

Byla C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, likviduojama bendrovė,

prieš

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(Finanzgericht Hamburg prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM — Šeštoji direktyva — 9, 17 ir 18 straipsniai — Paslaugų teikimo vietos nustatymas — Sąvoka „apdirbinimas personalu“ — Savarankiškai dirbantys asmenys — Būtinybė užtikrinti vienodą paslaugų teikimo vertinimą paslaugų teikėjo ir jo gavėjo atžvilgiu“

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Paslaugų teikimas — Apmokestinimo vietos nustatymas — Apdirbinimas personalu — Sąvoka

(Tarybos direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punkto šešta trauka)

2. Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Perkant sumokėto mokesčio atskaita

(Tarybos direktyva 77/388)

3. Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Perkant sumokėto mokesčio atskaita

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 1 dalis, 2 dalies a punktas ir 3 dalies a punktas bei 18 straipsnio 1 dalies a punktas)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštoji trauka reikalauja aiškinti taip, kad šioje nuostatoje vartojama sąvoka „apdirbinimas personalu“ taip pat apima apdirbinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, neįdarbintais pagal darbo sutartį verslininko, kuris teikia paslaugas.

Iš tiesų, kadangi šiuo aiškinimu atitinkamo paslaugų teikimo mokestinis priklausomumas apribojamas viena vieta, juo kaip tik suteikiama galimybė išvengti šių paslaugų teikimo dvigubo apmokestinimo ar visiškai neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu. Tokiu aiškinimu taip pat palengvinamas šios kolizinės normos įgyvendinimas, sudarant galimybę lengvai administruoti mokesčio rinkimo ir mokesčių vengimo prevencijos taisyklės paslaugų teikimo vietoje, nes paslaugų gavėjui nereikia domėtis paslaugų teikėjo ir „personalu“, kuriuo apdirbinama, santykių teisiniu pobūdžiu.

Be to, šis aiškinimas atitinka teisinio saugumo principą, nes paslaugų mokestinio priklausomumo vietos nustatymas tampa labiau nuspėjamas, jis padaro paprastesnį Šeštosios direktyvos nuostatų taikymą ir padeda užtikrinti patikimą ir teisingą pridėtinės vertės mokesčio surinkimą.

(žr. 29–32 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Nesant Sąjungos teisės normų, kiekvienos valstybės narės nacionalinės teisės sistemoje, be kita ko, turi būti paskirtos kompetentingos institucijos ir nustatytos procedūros, skirtos užtikrinti iš Sąjungos teisės kylančių asmenų teisių apsaugą, procesinės taisyklės su sąlyga, kad tokios taisyklės nebus mažiau palankios, nei taikomos panašioms nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas), ir dėl jų naudojimasis Sąjungos teisės sistemoje nustatytomis teisėmis netaps praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas).

Kalbant apie veiksmingumo principą, nacionalinėje procesinėje teisėje nesant specialių taisyklių, paslaugų teikėjo ir šios paslaugų gavėjo teisė vienos ir tos pačios teikiamos paslaugos apmokestinimo ir už ją mokėtino pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu būti vertinamiems vienodai praktikoje nebūtų veiksminga.

(žr. 35, 37 punktus)

3. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 17 straipsnio 1 dalis, 2 dalies a punktą ir 3 dalies a punktą, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad jais nereikalaujama, jog valstybės narės nustatytų tokias vidaus procesines taisykles, kuriomis būtų užtikrinta, kad paslaugų teikimo apmokestinimas ir už šią paslaugą teikimą mokėtinas pridėtinės vertės mokestis būtų vertinami nuosekliai šios paslaugų teikėjo ir gavėjo atžvilgiu, net jeigu jie priklauso skirtingų mokesčių administratorių jurisdikcijai. Tačiau šiomis nuostatomis valstybės narės pareigojamos priimti priemonės, reikalingas užtikrinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu teisingumą ir mokesčių neutralumo principo laikymąsi.

Iš tiesų, net jei Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje, 2 dalies a punkte ir 3 dalies a punkte, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punkte konkrečiai nenurodomas procesinis ar kitų priemonių, kurios turi būti priimtose siekiant užtikrinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčio tikslumą ir mokesčių neutralumo principo laikymąsi, turinys, jose nurodomas tikslas, kurio turi siekti valstybės narės, paliekant joms diskreciją vertinti tokių priemonių priėmimo būtinybę.

