

GENERALINIO ADVOKATO

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER IŠVADA,

pateikta 2004 m. sausio 13 d. (1)

Byla C-68/03

Staatssecretaris van Financiën

prieš

D. Lipjes

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių – Paslaugų teikimas – Tarpininkavimo paslaugos, susijusios su prekių sigijimu Bendrijos viduje – Paslaugų teikimo vieta – 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies išaiškinimas“

1. *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų kasacinis teismas) pateikė Teisingumo Teismui du klausimus apie Šeštosios direktyvos dėl pridėtinės vertės mokesčio(2) (toliau – Šeštoji direktyva) 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies išaiškinimą.

2. Byloje, nagrinėjamoje Nyderlandų teisme, siekiama nustatyti verslininko teikiamą tarpininkavimo paslaugų parduodant dvi Prancūzijoje esančias jachtas dviem Nyderlanduose gyvenantiems pirkėjams, suteikimo vietą.

3. *Hoge Raad* klausia, ar 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis taikoma, kuomet sigyjant prekes Bendrijos viduje, tarpininkas derasi fizinio asmens, kuris nėra apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM), vardu. Jei atsakymas šis klausimas būtų teigiamas, *Hoge Raad* klausia, kokią vietą laikyti apmokestinamo sandorio sudarymo vieta.

I – Bendrijos teisės aktai

4. Šeštojoje direktyvoje nustatyta, kad apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas(3), atliktas šalies teritorijoje už atlygą bet kurio asmens, savarankiškai vykdančio gamintojo, prekiautojo ar pagalbos teikėjo asmens paslaugas veiklą, skaitant vairių profesijų atstovų, veiklą (2 straipsnio 1 dalis ir 4 straipsnio 1 bei 2 dalys).

5. Tiekiant prekes apmokestinamas sandoris laikomas sudarytu toje vietoje, kur prekės perduodamos, nebent jos turi būti išsiunčiamos ar išgabenamos; tokiu atveju apmokestinimo sandoris laikomas sudarytu toje vietoje, kur prekės yra tuo metu, kai prasideda jų siuntimas ar gabenimas asmeniui, kuriam jos tiekiamos (8 straipsnio 1 dalis)(4).

6. Kalbant apie paslaugas, pagrindinė mokesčių prievolė laikoma atsiradusia vietoje, kur

paslaugų teikėjas turi steigėso savo verslo ar turi nuolatinį įmonę, iš kurios teikia paslaugas. Nesant šių dviejų kriterijų, paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena (9 straipsnio 1 dalis).

7. Tačiau kuomet tam tikros paslaugos(5) yra teikiamos asmenims, steigiesiems už Bendrijos ribų arba Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, taisyklę pasikeičia ir apmokestinamą sandorį vieta nustatoma atsižvelgiant į klientą. Tokiais atvejais priskyrimo kriterijus yra vieta, kur klientas yra steigėso savo verslo ar kur jis turi nuolatinį įmonę, kuriai teikiamos paslaugos, arba kur jis turi nuolatinį adresą ir paprastai gyvena (9 straipsnis 2 dalies e punktas). Ta pati taisyklė taikoma tarpininkų paslaugoms (9 straipsnio 2 dalies e punkto paskutinė trauka)(6).

8. Direktyva 91/680 Šeštąją direktyvą buvo terpta nauja XVIa dalis „Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo“, kuria siekiama palengvinti perėjimą prie galutinės prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo tvarkos bendroje pridėtinės vertės mokesčio sistemoje po fiskalinės kontrolės prie vidaus sienų panaikinimo 1993 m. sausio 1 d.(7)

9. Pagal šias pereinamojo laikotarpio priemones PVM apmokestinamas „prekių sigijimas Bendrijos viduje“, kai jas už atlygą šalies teritorijoje sigyja apmokestinamas asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamas juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamas asmuo, veikiantis kaip toks (28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmoji pastraipa).

10. Apmokestinamasis sandoris yra apibdinamas kaip teisės disponuoti materialiu kilnojamuoju turtu, tampant jo savininku, sigijimas, kai prekes sigyjančiam asmeniui kitą valstybę narę, nei ta, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes sigyjantis asmuo, arba jos yra atsiunčiamos ar atgabenamos pardavėjo ar prekes sigyjančio asmens vardu (28a straipsnio 3 dalies pirma pastraipa).

11. Kalbant apie prekių tiekimą pirmiau minėti sandoriai apmokestinami paskirties vietoje (28b straipsnio A ir B skirsniai).

