmokestinamam asmeniui ir neapmokestinamam juridiniam asmeniui vykdomiems sandoriams, t. y. tiekimams ir įsigijimams Bendrijos viduje bei judėjimui. Pavyzdžiui, šios Direktyvos 28a straipsnis sistemingai nurodo apmokestinamąjį asmenį ar neapmokestinamąjį juridinį asmenį paslaugų teikimui. Kad būtų išlaikytas nuoseklumas, 28b straipsnis turėtų būti aiškinamas panašiai.

12 Šis požiūris 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. Fiziniams asmenims, 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 aiškos 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 XVla dalyje, neapsiriboja vien tik prekyba tarp verslininkų.

15 Sąvoka „sandoriai“ yra naudojama 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 didelis skirtumas 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 tvirtintos 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 paslaugą gavėjai yra apmokestinami ar neapmokestinami PVM asmenys.

19 Be to, iš jokios Šeštosios direktyvos XVla dalies, kurių terptas 28b straipsnis, nuostatos nematyti, kad jos taikymo sritį nepatektų fiziniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamas PVM, suteiktos paslaugos. Be to, pasak Komisijos tvirtinimo, sąvoka „prekyba tarp valstybių narių“, naudojama šios dalies pavadinime, taip pat apima paslaugos teikimą apmokestinamiems asmenims kaip ir neapmokestinamų asmenų naudai. Aplinkybės, 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 sritis.

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 vykdytas nagrinjamas sandoris, pakanka pažymėti, kad ši pastraipa, pradedama jungtuku „tačiau“, nurodo ypatingą išimčių, kurios neturėtų daryti tokios pirmiau nurodytoje pastraipoje numatytos bendros taisyklės, kategoriją.

21 Iš tikrųjų generalinis advokatas savo išvados 36–41 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 gavėjo fizinio asmens 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 patekusio 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 prekės įsigijimo Bendrijos viduje vieta yra nustatoma pagal šios direktyvos 28b straipsnio A ir B skirsnius, kurie leidžia nukrypti nuo bendrąsios tos pačios direktyvos 8 straipsnio nuostatą, reglamentuojančią 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 skirsnio nuostatomis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

27 Nyderlandų ir Portugalijos vyriausybės 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 patekusio 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 keičiančią 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, vykdymo vietą, reikia remtis tos pačios direktyvos 28b straipsnio A ir B skirsnio 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

* Proceso kalba: olandų.