Šiuo atžvilgiu, jeigu paaiškėtų, kad net nesant klausimų dėl išaiškinimo ar galiojimo ir net kai kompetentingi teismai atsisako Teisingumo Teismui pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl Sąjungos teisės išaiškinimo ar galiojimo vertinimo, skirtingi valstybės narės administratoriai ir (arba) teismai toliau sistemingai laikosi skirtingų pozicijų dėl vieno ir to paties paslaugų teikimo priklausomumo, pirma, paslaugos teikėjo ir, antra, paslaugos gavėjo atžvilgiu ir taip pažeidžia, be kita ko, mokesčių neutralumo principą, būtų galima manyti, kad ši valstybės narės pažeidžia pareigojimus pagal Šeštąją direktyvą.

(žr. 43–45 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. sausio 26 d.(*)

„PVM — Šeštoji direktyva — 9, 17 ir 18 straipsniai — Paslaugų teikimo vietos nustatymas — S?voka „apřpinimas personalu“ — Savarankiškai dirbantys asmenys — B?tinyb? užtikrinti vienod? teikiam? paslaug? vertinim? paslaug? teik?jo ir j? gav?jo atžvilgiu“

Byloje C-218/10

d?l *Finanzgericht Hamburg* (Vokietija) 2010 m. balandžio 20 d. nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2010 m. geguž?s 6 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

ADV Allround Vermittlungs AG, likviduojama bendrov?,

prieš

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teis?jai A. Borg Barthet, M. Ileši?, J.?J. Kasel (praneš?jas) ir M. Berger,

generalinis advokatas J. Mazák,

pos?džio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2011 m. kovo 30 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *ADV Allround Vermittlungs AG*, likviduojamos bendrov?s, atstovaujamos advokat? S. Heinrichshofen ir B. Burgmaier,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Henze,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažin?s su 2011 m. birželio 28 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? narį apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 9 straipsnio 2 dalies e punkto, 17 straipsnio 1 dalies, 2 dalies a punkto ir 3 dalies a punkto, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant gin?? tarp likviduojamos bendrov?s *ADV Allround Vermittlungs AG* (toliau – ADV) ir *Finanzamt Hamburg-Bergedorf* (Hamburgo?Bergedorfo mokes?i? inspekcija, toliau – *Finanzamt*) d?l paslaug? teikimo vietos nustatymo siekiant apmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 7 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„kadangi vietos, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymas yra sukūlis tarp valstybių narių konfliktų dėl jurisdikcijos, ypač ryšium su montavimui skirtų prekių tiekimu ir paslaugų teikimu; kadangi, nors vieta, kur teikiamos paslaugos, turėtų būti iš principo apibrėžiama kaip vieta, kur yra teikiančio paslaugas asmens pagrindinė verslo vieta, vis dėlto toji vieta turėtų būti apibrėžiama kaip esanti šalyje to asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ypač tam tikrų apmokestinamųjų asmenų vienas kitam teikiamų paslaugų atveju, kai paslaugų kaina yra traukiama į prekių kainą.“

4 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigėjas savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinę adresą arba kur paprastai gyvena.“

5 Šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas suformuluotas taip:

„Tačiau:

<...>

e) toliau nurodytų paslaugų, teikiamų klientams, steigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, steigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra steigėjas savo verslą arba turi nuolatinę verslo vietą, kurioje teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinę adresą ar paprastai gyvena:

<...>

– aprašymas personalu,

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.“

7 Šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas suformuluotas taip:

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

a) [PVM], šalies teritorijoje apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas.“

8 Pagal šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą:

„Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą [PVM] tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

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

9 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„Kad galėtų pasinaudoti teise ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo:

a) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą.“

Nacionalinė teisė

10 1999 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270*, toliau – *UStG*) redakcijos su pakeitimais pagal 2005 m. vasario 21 d. pranešimą 3a straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje nustatyta:

„Atsižvelgiant ? 3b ir 3f straipsnius, kitų paslaugų suteikimo vieta yra verslininko veiklos vykdymo vieta.“

11 Pagal *UStG* 3a straipsnio 3 dalies pirmą sakinį:

„Jeigu vienos iš 4 dalyje nurodytų kitų paslaugų gavėjas yra verslininkas, nukrypstant nuo 1 dalies, paslauga laikoma suteikta ten, kur gavėjas vykdo savo veiklą.“

