

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 prekės 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 nacionalinė teisės nuostata, turi būti aiškinama siaurai, kad sūvoka „sandoriai“ apima

tarpininkavimo paslaugas, jeigu pagrindin? prek?s pristatymo sutart? ar paslaugos teikimo sutart? sudar? apmokestinami PVM verslininkai, o taip n?ra pagrindin?s bylos, kuri susijusi su fiziniais asmenimis, atveju.

9 Atsižvelgdamas ? tai, kad byloje kyla klausim?, ? kuriuos negalima tinkamai atsakyti remiantis esama Teisingumo Teismo praktika, *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir kreip?si ? Teisingumo Teism? 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 ? pirm? klausim? yra neigiamas, ar Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies pirmas sakiny? yra nuostata, kuria siekiama tarpininkavimo tarp dviej? fizini? asmen? parduodant ar perkant kilnojam?j? daikt? viet? laikyti sandorio sudarymo vieta, lyg šis sandoris b?t? apmokestinamo asmens pristatyta prek? ar suteikta paslauga Šeštosios direktyvos 8 straipsnio prasme?“

D?I prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateikt? klausim?

D?I pirmo klausimo

10 Nyderland? vyriausyb?s, kuri? iš dalies palaiko Portugalijos vyriausyb?, nuomone, Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis yra aiškinama siaurai, kaip neapimanti tarpininkavimo paslaug?, jeigu pagrindin? sutartis buvo sudaryta tarp fizini? asmen?, ir tod?I ji n?ra apmokestinamas sandoris. Ši nuostata numato, kad tarpininkavimo paslaug? teikimo vieta yra pagrindin?s paslaugos teikimo vieta, o tai tur?t? reikšm?s tik tuo atveju, jei pagrindin? paslauga patekt? ? Šeštosios direktyvos taikymo srit?, t. y., jei j? suteikt? apmokestinamas asmuo. Kadangi šiuo atveju taip n?ra, reikia remtis Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje ?tvirtinta bendra taisykle, t. y. sandorio vieta laikyti D. Lipjes verslo buvein?, kuri yra Nyderlanduose.

11 Iš tikr?j? Šeštosios direktyvos XVIa dalis, ? kuri? ?terptas 28b straipsnis, iš esm?s skirta apmokestinam? asmen? ir neapmokestinam? juridini? asmen? vykdomiems sandoriams, t. y. tiekimams ir ?sigijimams Bendrijos viduje bei jud?jimui. Pavyzdžiui, šios Direktyvos 28a straipsnis sistemingai nurodo apmokestinam?j? asmen? ar neapmokestinam?j? juridini? asmen? paslaug? teikim?. Kad b?t? išlaikytas nuoseklumas, 28b straipsnis tur?t? b?ti aiškinamas panašiai.

12 Š? poži?r? patvirtina 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies antroji pastraipa, kurioje minimi paslaug? gav?jai, kuriems prid?tin?s vert?s mokes?io tikslais yra suteiktas identifikavimo numeris. Tai yra susij? tik su apmokestinamais asmenimis ar neapmokestinamais juridiniais asmenimis.

13 Be to, nagrin?jama nuostata siekiama išvengti, kad kliento ?mon? ?gyvendint? savo teis? ? mokes?io atskaitym? kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje ji turi sumok?ti PVM. Fiziniams asmenims, kuriems teikiamos paslaugos ir kurie negali naudotis teise ? mokes?io atskaitym?, tokios taisykl?s taikyti neb?tina. Šitoks sprendimas geriau atspind?t? ekonomin? tikrov? ir fiskalin? racionalum?.

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 tokos pirmiau nurodytoje pastraipoje numatytos bendros taisyklės, kategorijų.

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 ? PVM atskaitym?, kuri fizinio asmens nedomina, pakanka konstatuoti, jog min?toje nuostatoje negalima ?žvelgti tokio argumento, kadangi joje numatytas tik tarpininkavimo paslaug? teikimo vietos nustatymas, o ne paslaugos gav?j? fizinio asmens ? teis? ? mokes?io atskaitym?.

23 Taigi atsakymas ? pirm? klausim? toks: Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis neturi b?ti aiškinama kaip taikoma tik tarpininkavimo paslaugoms, teikiamoms apmokestinamam asmeniui ar neapmokestinamam PVM juridiniam asmeniui.

Dėl antro klausimo

24 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo antrasis klausimas yra: ar kai tarpininkavimo sandoris patenka ? Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies taikymo srit?, nustatant sandorio, susijusio su tarpininkavimo paslaug? teikimu, ?vykdymo viet?, reikia remtis Šeštosios direktyvos 8 straipsnio bendromis nuostatomis ar tos pa?ios direktyvos 28b straipsnio nuostatomis?

25 Šiuo atveju pakanka konstatuoti, kad iš Šeštosios direktyvos išplaukia, jog prekė ?sigijimo Bendrijos viduje vieta yra nustatoma pagal šios direktyvos 28b straipsnio A ir B skirsnius, kurie leidžia nukrypti nuo bendr? tos pa?ios direktyvos 8 straipsnio nuostat?, reglamentuojan?i? prekė ? tiekim? vienos valstyb?s nar?s viduje. Pagrindin?s bylos aplinkyb?mis skirtingas vertinimas n?ra galimas.

26 Taigi atsakymas ? antr? klausim? toks: kai tarpininkavimo sandoris patenka ? Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies taikymo srit?, nustatant sandorio, susijusio su tarpininkavimo paslaug? teikimu, ?vykdymo viet?, reikia remtis tos pa?ios direktyvos 28b straipsnio A ir B skirsnio nuostatomis.

Dėl bylin?jimosi išlaid?

27 Nyderlandų ir Portugalijos vyriausybės bei Komisijos, kurios pateik? Teisingumo Teismui savo pastabas, išlaidos n?ra atlygintinos. Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, išlaid? klausim? turi spr?sti pastarasis teismas.

Remdamasis šiais motyvais,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

1. **1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas su pakeitimais, padarytais 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildan?ia bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ian?ia Direktyv? 77/388/EEB siekiant panaikinti fiskalines sienas, 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis neturi b?ti 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.