12. 28b straipsnio C skirsnyje pakeičiamas kriterijus dėl paslaugų, susijusių su prekių gabenimu Bendrijos viduje, kurios laikomos suteiktomis prekių išgabenimo vietoje. Pagal 28b straipsnio E skirsnį panaši taisyklė taikoma, kai tarpininkas tarpininkauja gabenant prekes. Kai tarpininkas tarpininkauja teikiant papildomas paslaugas, susijusias su prekių gabenimu, laikoma, kad tarpininko paslaugų teikimo vieta yra papildomą paslaugų teikimo vieta. Abiem atvejais, kai tarpininko teikiamą paslaugą klientas yra PVM tikslais identifikuotas kitoje valstybėje narėje ir veikia kaip toks apmokestinamas sandoris vyksta šioje valstybėje narėje (1 ir 2 dalys).

13. 28b straipsnio E skirsnio 3 dalyje numatoma:

„Nukrypstant nuo 9 straipsnio 1 dalies, tarpininkų, veikiančių kito asmens vardu ir sąskaita, teikiamą paslaugą, kai tarpininkaujama teikiant ar sigyjant 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 yra pridėtinės vertės mokesčio tikslais identifikuotas kitoje valstybėje narėje, nei toji valstybė narė, kurios teritorijoje vykdomi šie sandoriai, tarpininko paslaugų teikimo vieta yra valstybės narės, suteikusių klientui pridėtinės vertės mokesčio identifikavimo numerį, kurį naudojant jam buvo suteikta tarpininko paslauga, teritorijoje.(8) “

II – Faktin?s aplinkyb?s, pagrindin? byla ir prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateikti klausimai

14. D. Lipjes, ?sisteig?s Nyderlanduose *Dutch Yachting Services* vardu, užsiima tarpininkavimu perkant ir parduodant pramoginius laivus.

15. Nuo 1996 m. geguž?s 1 d. iki 1997 m. gruodžio 31 d. jis tarpininkavo perkant dvi Pranc?zijoje (Dunkerque ir Ajaccio) esan?ias jachtas(9), dviej? pirk?j? fizini? asmen?, gyvenan?i? Nyderlanduose, vardu. Abiem atvejais pardav?jas buvo Pranc?zijoje gyvenantis fizinis asmuo, ir D. Lipjes nedeklaravo bei nesumok?jo PVM nuo komisinio mokes?io, kur? jis nurod? s?skaitoje savo klientams, n? vienoje iš nurodyt? valstybi? nari?.

16. Nyderland? mokes?i? tarnyba (*Belastingdienst/Ondernemingen Goes*) išsiunt? jam pranešim? apie papildomo mokes?io dyd? už komisin? mokest?, kadangi mokes?i? tarnybos nuomone, D. Lipjes teik? paslaugas Nyderland? teritorijoje.

17. Kadangi D. Lipjes pateiktas administracinis skundas buvo atmestas, jis apskund? pranešim? apie mokes?io dyd? Hagos apeliaciniam teismui (*Gerechtshof te 's-Gravenhage*) teigdamas, kad tarpininkavimo paslaugos buvo teikiamos Pranc?zijoje. *Gerechtshof te's-Gravenhage* su šiuo argumentu sutiko, atsižvelgdamas ? viet?, kurioje jachtos buvo pardavimo dien?.

18. *Staatssecretaris van Financiën* (Valstyb?s finans? sekretorius) padav? kasacin? skund? teigdamas, kad Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies pirmasis sakiny s nurodo tik tarpininko sandorius, vykdomus apmokestinam? asmen? veiklos naudai, kaip apibr?žta direktyvos 4 straipsnyje. Tod?l nustatant viet?, kur D. Lipjes vykd? savo veikl?, reikia vadovautis bendrosiomis taisykl?mis, išd?stytomis 9 straipsnio 1 dalyje, kadangi jis vykd? savo veikl? Nyderlanduose.

19. *Hoge Raad* teigia, kad min?toje nuostatoje nedaromas skirtumas pagal sandorius (išskyrus joje nustatytas išimtis) ar pagal asmenis, kuriems tarpininkaujama, kadangi kiekvienai tarpininko suteiktai paslaugai (kitai nei aiškiai nurodyta šiame straipsnyje) turi b?ti taikoma taisykl?, pagal kuri? paslaug? teikimo vieta yra pagrindinio sandorio vykdymo vieta, nelygu paslaugos gav?jo statusas. Ta?iau *Hoge Raad* pažymi, kad šis aiškinimas gali b?ti diskutuotinas atsižvelgiant ? bendr? Šeštosios direktyvos XVI antraštin?s dalies ir 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies strukt?r?.