12 *UStG* 3a straipsnio 4 dalyje numatyta:

„Kitos paslaugos, kaip tai suprantama pagal 3 dalį, yra: <...>

7) aprėpinimas personalu <...>.“

13 *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkte nustatyta:

„Verslininkas gali atskaityti šiuos sumokėtus pirkimo mokesčius:

1) pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo ?monei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas. Tam, kad galėtų ?gyvendinti teisę ? atskait?, verslininkas turi turėti pagal 14 ir 14a straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.“

14 *UStG* 18 straipsnio 9 dalies trečiame sakinyje numatyta:

„Prašymas grąžinti mokestį turi būti pateiktas per šešis mėnesius nuo kalendorinio meto, kuriais atsirado teisė susigrąžinti mokestį, pabaigos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15 Pagal Vokietijos teisę steigta bendrovė ADV 2005 m. aprašino savarankiškai dirbančiais sunkvežimiu vairuotojais transporto bendroves, steigtas Vokietijoje ir už šios valstybės narės teritorijos ribų, visų pirma Italijoje. Tarp ADV ir vairuotojų sudarytose vadinamosiose „tarpininkavimo sutartyse“ numatyta, kad pastarieji už savo paslaugas skaitas fakturas išrašo ADV. Ši bendrovė savo ruožtu išrašydavo skaitas fakturas vairioms transporto įmonėms klientams ir nurodydavo šiose tarpininkavimo sutartyse numatytą kainą kartu su 8 %–20 % marža.

16 Iš pradžių ADV klientams Italijoje pateikdavo skaitas fakturas be PVM. Iš tiesų ji manė, kad šios paslaugos turi būti laikomos „aprašimu personalu“, kaip tai suprantama pagal UStG 3a straipsnio 4 dalies 7 punktą, ir kad dėl to paslaugų suteikimo vieta yra Italija, vieta, kur steigė ši paslaugą gavėjai.

17 *Finanzamt* nusprendė, kad aptariamoms paslaugoms negali būti laikomos „aprašimu personalu“, todėl pagal UStG 3a straipsnio 1 dalį paslaugų teikimo vieta yra paslaugų teikėjo įmonės vieta. Todėl skaitose fakturose turėjo būti nurodytas Vokietijos PVM.

18 Tačiau *Bundeszentralamt für Steuern*, institucija, kompetentinga priimti sprendimus dėl prašymų grąžinti PVM, kuriuos pagrindinėje byloje pateikė Italijoje siskundžiantys asmenys, laikėsi nuomonės, kad ADV suteiktos paslaugos yra „aprašimu personalu“ paslaugos, už kurias išrašant skaitas fakturas neturėjo būti nurodomas Vokietijos PVM. Manydama, kad pagal UStG 3a straipsnio 3 dalies pirmą sakinį šios paslaugos turi būti apmokestinamos paslaugų gavėjų verslo vietoje, t. y. Italijoje, ši institucija atsisakė Italijos įmonės grąžinti Vokietijoje sumokėtą PVM.

19 Nagrinėdamas šį ginčą *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas) pirmiausia mano: kadangi Šeštosios direktyvos 7 konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje esantis sąrašas apima „visų pirma <...> tam tikras tarp apmokestinamųjų asmenų teikiamas paslaugas, kurių kaina traukiama į prekių kainą“, ši nuostata taip pat galėtų būti taikoma aprašimui savarankiškai dirbančiais asmenimis, tačiau šiuo klausimu išlieka abejonės.

20 Paskui *Finanzgericht Hamburg* nagrinėja klausimą, pirma, ar atsiradusi paslaugų teikėjo PVM skola ir paslaugų gavėjo teisė susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM nėra būtina susijusios, visų pirma pagal mokesčių neutralumo principą, ir, antra, ar dėl šio ryšio nacionalinės valdžios institucijoms kyla pareiga išvengti prieštaraujančių sprendimų priėmimo.

21 Galiausiai *Finanzgericht Hamburg* siekia išsiaiškinti, ar šeši mėnesių terminas, suteikiamas paslaugų gavėjui pateikti prašymą grąžinti mokestį, pagal nacionalinę teisę prasidedantis nuo kalendorinio meto, kuriais atsirado teisė susigrąžinti mokestį, pabaigos, turi būti sustabdytas arba nutrauktas, nesant sprendimo dėl paslaugų teikėjo mokestinės situacijos.

