

Byla C-124/07

J.C.M. Beheer BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Paslaugos, susijusios su draudimo sandoriais – Draudimo brokeriai ir draudimo agentai“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštojo direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčio

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio a punktas)

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 13 straipsnio B skirsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, jog aplinkybės, kad draudimo brokeris ar draudimo agentas neturi tiesioginio ryšio su draudimo ar perdraudimo sutarties, kuri sudarant jis dalyvauja, šalimis, o turi tik netiesioginį ryšį su jomis, tarpininkaujant kitam apmokestinamajam asmeniui, turinčiam tiesioginį ryšį su viena iš šalių, su kuriuo draudimo brokeris ar draudimo agentas susijęs sutartiniais santykiais, nedraudžia taikyti jo teikiamoms paslaugoms atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio pagal minėtų nuostatų.

(žr. 29 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. balandžio 3 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – Paslaugos, susijusios su draudimo sandoriais – Draudimo brokeriai ir draudimo agentai“

Byloje C-124/07

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai), 2007 m. vasario 9 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. kovo 2 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

J.C.M. Beheer BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič ir E. Levits (pranešėjas),

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorą M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. sausio 10 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir M. de Mol,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Z. Bryanston-Cross ir P. Harris,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, A. Weimar ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 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, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp pagal Nyderlandų teisę steigtos bendrovės *J.C.M. Beheer BV* ir *Staatssecretaris van Financiën* dėl papildomo apmokestinimo 55 561 NFL (25 244 eurai) sumos apyvartos mokesčiu už laikotarpį nuo 1997 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 dienos.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) apmokestinamas prekų tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Šeštosios direktyvos 13 straipsnis „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ numato:

„<...>

B. *Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai*

Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčio vengimui, sukaviavimui ar piktnaudžiavimui:

a) draudimo ir perdraudimo sandorius ir su jais susijusias paslaugas, kurias atlieka draudimo brokeriai ir draudimo agentai;

<...>“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

5 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikytinos redakcijos *Wet op de omzetbelasting 1968* (1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – 1968 m. įstatymas) 1 straipsnio turinys yra toks:

„Apyvartos mokesčiu vadinamas mokestis taikomas:

a. prekių tiekimui ir paslaugų teikimui, kuriuos Nyderlanduose atlieka tokio subjektai, vykdydami savo veiklą;

<...>“

6 Pagal 1968 m. įstatymo 11 straipsnio 1 dalies k punktą, kuris perkelia Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies a punktą į Nyderlandų teisės sistemą:

„1. Atsižvelgiant į nutarime nustatytas sąlygas, nuo mokesčio atleidžiami:

<...>

k. draudimo sandoriai ir draudimo agentų paslaugos;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 Pareiškėja pagrindinėje byloje yra pagal Nyderlandų teisę įsteigta bendrovė *VDL Polisassuradeuren BV* (toliau – *VDL*), vykdančios draudimo brokerio ir draudimo agento veiklą, pergalio agentė.

8 *VDL* vykdo draudimo tarpininko veiklą sudarant draudimo sutartis ir yra keleto draudimo bendrovių „pergalio agentė“. Veikdama kaip pergalio agentė *VDL* savarankiškai sudaro draudimo sutartis šių draudimo bendrovių vardu.

9 Veikla, kuri? pareišk?ja pagrindin?je byloje vykdo VDL vardu ir s?skaita, yra draudimo sutar?i? sudarymas, draudimo polis? keitimas ir išleidimas, komisini? apskai?iavimas, informacijos draudimo bendrovei ir draudimo polis? tur?tojams teikimas. Be to, ji savo iniciatyva ir savarankiškai si?lo bei sudaro naujas draudimo sutartis.

10 Pagal VDL ir pareišk?jos pagrindin?je byloje sudaryt? sutart? pastaroji iš VDL už savo suteiktas paslaugas gauna atlyg?, kur? sudaro 80 % nuo šiai bendrovei sumok?t? komisini? už sudarytas draudimo sutartis. Nutraukus sutart?, ji turi gr?žinti jai sumok?to atlygio dal?, proporcing? likusiam iki sutarties pabaigos laikotarpiui.

11 Pareišk?ja pagrindin?je byloje buvo papildomai apmokestinta 55 561 NFL (25 244 eurai) sumos apyvartos mokes?iu už laikotarp? nuo 1997 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 dienos.