20. *Hoge Raad* nuomone, Bendrijos teism? praktikoje n?ra pakankamai nurodym?, kaip spr?sti abejotinus klausimus, tod?l jis nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir kreiptis ? Teisingumo Teism?, pateikdamas pagal EB sutarties 234 straipsn? šiuos klausimus:

1. „Ar Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis 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 pirmasis sakiny yra nuostata, kuria siekiama tarpininkavimo tarp dviej? fizini? asmen? parduodant ar perkant kilnojam?j? turt? viet? laikyti sandorio sudarymo vieta, lyg šis sandoris b?t? apmokestinamo asmens prek?s tiekimas ar paslaugos teikimas Šeštosios direktyvos 8 straipsnio prasme?“

III – Procesas Teisingumo Teisme

21. Komisija, Nyderland? vyriausyb? ir Portugalijos vyriausyb? pateik? rašytines pastabas per

Europos Bendrijų Teisingumo Teismo statuto 20 straipsnyje nustatytas terminas.

22. Kadangi nėra viena šalis neprašė būti išklausyta, Teisingumo Teismas pagal Teisingumo Teismo Darbo reglamento 104 straipsnio 4 dalį nusprendė nagrinėti bylą be žodinių proceso dalies.

IV – Klausimas, pateiktas prašyme priimti prejudicinį sprendimą, nagrinėjimas

A – *Apmokestinamųjų sandorių, susijusių su tarpininkavimo paslaugomis, sudarymo vieta*

23. Tarpininkavimo paslaugų teikimo vieta paprastai yra vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigėjų savo verslą arba, tam tikrais atvejais, turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas(10). Jau nurodžiau, kad nesant šių kriterijų, turi būti atsižvelgiama į paslaugos teikėjo nuolatinę adresą arba į vietą, kur jis paprastai gyvena. Ši taisyklė atspindi „apmokestinimo kilmės šalyje“ principą ir suteikia galimybę nustatyti pagrindinio mokesčio prievolės veiksnio atsiradimą tam tikroje teritorijoje bei nurodyti taikytiną nacionalinę teisę(11).

24. Priskyrimo kriterijus iš paslaugos teikėjo verslo steigimo vietos perkeliamas į kliento verslo steigimo vietą, kai tarpininkas teikia paslaugas, nurodytas 9 straipsnio 2 dalies e punkte, asmenį, įsisteigusį kitoje šalyje, vardu.

25. Bendrosios taisyklės išimtis taikoma tada, kai tarpininkaujama kito asmens sąskaita gabenant prekes Bendrijos viduje arba teikiant su tuo susijusias papildomas paslaugas. Tokiu atveju apmokestinamųjų sandorių vieta laikoma pagrindinės veiklos vieta, t. y. vieta, iš kurios pradedamos gabenti prekės, arba atitinkamai vieta, kurioje vykdoma papildoma veikla. Tačiau jei tarpininkavimo paslaugos teikiamos klientui, kurio PVM identifikavimo numeris suteiktas kitoje valstybėje narėje, pastarosios teritorija yra priskyrimo kriterijus nustatant, kurioje vietoje yra vykdyti apmokestinamieji sandoriai.

26. Galiausiai tas pats kriterijus taikomas nustatant apmokestinamųjų sandorių, susijusių su kitomis tarpininkavimo paslaugomis prekyboje tarp valstybių narių, vietą, t. y. sandorio, kuriame veikia tarpininkas, vietą, išskyrus atvejus, kai atstovaujamojo asmens PVM identifikavimo numeris suteiktas kitoje valstybėje narėje.

27. Apibendrinant tarpininko paslaugos apmokestinamos valstybėje narėje, kur:

- 1.) tarpininkas yra įsisteigęs (bendra taisyklė, nustatyta 9 straipsnio 1 dalyje)(12);
- 2.) klientas yra įsisteigęs (9 straipsnio 2 dalies e punkto priešpaskutinė trauka);
- 3.) vykdoma veikla, su kuria susijusios tarpininko paslaugos (28b straipsnio E skirsnio 1, 2 ir 3 dalies pirma pastraipa); arba
- 4.) klientas turi PVM identifikavimo numerį, kuris naudojamas sudarant sandorius (28b straipsnio E skirsnio 1, 2 ir 3 dalies antroji pastraipa).