22 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Hamburg* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos <...> 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštą traukė reikia aiškinti taip, kad sūvoka „aprašimas personalu“ taip pat apima aprašymą savarankiškai dirbančiais asmenimis, neįdarbintais pagal <...> darbo sutartis paslaugas teikiančio verslininko?

2. Ar Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio [1 dalis, 2 dalies a punktą ir] 3 dalies a punktą, [taip pat] 18 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad nacionalinėje procesinėje teisėje turi būti priimtose priemonėse siekiant, jog vienos ir tos pačios paslaugos apmokestinimas ir už jį mokėtinas mokestis būtų vertinami vienodai paslaugų teikiančio ir jį gaunančio verslininko

atžvilgiu, net jei du verslininkai priklauso skirtingų administratorių jurisdikcijai?

Tik jei ? antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

3. Ar Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio [1 dalis, 2 dalies a punktą ir 3 dalies a punktą, taip pat] 18 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad terminas, per kurį paslaugos gavėjas gali prašyti grąžinti sumokėtą pirkimo mokestį, neturi baigtis tol, kol nepriimtas galutinis sprendimas paslaugų teikimo verslininko atžvilgiu dėl apmokestinimo ir mokėtino mokesčio?

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

23 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštąjį traūkų reikia aiškinti taip, kad sūvoka „aprašymas personalu“ taip pat apima aprašymą savarankiškai dirbančiais asmenimis, paslaugas teikimo verslininko neįdarbintais pagal darbo sutartį.

24 Iš karto reikia pažymėti, kaip tai padarė tiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tiek Teisingumo Teismui pastabas pateikusios šalys, kad nei iš Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštąjį traukos formuluotės, nei iš lyginamojo skirtingų šios nuostatos kalbinių versijų skaitymo negalima nustatyti, ar savarankiškai dirbantys asmenys gali būti laikomi „personalu“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

25 Tačiau reikia pripažinti, kad dėl generalinio advokato išvados 26 ir 27 punktuose nurodytų motyvų negalima *a priori* atmesti galimybes, jog atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštąjį traukos formuluotę ji taip pat taikoma aprašymui „savarankiškai“ dirbančiais asmenimis.

26 Tačiau, kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą, ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (žr., be kita ko, 2006 m. kovo 9 d. Sprendimo *Gillan Beach*, C-114/05, Rink. p. I-2427, 21 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

27 Šiuo atžvilgiu primintina, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje numatytos paslaugų teikimo mokestinio priklausomumo vietos nustatymo taisyklės. Nors šio straipsnio 1 dalyje nustatyta bendra šios srities taisyklė, to paties straipsnio 2 dalyje išvardyti keli specialūs priskyrimo atvejai. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (žr., be kita ko, 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C-327/94, Rink. p. I-4595, 20 punktą; minėto Sprendimo *Gillan Beach* 14 punktą ir 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, Rink. p. I-8255, 24 punktą).

28 Taigi Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštąjį traukos aiškinimas, pagal kurį joje numatyta sūvoka „personalas“ apima ne tik nesavarankiškus darbuotojus, bet taip pat savarankiškai dirbančius asmenis, labiau atitinka kolizinės normos tikslą, kaip antai nustatytas šios direktyvos 9 straipsnyje, kuriuo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo rizikos.

29 Iš tiesų, kadangi šiuo aiškinimu atitinkamą paslaugų mokestinis priklausomumas apribojamas viena vieta, juo kaip tik suteikiama galimybė išvengti šios paslaugų dvigubo apmokestinimo ar visiško neapmokestinimo PVM.

30 Tokiu aiškinimu taip pat palengvinamas šios kolizinės normos įgyvendinimas ir sudaroma

galimyb? lengvai administruoti mokes?io rinkimo ir vengimo mok?ti mokest? prevencijos taisykles paslaug? teikimo vietoje, nes paslaug? gav?jui nereikia dom?tis paslaug? teik?jo ir „personalo“, kuriuo apr?pinama, santyki? teisiniu pob?džiu.