12 Nepatenkinus skundo ir atmetus jos *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* pateikt? apeliacin? skund? d?l to, kad ji negal?jo remtis 1968 m. ?statymo 11 straipsnio 1 dalies k punkte numatytu atleidimu nuo mokes?io, pareišk?ja pagrindin?je byloje pateikt? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

13 Manydamas, kad sprendimui pagrindin?je byloje priimti b?tinas Bendrijos teis?s išaiškinimas, *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio ?vadinio sakinio ir a punkto nuostatos taikomos (juridinio) asmens, kuris vykdo esmin? draudimo brokeriui ir draudimo agentui b?ding? veikl?, nors sudarydamas draudimo sutartis jis veikia kito draudimo brokerio ar draudimo agento vardu, veiklai?“

D?l prejudicinio klausimo

14 Pirmiausia reikia priminti, kad formuluot?s, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytam atleidimo nuo mokes?io atvejui apibr?žti, turi b?ti aiškinamos griežtai, nes šis atleidimo nuo mokes?io atvejis yra bendro principo, pagal kur? PVM taikomas kiekvienam mokes?io mok?tojo už atlyg? atliekamam paslaug? teikimui, išimtis (2003 m. lapkri?io 20 d. Sprendimo *Taksatorringen*, C?8/01, Rink. p. I?13711, 36 punktas; 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Arthur Andersen*, C?472/03, Rink. p. I?1719, 24 punktas ir 2007 m. birželio 21 d. Sprendimo *Ludwig*, C?453/05, Rink. p. I?5083, 21 punktas).

15 Be to, pagal nusistov?jusi? teismo praktik? min?ti atleidimo nuo mokes?io atvejai yra savarankiškos bendrijos teis?s s?vokos, kuri? tikslas – prieštaravim?, taikant PVM schem? kiekvienoje valstyb?je nar?je, pašalinimas ir kurias reikia vertinti atsižvelgiant ? vis? bendros PVM sistemos kontekst? (2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Skandia*, C?240/99, Rink. p. I?1951, 23 punktas; min?t? sprendim? *Arthur Andersen* 25 punktas ir *Ludwig* 22 punktas).

16 Siekiant naudingai atsakyti ? pateikt? prejudicin? klausim? reikia nustatyti, ar nepaisant aplinkyb?s, jog pareišk?ja pagrindin?je byloje buvo tik netiesiogiai susijusi su draudimo sutarties, kuri? sudarant ji dalyvavo, šalimi, dalyvaujant kitam apmokestinamajam asmeniui, turin?iam tiesiogin? ryš? su šia šalimi, su kuriuo pareišk?ja susijusi sutartiniais santykiais, vis d?lto šiam tikslui jos suteiktos paslaugos yra su draudimo ir perdraudimo sandoriais susijusios paslaugos, kurias teikia draudimo brokeriai ir draudimo agentai Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkto prasme.

17 Pirmiausia reikia priminti, kad jau yra nuspr?sta, jog pripažinimas draudimo brokeriu ar

draudimo agentu yra susijęs su nagrinėjamos veiklos turiniu (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Arthur Andersen* 32 punktą).

18 Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kaip išplaukia iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo, kad šio sprendimo 9 punkte aprašyta pareiškėjos pagrindinėje byloje vykdoma veikla yra nenuginėjamai būdinga draudimo brokerio ar draudimo agento veiklai.

19 Antra, kalbant apie draudimo brokerio ar draudimo agento ryšį su draudimo sutarties, kurią sudarant jis dalyvavo, šalimis, reikia konstatuoti, kad nei Šeštojoje direktyvoje, nei 1976 m. gruodžio 13 d. Tarybos direktyvoje 77/92/EEB dėl priemonių, padedančių veiksmingai naudotis sistėigimo laisve ir laisve teikti paslaugas draudimo agentų ir brokerių veiklos (ISIC ex 630 grupę) srityje, ypač dėl pereinamųjų šios veiklos priemonių (OL L 26, 1977, p. 14), šiuo klausimu nieko nenumatyta.

20 Tačiau minėto sprendimo *Taksatorringen*, kuriuo nacionalinis teismas remiasi sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, 44 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad formuluotą „paslaugos, susijusios su draudimo ir perdraudimo sandoriais, kurias atlieka draudimo brokeriai ir draudimo agentai“, esanti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkte, apima tik specialistų, susijusių tiek su draudiku, tiek su draudžiu, suteiktas paslaugas.

21 Šiuo klausimu Nyderlandų vyriausybė pabrėžia, kad pareiškėja pagrindinėje byloje nesusijusi su draudikais ir veikia VDL, kuri yra tikrasis draudimo brokeris ir draudimo agentas, vardu ir šūkai. Iš to ši vyriausybė padarė išvadą, kad pareiškėjos, kaip draudimo brokerio ar draudimo agento, teikiamoms paslaugoms neturėtų būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio. Būtent tai išplauktų iš minėto sprendimo *Taksatorringen* 44 punkto ir *Arthur Andersen* 33 punkto.

22 Tačiau Nyderlandų vyriausybės teiginį dėl pergalio agento ir draudimo brokerio bei draudimo agento ryšio su draudimo sutarties šalimis neturėtų būti atsižvelgta.