28. Pagrindinio ginčo aplinkybėmis, kai tarpininkaujama perkant dvi Prancūzijoje esančias jachtas dviejų fizinių asmenų, gyvenančių Nyderlanduose, vardu, gali būti taikoma tik pirma arba trečia galimybė.

B – *Šeštosios direktyvos 28b straipsnio taikymo sritis asmenų atžvilgiu*

29. Tam, kad būtų teisingai pasirinkta viena iš dviejų alternatyvų, reikia nustatyti 28b straipsnio taikymo sritį. Yra trys žmanomi sprendimai, ir kiekviena iš stojusių į šį procedūrą daly

prejudicinio sprendimo priimimo šalių pateiktą savo nuomonę, kuri sutampa su vienu iš jų. Pirmoji nuomonė yra, kad 28b straipsnis taikomas visoms tarpininkavimo paslaugoms, kitoms nei nustatytos straipsnyje, nepaisant pagrindinio sandorio kliento ir pardavėjo statuso. Tokia yra Komisijos nuomonė. Nyderlandų vyriausybės požiūriu, tam kad 28b straipsnis būtų taikomas, veikla turi būti vykdoma apmokestinamo asmens arba neapmokestinamo juridinio asmens vardu. Galiausiai Portugalijos vyriausybė laikosi tarpinės nuomonės, kad 28b straipsnis taikomas paslaugoms, suteiktoms fiziniam asmeniui, jei prekes Bendrijoje gabena apmokestinamas asmuo.

30. Mano nuomone, teisingas yra pirmasis atsakymas.

31. Direktyva 91/680 terpiamą straipsnį teleologinis aiškinimas pagrindžia šį požiūrį.

32. Šioje byloje ginājama nuostata siekiama spręsti problemas, susijusias su fiskalinės kontrolės prie vidaus sienų panaikinimu nuo 1993 m. sausio 1 d., tačiau kadangi sulygos, būtinos nustatyti apmokestinimo kilmės šalyje principą(13), 1992 m. gruodžio 31 d. dar nebuvo įgyvendintos, buvo numatytas pereinamasis laikotarpis, per kurį išsaugota apmokestinimo paskirties šalyje taisyklė(14). Kad būtų lengviau panaikinti muitinių sienas, nagrinėjama nuostata panaikinami visi formalumai prie sienų ir apibrėžiant naują apmokestinamą sandorį (prekių įsigijimas Bendrijos viduje) visi fiskaliniai įsipareigojimai suvienodinami su vidiniais sandoriais.

33. Kitais žodžiais tariant, apmokestinamo sandorio sėkmingas taikymas pereinamuoju laikotarpiu prilyginamas leidžiančiais nukrypti nuo išgabenimo vietos apmokestinimo principo nuostatai (prekybos tarp valstybių narių atžvilgiu)(15). Tam, kad būtų suprata šios laikinos leidžiančios nukrypti nuostatos apimtis, reikia prisiminti, kad PVM yra mokestis, kuriuo apmokestinami vartojimo veiksmai, kaip netiesiogiai parodantys žmonių ekonominę pajėgumą, ir kad tikslas pasiekiamas apmokestinant prekiautojų ir verslininkų sandorius, kurie, naudodamiesi „susigrąžinimo“ praktika, perkelia mokesčių mokėjimo naštį galutiniam vartotojui. Taip apmokestinami asmenys yra apmokestinami „neutraliai“: mokestis tenka paskutiniam grandinės elementui, kuris gauna prekes arba paslaugas. Todėl Šeštojoje direktyvoje apmokestinami sandoriai apibrėžiami neatsižvelgiant į asmens, kuriam pristatomos prekės ar suteikiamos paslaugos, statusą.

34. Norint apmokestinti prekių įsigijimą Bendrijos viduje, pirkėjas turi būti apmokestinamas asmuo arba neapmokestinamas juridinis asmuo (28a straipsnio 1 dalies a punktas). Ši taisyklė grindžiama tuo, kad jei mokestis yra sumokamas paskirties šalyje, jo neutralumas užtikrinamas tik tada, kai jis sumokėjas asmuo gali šį susigrąžinti arba atskaityti, nes jis yra apmokestinamas asmuo, naudojantis prekes apmokestinamoje veikloje, o ne galutinis vartotojas. Dėl šios priežasties manoma, kad pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A ir B skirsnius apmokestinamo sandorio vieta yra valstybė narė, kurioje siunčiamos arba gabenamos prekės yra pristatomos pirkėjui arba kurioje prekes įsigyjantį asmeniui buvo išduotas mokesčio identifikavimo numeris, kuriuo naudodamasis jis įsigijo prekes, ir kurioje jis gali atskaityti sumokėtą mokestį(16).