31 Be to, šis aiškinimas atitinka teisinio saugumo princip?, nes paslaug? priklausomumo vietos nustatymas tampa labiau nusp?jamas, jis padaro paprastesn? Šeštosios direktyvos nuostat? taikym? ir padeda užtikrinti patikim? ir teising? PVM surinkim? (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 6 d. Sprendimo *Stoppelkamp*, C?421/10, Rink. p. I-9309, 34 punkt?).

32 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šešt? ?trauk? reikia aiškinti taip, jog šioje nuostatoje nurodyta s?voka „apr?pinimas personalu“ taip pat apima apr?pinim? savarankiškai dirban?iais asmenimis, ne?darbintais pagal darbo sutart? paslaugas teikian?io verslininko.

D?I antrojo klausimo

33 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dal?, 2 dalies a punkt? ir 3 dalies a punkt?, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punkt? reikia aiškinti taip, kad jais reikalaujama, jog valstyb?s nar?s nustatyt? tokias vidaus procesines taisykles, kurios užtikrint?, jog paslaug? apmokestinimo pob?dis ir už šias paslaugas mok?tinas PVM b?t? vertinami nuosekliai ši? paslaug? teik?jo ir gav?jo atžvilgiu, net jeigu jie priklauso skirting? mokes?i? administratori? jurisdikcijai.

34 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kaip nurod? ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kad Šeštojoje direktyvoje n?ra jokios nuostatos, kurioje b?t? aiškiai numatyta, jog valstyb?s nar?s turi priimti toki? priemon?, kaip antai nurodyta prejudiciniame klausime.

35 Ta?iau pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, šiuo klausimu nesant S?jungos teis?s norm?, kiekvienos valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s sistemoje, be kita ko, turi b?ti paskirtos kompetentingos institucijos ir nustatytos proced?r?, skirt? užtikrinti iš S?jungos teis?s kylan?i? asmen? teisi? apsaug?, procesin?s taisykl?s su s?lyga, kad tokios taisykl?s nebus mažiau palankios, nei taikomos panašioms nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas), ir d?I j? naudojimas S?jungos teis?je nustatytais teis?mis netaps praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas) (žr., be kita ko, 1998 m. lapkri?io 17 d. Sprendimo *Aprile*, C?228/96, Rink. p. I?7141, 18 punkt? ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *Alstom Power Hydro*, C?472/08, Rink. p. I?623, 17 punkt?).

36 Kalbant apie lygiavertiškumo princip?, reikia pažym?ti, kad šioje byloje Teisingumo Teismas neturi joki? duomen?, kurie kelt? abejoni? d?I nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, suderinamumo su šiuo principu.

37 Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, be kita ko, kilo abejoni? d?I klausimo, ar tokia situacija atitinka veiksmingumo principo reikalavimus. Iš ties?, nacionalin?je procesin?je teis?je nesant speciali? taisykli?, paslaug? teik?jo ir ši? paslaug? gav?jo teis?, pripažinta Teisingumo Teismo 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendime *Genius* (C?342/87, Rink. p. I?4227), vienos ir tos pa?ios teikiamos paslaugos apmokestinimo ir už j? mok?tino PVM atžvilgiu b?ti vertinamiems vienodai praktikoje neb?t? veiksminga.

38 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad turi b?ti laikoma, jog pažeistas veiksmingumo principas, kai paaišk?ja, kad S?jungos teisine sistema suteiktos teis?s ?gyvendinimas tampa ne?manomas ar pernelyg sud?tingas.

39 Ta?iau neatrodo, kad taip yra tokiu atveju, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje.

40 Pirma, kaip generalinis advokatas teigia i?svados 70 punkte, min?tas Sprendimas *Genius* susij?s tik su teis?s ? atskait? apimtimi. Jame nei?sakoma nuomon? d?l galimos paslaug? teik?jo ar gav?jo teis?s, kad ?ios paslaugos, kiek tai susij?, be kita ko, su j? suteikimo vieta, kitos PVM apmokestinamo sandorio ?alies inicijuotoje proced?roje ir esant kitam administratoriui nei tas, kurio jurisdikcijai jis priklauso, b?t? vertinamos taip pat kaip ir esant administratoriui ar teismui, kurio jurisdikcijai jis priklauso.