23 Iš tiesų, pirma, iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo išplaukia, kad nors pareiškėja pagrindinėje byloje nėra formaliai susijusi su draudikais, kurią vardu VDL veikia, ji vis tiek turi netiesioginį ryšį su jais. Per sutartį, kuria ji yra susijusi su VDL, kuri yra pati susijusi sutartiniais santykiais su draudikais, pareiškėja pagrindinėje byloje, veikdama VDL vardu ir šūkai, yra netiesiogiai susijusi su draudikais.

24 Tačiau svarbu pabrėžti, kad Teisingumo Teismas praktikoje, kuria Nyderlandų vyriausybė grindžia savo aiškinimą, neapibrėžė ryšio tarp draudimo brokerio ar draudimo agento ir draudimo sutarties šalies pobūdžio ir todėl neapribojo šio ryšio specialia forma.

25 Nors Teisingumo Teismas nusprendė, kad bylose, kuriose buvo priimti minėti sprendimai *Taksatorringen* ir *Arthur Andersen*, nagrinėti apmokestinamieji asmenys pagal savo pobūdį nevykdė veiklos, susijusios su draudimo brokerių ar draudimo agentų sudaromais draudimo sandoriais Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkto prasme, vis dėlto jis nenagrinėjo šių apmokestinamųjų asmenų ryšio su draudikais ir draudėjais (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Taksatorringen* 44–46 punktus ir *Arthur Andersen* 36 punktą).

26 Todėl pareiškėjai pagrindinėje byloje negalima atsisakyti taikyti Šeštosios direktyvos B skirsnio a punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio tik todėl, kad ji neturi tiesioginio ryšio su draudikais, kurią vardu ji netiesiogiai veikia santykiuose su draudėjais kaip pergalio VDL agentas.

27 Antra, iš esmės Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkto tekste neatmetama

galimyb?, kad draudimo brokeri? ir draudimo agent? veikla yra sudaryta iš ?vairi? atskir? paslaug?, kurias gal?t? apimti s?voka „su (draudimo ir perdraudimo sandoriais) susijusios paslaugos, kurias teikia draudimo brokeriai ar draudimo agentai“ (šiuo klausimu, kiek tai susij? su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunk?iu, žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C?2/95, Rink. p. I?3017, 64 punkt?; kiek tai susij? su šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunk?iu, žr. 2006 m. geguž?s 4 d. Sprendimo *Abbey National*, C?169/04, Rink. p. I?4027, 67 punkt? ir, kiek tai susij? su šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1 papunk?iu, žr. min?to sprendimo *Ludwig* 34 punkt?).

28 Esant šioms aplinkyb?ms, iš fiskalinio neutralumo principo išplaukia, kad ?kio subjektai turi tur?ti galimyb? pasirinkti veiklos organizavimo form?, kuri griežtai ekonominiu poži?riu jiems labiausiai tinka, nerizikuodami, kad j? sandoriams nebus taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkte numatytas atleidimas nuo mokes?io (šiuo klausimu, kiek tai susij? su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunk?iu, žr. min?to sprendimo *Abbey National* 68 punkt?, o kiek tai susij? su šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1 papunk?iu, žr. min?to sprendimo *Ludwig* 35 punkt?).

29 Atsižvelgiant ? min?tus svarstymus, ? pateikt? prejudicin? klausim? reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punktas turi b?ti aiškinamas taip, jog aplinkyb?, kad draudimo brokeris ar draudimo agentas neturi tiesioginio ryšio su draudimo ar perdraudimo sutarties, kuri? sudarant jis dalyvauja, šalimis, o turi tik netiesiogin? ryš? su jomis, tarpininkaujant kitam apmokestinamajam asmeniui, turin?iam tiesiogin? ryš? su viena iš šali?, su kuriuo draudimo brokeris ar draudimo agentas susij?s sutartiniais santykiais, nedraudžia taikyti jo teikiamoms paslaugoms atleidim? nuo PVM pagal min?t? nuostat?.

D?I bylin?jimosi išlaid?

30 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio B skirsnio a punktas turi b?ti aiškinamas taip, jog aplinkyb?, kad draudimo brokeris ar draudimo agentas neturi tiesioginio ryšio su draudimo ar perdraudimo sutarties, kuri? sudarant jis dalyvauja, šalimis, o turi tik netiesiogin? ryš? su jomis, tarpininkaujant kitam apmokestinamajam asmeniui, turin?iam tiesiogin? ryš? su viena iš šali?, su kuriuo draudimo brokeris ar draudimo agentas susij?s sutartiniais santykiais, nedraudžia taikyti jo teikiamoms paslaugoms atleidimo nuo prid?tin?s vert?s mokes?io pagal min?t? nuostat?.

Parašai.

* Proceso kalba: oland?.