35. Kitas esminis pereinamojo laikotarpio tvarkos, nustatytos Direktyvoje 91/680, elementas yra pagarbos valstybių narių fiskaliniam nepriklausomumui principas. Kiekviena valstybė narė turi visiškai laisvą nustatyti, kurie sandoriai yra apmokestinami, bet atitinkami įmokėsiai nustatymo įgaliojimai turi būti suderinti taip, kad bet kokiame sandoryje Bendrijos viduje vienos valstybės narės įgaliojimai prasideda, kai baigiasi kitos valstybės narės įgaliojimai. Šie reikalavimai paaiškina, kad jeigu prekių pirkimas yra apmokestinamas šalyje, kurioje tos prekės perduodamos pirkėjui, atitinkamas tiekimas prekių kilmės valstybėje narėje atleidžiamas nuo mokesčių, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo (28c straipsnio A skirsnio a punktas)(17).

36. Tačiau minėti svarstymai, kurie paaiškina Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a

punkto formuluot?, netaikomi papildomoms prekė? ?sigijimo Bendrijos viduje atžvilgiu paslaugoms, nei d?l to atsiradusiai prekybai tarp valstybi? nari?, nei ypa? tarpininkavimo paslaugoms. Šiais atvejais n?ra vieno po kito sudarom? sandori?, kuriems visiems paprastai taikomas PVM, kurie visi vykdomi skirtingose valstyb?se nar?se ir kurie turi b?ti suderinti, kad užtikrint? mokes?io neutralum? ir apsaugot? kiekvienos valstyb?s nar?s fiskalin? nepriklausomum?; iš ties? tai yra vienintel? paslauga, kuri teikiama profesiniu lygiu ir kuri prasideda ir baigiasi savarankiškai. Tod?l tarpininkavimas perkant ar gabenant prekes Europos Sąjungos viduje kito asmens s?skaita PVM tikslais yra laikomas ?vykusi vietoje, kurioje vykdomas pagrindinis sandoris, t. y. išgabenimo vietoje, jeigu tarpininkavimo paslaugos susijusios su gabenimu (28b straipsnio E skirsnio 1 dalis); vietoje, kurioje teikiamos papildomos paslaugos, jeigu tarpininko veikla susijusi su papildomomis paslaugomis (28b straipsnio E skirsnio 2 dalis); ir vietoje, kurioje teikiamos kitos paslaugos, jeigu tarpininko veikla susijusi kitomis paslaugomis (28b straipsnio E skirsnio 3 dalis).

37. D?l tos pa?ios priežasties nesvarbu, ar pagrindiniam sandoriui taikomas PVM, ar kalbama apie „perdavim?“ tarp asmen?. Tarpininko veikla yra savarankiška ir apmokestinama atskirai nuo veiklos, su kuria ji susijusi, kai kuriais atvejais tam, kad b?t? nustatyta apmokestinamo sandorio vieta. Tod?l daiktavardis „sandoris“ nuostatoje vartojamas kalbant ne tik apie PVM apmokestinamus sandorius, bet ir sandorius, kai apmokestinamas asmuo veikia kito, nei nurodyta 28b straipsnio E skirsnio 1 ir 2 dalyse bei 9 straipsnio 2 dalies e punkte, asmens vardu. Savo rašytin?se pastabose Komisija teigia, kad b?t? beprasmiška atlikti lingvistin? tyrim?, kadangi Šeštoji direktyva vartoja t? pa?i? s?vok? kalbant apie sandorius, kuriems taikoma ši direktyva, ir apie tuos, kurie n?ra apmokestinami.

38. Šeštosios direktyvos su pakeitimais, padarytais Direktyva 91/680, 21 straipsnyje pateikiami aišk?s ?rodymai, kad Bendrijos teis?s akt? leid?jas nereikalauja, jog klientas, kuriam teikiamos tarpininkavimo paslaugos, b?t? apmokestinamas asmuo arba neapmokestinamas juridinis asmuo. Nurodydamas apmokestinamus asmenis, šis straipsnis atskiria prekė? ?sigijim? Bendrijos viduje, susijus? su prekė? gabenimu iš vienos šalies ? kit?, nurodyt? 28a straipsnyje, ir paslaugas, teikiamas pagal šiuos sandorius, nurodytas 28b straipsnio C, D ir E skirsniuose. D?l pirmojo atvejo 21 straipsnyje nustatoma, kad apmokestinamas „bet kuris asmuo, ?sigyjantis prekes Bendrijos viduje“ (21 straipsnio 1 dalies d punktas), t. y. pirk?jas, kuris yra apmokestinamas asmuo arba juridinis asmuo. Antruoju atveju 21 straipsnyje – priešingai – numatoma tik tai, kad yra apmokestinamas „klientas“, kuriam teikiamos paslaugos, ?skaitant paslaugas, nurodytas 9 straipsnio 2 dalies e punkte, kuris, kaip visi sutinka, apima paslaugas, teikiamas asmenims.