41 Antra, reikia konstatuoti, kad tiek paslaug? teik?jas, tiek paslaug? gav?jas turi galimyb? ginti savo teises ne tik administracin?se institucijose, bet ir teismuose, turin?iuose kompetencij? PVM srityje, pagal proced?ras, kurios i? esm?s negin?ijamai leidžia u?tikrinti teising? ir vienod? ?e?tosios direktyvos nuostat? ai?kinim? ir taikym?.

42 I? ties? vienodas S?jungos teis?s ai?kinimas ir taikymas galiausiai u?tikrinami pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? d?l S?jungos teis?s i?ai?kinimo ar galiojimo ?vertinimo proced?ra pagal SESV 267 straipsn?, kuria sukuriamas nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo sistema. Ta?iau i? Teisingumo Teismui pateiktos bylos med?iagos nematyti, kad d?l toki? nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, neb?t? galima u?tikrinti ?io teisminio bendradarbiavimo tinkamo veikimo.

43 Ta?iau jeigu paai?k?ja, kad net nesant klausim? d?l i?ai?kinimo ar galiojimo ir net kai kompetentingi teismai atsisako Teisingumo Teismui pateikti pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? d?l S?jungos teis?s i?ai?kinimo ar galiojimo ?vertinimo, skirtingi valstyb?s nar?s administratoriai ir (arba) teismai toliau sistemingai laikosi skirting? pozicij? d?l vienos ir tos pa?ios teikiamos paslaugos priklausomumo, pirma, paslaugos teik?jo ir, antra, paslaugos gav?jo at?vilgiu ir taip pa?eidžia, be kita ko, mokes?i? neutralumo princip?, galima manyti, kad valstyb?s nar? pa?eid? ?sipareigojimus pagal ?e?t?j? direktyv?.

44 I? ties?, net jei ?e?tosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje, 2 dalies a punkte ir 3 dalies a punkte, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punkte konkre?iai nenurodomas procesini? ar kit? priemoni?, kurios turi b?ti priimtose siekiant u?tikrinti apmokestinimo PVM tikslum? ir mokes?i? neutralumo principo laikym?si, turinys, jose nurodomas tikslas, kurio turi siekti valstyb?s nar?s, paliekant joms diskrecij? vertinti toki? priemoni? pri?mimo b?tinyb?.

45 ?iomis aplinkyb?mis ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad ?e?tosios direktyvos 17 straipsnio 1 dal?, 2 dalies a punkt? ir 3 dalies a punkt?, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punkt? reikia ai?kinti taip, kad jais nereikalaujama, jog valstyb?s nar?s nustatyt? tokias vidaus procesines taisykles, kurios u?tikrint?, kad paslaug? apmokestinimas ir u? ?ias paslaugas mok?tinas PVM b?t? vertinami nuosekliai ?i? paslaug? teik?jo ir gav?jo at?vilgiu, net jeigu jie priklauso skirting? mokes?i? administratori? jurisdikcijai. Ta?iau ?iomis nuostatomis valstyb?s nar?s ?pareigojamos priimti priemonės, reikalingas u?tikrinti apmokestinimo PVM teisingum? ir mokes?i? neutralumo principo laikym?si.

D?l tre?iojo klausimo

46 Atsi?velgiant ? atsakym? ? antr?j? klausim?, ? tre?i?j? klausim? atsakyti nereikia.

D?l bylin?jimosi i?laid?

47 Kadangi ?is procesas pagrindin?s bylos ?alims yra vienas i? etap? pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi i?laid? klausim? turi

spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

- 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 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštą traukė reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje nurodyta sąvoka „apėpinimas personalu“ taip pat apima apėpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, neįdarbintais pagal darbo sutartį paslaugas teikiančio verslininko.**
- Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 1 dalį, 2 dalies a punktą ir 3 dalies a punktą, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad jais nereikalaujama, jog valstybųs narųs nustatytų tokias vidaus procesines taisykles, kurios užtikrintų, jog paslaugų apmokestinimas ir už šias paslaugas mokėtinas pridėtinės vertės mokestis būtų vertinami nuosekliai šių paslaugų teikėjo ir gavėjo atžvilgiu, net jeigu jie priklauso skirtingų mokesčių administratorių jurisdikcijai. Tačiau šiomis nuostatomis valstybųs narųs pareigojamos priimti priemonės, reikalingas užtikrinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu teisingumą ir mokesčių neutralumo principo laikymąsi.**

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.