39. Atsižvelgiant ? prieš tai pateiktas pastabas, galima teigti, kad Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalyje nurodomos tarpinink? teikiamos paslaugos neatsižvelgiant ? asmen?, kuris tas paslaugas gauna. Persakant Portugalijos vyriausyb?s nuomon? (rašytini? pastab? 16 punktas) galima teigti, kad nuostatos taikymui asmens, kurio vardu veikia tarpininkas, statusas yra nesvarbus, be to, d?l nurodyt? priežas?i? pardav?jo pagrindiniame sandoryje statusas taip pat n?ra svarbus.

40. Nyderland? vyriausyb?s argumentai ši? išvad? nepakei?ia. Pirma, nors tais atvejais, kai tarpininkas veikia asmens, kuriam išduotas PVM identifikavimo numeris kitoje valstyb?je, nei toji valstyb? nar?, kurioje teikiamos pagrindin?s paslaugos, vardu, apmokestinamo sandorio vieta laikoma pirmosios valstyb?s teritorija. Ta?iau tai nereiškia, kad pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 punkt? tik apmokestinami šiuo mokes?iu asmenys yra laikomi klientais. Tai reiškia, kad šiomis aplinkyb?mis laikoma, jog paslaugos teikiamos nustatytoje vietoje. Kai klientas yra privatus galutinis vartotojas, ir tod?l neveikia naudodamas PVM identifikavimo numer?, antroji prielaida n?ra taikoma, ir apmokestinamo sandorio vieta yra nurodoma ten, kur tarpininkas teikia paslaugas.

41. Paskutinis argumentas, pateiktas Nyderlandų vyriausybės savo nuomonei pagrįsti, remiasi faktu, kad *Hoge Raad* prašoma išaiškinti nuostata, vadovaujantis jos 2 dalimi, skirta išvengti, jog paslaugų gavėjai būtų priversti pasinaudoti teise ? PVM, sumokėto šalyje, kitoje nei ta šalis, kurioje sandoris apmokestinamas, atskait? atsižvelgiant ? tai, kad tarpininko veikla buvo vykdoma toje valstybėje narėje, kuri išdav? mokes?io identifikavimo numer?, kuris naudojamas veikia. Nyderlandų vyriausybės nuomone, ši taisykl? neapima asmen?, kurie neturi teis?s atskaityti sumokėto mokes?io. Tačiau šioje nuomonėje nepaisoma to, kad min?toje Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies antroji pastraipa yra ypatinga nuostata, susijusi su kai kuriais paslaugų gavėjais, kurie privalo sumokėti PVM, – aplinkyb?, kuri nepašalina pirmosios šios nuostatos dalies taikymo atstovaujamam asmeniui, kuris yra „galutinis“ tarpininko paslaugos „vartotojas“.

C – *Apmokestinam?j? sandori?, susijusi? su tarpininkavimo paslaugomis, vieta pagal 28b straipsnio E skirsnio 3 dal?*

42. Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis taikoma tarpininkavimo paslaugoms, teikiamoms kito asmens vardu. Pagal ši? nuostat? laikoma, kad tarpininkavimo paslaugų teikimo vieta yra pagrindini? paslaugų teikimo vieta. Atsižvelgiant ? bendr? šio straipsnio struktūr? jo 3 dalis nukreipia tik ? tarpininko teikiamas paslaugas ?sigijant prekes Bendrijos viduje arba jas tiekiant pagal 28a straipsnio 1, 3 ir 5 dalis, kadangi ši? paslaugų teikimo vieta nustatoma remiantis 28b straipsnio A ir B skirsniais.

43. Pagal šias nuostatas apmokestinami sandoriai laikomi sudarytais toje vietoje, kur prek?s yra tuo metu, kai prasideda j? siuntimas ar gabenimas asmeniui, kuriam jos skirtos(18).

44. Speciali taisykl?, nustatyta Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnyje nurodo kriterijus, ?tvirtintus A ir B skirsniuose, bet ne bendr?j? taisykl?, reglamentuojan?i? prek? tiekim?, kuri nustatyta 8 straipsnyje, kaip leidžia suprasti *Hoge Raad* pateikto antro klausimo formuluot?(19).

45. Taip pašalinami šioje proced?roje d?l prejudicinio sprendimo pri?mimo dalyvaujan?i? šali? pabr?žti sunkumai ir tuo pa?iu metu užtikrinamas racionalus bei vienodas apmokestinimas, kuriuo jos remiasi. Be to, pasiekiamas valstybi? nari? teis?s akt? d?l PVM taikymo sri?i? tinkamas paskirstymas ir išvengiama kompetencijos kolizijos, ?skaitant dvigub? apmokestinim?; pastarasis tikslas pagal Bendrijos teism? praktik?(20) sudaro Šeštosios direktyvos nuostat? d?l apmokestinam?j? sandori? vietos nustatymo esm?.

V – Išvada

46. Remdamasis pirmiau išd?stytais svarstymais, aš si?lau Teisingumo Teismui ? *Hoge Raad* pateiktus klausimus atsakyti taip:

1. 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo ? Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas – 28b straipsnio E skirsnio 3 –dalis taip pat taikoma, kai joje nurodytos tarpininkavimo paslaugos yra teikiamos asmeniui, neatsižvelgiant ? asmens, vykdan?io (preki?) perdavim? pagrindiniame teisiniame sandoryje, status?.

2. Tod?l tarpininko veiklos vieta turi b?ti nustatoma atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A ir B skirsniuose išd?stytus kriterijus.

– Originalo kalba: ispan?.

2 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokesi? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1). 28b straipsnis ?terpiamas 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildan?ia bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies pakei?ian?ia Direktyv? 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1).

3 – Paslaug? teikimas yra likutin? kategorija, apimanti bet kok? sandor?, kuris n?ra preki? teikimas (Šeštosios direktyvos 6 straipsnis).

4 – Speciali taisykl? taip pat taikoma prek?ms, kurios turi b?ti instaliuojamos arba surenkamos, tokiu atveju tiekimo vieta laikoma ta vieta, kur prek?s instaliuojamos arba surenkamos (8 straipsnio 1 dalies a punktas *in fine*).

5 – Pramonin?s ir intelektin?s nuosavyb?s teisi? perdavimas ir perleidimas; reklamos paslaugos; profesijos, pavyzdžiui, inžinieri?, teisinink?, buhalterin? paslaugos, taip pat duomen? apdorojimas ir informacijos teikimas; banko, finansiniai ir draudimo sandoriai; apr?pinimas personalu; ?pareigojimai susilaikyti visiškai ar iš dalies nuo verslo veiklos vykdymo ar pasinaudojimo kuria nors pirmiau nurodyta teise.

6 – Šeštosios direktyvos 9 straipsnis buvo perkeltas ? Nyderland? teis? kaip 1968 m. ?statymo d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (Wet op de Omzetbelasting) (toliau ? 1968 m. PVM ?statymas) 6 straipsnis.

7 – Šis tikslas ?tvirtintas Direktyvos 91/680 tre?ioje, aštuntoje ir devintoje konstatuojamosiose dalyse.

8 – 1968 m. PVM ?statymo 6a straipsnis (1992 m. gruodžio 24 d. ?statymo redakcija) (*Staatsblad* 1992, p. 713) perk?l? Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsn? ? Nyderland? teis?.

9 – Remiantis *Hoge Raad* pateikta informacija, tai nebuvo „naujos transporto priemon?s“, apibr?žtos 28a straipsnio 2 dalyje, kurios apmokestinamos mokes?iu pagal šio straipsnio 1 dalies b punkt?.

10 – 1985 m. liepos 4 d. sprendime *Berkholz* (168/84, Rink. p. 2251) Teisingumo Teismas pažym?jo, kad vieta, kurioje tiek?jas turi ?steig?s savo versl?, yra pirminis priskyrimo kriterijus, kadangi ? kit? ?mon?, iš kurios teikiamos paslaugos, galima atsižvelgti, tik jei nuoroda ? viet?, kurioje tiek?jas turi ?steig?s savo versl?, nesuteikia racionalaus sprendimo mokes?i? atžvilgiu arba sukuria konflikt? su kita valstybe nare (17 punktas). Teisingumo Teismas pateik? panaš? sprendim? 1997 m. liepos 17 d. sprendime *ARO Lease* (C-190/95, Rink. p. I-4383, 15 punktas) ir 1998 m. geguž?s 7 d. sprendime *Lease Plan* (C-390/96, Rink. p. I-2553, 24 punktas).

11 – L. M Pérez Herrero, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L, pirmas leidimas, Barselona, 1997, p. 132.

12 – Atrodo, kad Komisija klysta teigdama, jog 9 straipsnio 1 dalis netaikoma tarpininkavimo paslaugoms. Priešingai, aš k? tik pasteb?jau, kad šioje nuostatoje nustatomas pagrindinis kriterijus. 9 straipsnio 2 dalies e punkto paskutin?je ?traukoje daroma nuoroda tik ? tarpininko veikl?, susijusi? su tam tikromis paslaugomis klientui, ?sisteigusiam kitoje šalyje. Savo ruožtu 28b straipsnio E skirsnis apima tarpininkavimo veikl? ?sigyjant ir gabenant prekes Bendrijos viduje. Visoms kitoms tarpininkavimo paslaugoms taikoma 9 straipsnio 1 dalis.

13 – Šis principas yra svarbus užtikrinant, kad mokesčio netaikymas importuojamoms prekėms ir jo grąžinimas už eksportuojamas prekes yra neutralus, nepažeidžiant principo, reikalaujančio, kad pajamas taikant mokestį galutiniame vartojimo etape gautų valstybės narės, kurioje vyksta minėtas galutinis vartojimas. Tai yra aišku iš Direktyvos 91/680 septintos konstatuojamosios dalies („[...]prekybos tarp valstybių narių apmokestinimas būtų pagrįstas mokesčio už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas taikymo valstybėje narėje, kuri yra jų kilmės šalis, principu, prekyboje tarp Bendrijos apmokestinamųjų asmenų nepažeidžiant principo, reikalaujančio, kad pajamas taikant mokestį galutiniame vartojimo etape gautų valstybės narės, kurioje vyksta minėtas galutinis vartojimas“) ir 1967 balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 1967, 71, p. 1301) 4 straipsnio, kuriame iškeliamas tikslas, kad „[...] prekyboje tarp valstybių narių būtų panaikintas apmokestinimas importo atveju ir mokesčio grąžinimas eksporto atveju, tuo pačiu užtikrinant šio mokesčio neutralumą prekė bei paslaugų kilmės atžvilgiu“.

14 – Direktyvos 91/680 devintoje, dešimtoje ir vienuoliktoje konstatuojamosiose dalyse paaiškinamas pereinamojo laikotarpio periodas ir būtų apmokestinami kai kuriuos sandorius paskirties valstybės narės, kol ši direktyva galioja.

15 – Žr. Pérez Herrero, L.M., op. cit., p. 48.

16 – Šeštosios direktyvos su pakeitimais, padarytais Direktyva 91/680, 17 straipsnio 2 dalies d punkte numatoma, kad apmokestinamas asmuo turi teisę atskaityti mokestį, sumokėtą pagal 28a straipsnio 1 dalies a punktą, jei prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamiems sandoriams.

17 – Jei sandoriai būtų apmokestinami išgabenimo valstybėje narėje, pirkėjas sumokėtų tą patį mokestį du kartus: pirmą kartą pardavėjui susigrąžinus sumokėtą mokestį, o antrą kartą paskirties valstybėje narėje už prekių įsigijimą Bendrijos viduje.

18 – Kalbant apie įsigijimą, svarbu atkreipti dėmesį į atvejus, kai pirkėjas įsigyja prekes naudodamas mokesčio identifikavimo numerį, išduotą kitos valstybės narės, nei ta, į kurią prekės pristatomos.

19 – Mano nuomone, pagrindinėje byloje tarpininkavimo paslaugų teikimo vieta yra Nyderlandai, jei jachtos pirkėjui perduodamos šioje valstybėje narėje, o tai nutartųje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodoma.

20 – Žr. 1986 m. sausio 23 d. Sprendimo *Trans Tirreno Express prieš Ufficio Provinciale IVA*, 283/84, Rink. p. 231, 14 ir 15 punktus; 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C-327/94, Rink. p. I-4595, 20 punktą; 1997 m. kovo 6 d. Sprendimo *Linthorst, Pouwels en Scheres*, C-167/95, Rink. p. I-1195, 10 punktą; 2001 m. sausio 25 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-429/97, Rink. p. I-637, 41 punktą; 2001 m. kovo 15 d. Sprendimo *SPI*, C-108/00, Rink. p. I-2361, 15 punktą ir 2003 m. birželio 5 d. Sprendimo *Design Concept*, C-438/01, Rink. p. I-5617, 22 punktą.