GENERALINIO ADVOKATO
JÁN MAZÁK IŠVADA,
pateikta 2008 m. birželio 17 d. [1]

1. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą *Regeringsrätten* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) prašo Europos Bendrijų Teisingumo Teismo išaiškinti Šeštosios direktyvos [2] 9 straipsnio 2 dalies e punktą ir 21 straipsnio 1 dalies b punktą bei Direktyvos 2006/112 [3] 56 straipsnio 1 dalies c punktą ir 196 straipsnį (toliau bendrai – nagrinėjamos nuostatos). Ginčas pagrindinėje byloje iš dalies susijęs su mokestiniais laikotarpiais, kuriems taikoma Šeštoji direktyva, ir iš dalies su mokestiniais laikotarpiais, kuriems taikoma Direktyva 2006/112.

2. Byla susijusi su Švedijos fondu, vykdančiu ekonominę bei kitą veiklą ir ketinančiu įsigyti konsultavimo paslaugų iš Danijos. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar taikant nagrinėjamas nuostatas šis fondas turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, net jeigu paslaugomis jis naudojasi tik vykdydamas veiklą, kuri nepatenka į direktyvos taikymo sritį.

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1) (toliau – Šeštoji direktyva).

3 — 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1). Toliau Šeštoji direktyva ir Direktyva 2006/112 bendrai bus vadinamos „direktyvomis“. Nuo 2007 m. sausio 1 d. Direktyva 2006/112 pakeitė ir panaikino Šeštąją direktyvą.

I — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisė*

3. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog apmokestinamasis asmuo – „tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas“. 4 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad „<…> ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą <…>“.

5. Pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnį, susijusį su paslaugų teikimo vieta:

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

2. Tačiau:

<…>

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

<…>

— konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, buhalterių paslaugos ir kitos panašios paslaugos, taip pat duomenų apdorojimas ir informacijos teikimas,

<…>“

6. Pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies b punktą toliau išvardyti asmenys turi mokėti PVM:

„asmenys, kuriems apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs užsienyje, teikia paslaugas, nurodytas 9 straipsnio 2 dalies e punkte. Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad paslaugų teikėjas bendrai su paslaugų gavėju ir kiekvienas skyrium atsakytų už mokesčio sumokėjimą“.

7. Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM objektas yra šie sandoriai: „paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

8. Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant <…> laisvųjų profesijų veiklą. <…>.“

9. Pagal Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalį:

„Kai toliau išvardytos paslaugos teikiamos asmenims, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje, kurioje įsisteigęs paslaugų teikėjas, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugas įsigyjantis asmuo yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatinė gyvenamoji vieta arba vieta, kur jis paprastai gyvena:

<…>

c) konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, apskaitos ir kitos panašios paslaugos, taip pat duomenų apdorojimo ir informacijos teikimo paslaugos;

<…>.“

10. Galiausiai Direktyvos 2006/112 196 straipsnyje numatyta:

„PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam teikiamos 56 straipsnyje nurodytos paslaugos“.

B — *Nacionalinė teisė*

11. Remiantis *mervärdesskattelagen* (1994:200) (PVM įstatymas, toliau – ML) 1 skyriaus 1 straipsniu, PVM mokėtinas nuo apmokestinamų prekių ir paslaugų, kurios tiekiamos ar teikiamos šalies teritorijoje vykdant komercinę veiklą, apyvartos [4].

4 — Ši nuostata skirta įgyvendinti Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

12. ML 5 skyriaus 7 straipsnyje nustatyta, kad joje nurodytų paslaugų, įskaitant ir konsultavimo, kurios teikiamos iš kitos valstybės narės, suteikimo vieta yra šalies teritorijoje, jeigu paslaugų gavėjas – prekybininkas, kuris Švedijoje įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, kuriam teikiamos paslaugos, arba, jeigu prekybininkas Švedijoje nėra įsteigęs savo verslo ar neturi tokio padalinio, nuolatinė gyvenamoji vieta arba vieta, kur jis paprastai gyvena. Jeigu PVM apmokestinamų konsultavimo paslaugų teikėjas yra užsienio įmonė, PVM privalo mokėti paslaugas įsigyjantis asmuo pagal ML 1 skyriaus 2 straipsnį [5].

13. ML neapibrėžia, ką reikia laikyti „prekybininku“. Pagal jo 4 skyriaus 1 straipsnį „komercinė veikla“ – tai ekonominė veikla ir pajamos iš tokią veiklą vykdant sudarytų sandorių, kurios mokestiniais metais yra didesnės negu 30 000 SEK. Iš *inkomstskattelagen* (Pajamų mokesčio įstatymas) 13 skyriaus 1 straipsnio matyti, kad ekonomine veikla reikia laikyti bet kokią savarankišką komercinę veiklą.

II — Faktinės aplinkybės, procedūra ir klausimas dėl prejudicinio sprendimo

14. Pagrindinė byla susijusi su remiantis kolektyvinėmis sutartimis iš Švedijos darbdavių konfederacijos *Svenska Arbetsgivareföreningen* (dabar *Svenskt Näringsliv*) ir pramonės ir paslaugų sektoriuje dirbančių samdomų darbuotojų federacijos *Privattjänstemannakartellen* 1994 m. įsteigtu fondu *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (Pradėti iš naujo – Iš darbo atleistų asmenų pagalbos ir paramos taryba, toliau – TRR).

15. Remiantis jo įstatais, TRR tikslai yra, pirma, mokėti atleidimo iš darbo kompensacijas ir skatinti visas priemones, palengvinančias perkėlimą į naujas darbo vietas darbuotojų, kurie dėl konkrečių priežasčių buvo atleisti iš darbo arba jiems šis atleidimas gresia, ir, antra, konsultuoti ir suteikti pagalbą įmonėms, kurios gali susidurti ar susiduria su darbuotojų pertekliumi, bei skatinti įmonių mokymus žmogiškųjų išteklių srityje. TRR veiklos sąlygas detaliai reglamentuoja *Svenskt Näringsliv* ir *Privattjänstemannakartellen* susitarimas „Omställningsavtal“ (Susitarimas dėl prisitaikymo, toliau – Susitarimas).

16. Veikla finansuojama darbdavių, kuriems privalomas šis Susitarimas, įmokomis; šias sudaro tam tikra darbuotojams, kuriems taikomas šis Susitarimas, sumokėto darbo užmokesčio procentinė dalis. Darbdaviai, kuriems privalomas Susitarimas pagal „prisijungimo“ sutartį („hängavtal“), moka fiksuoto

5 — Šios nuostatos įgyvendina atitinkamas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto ir 21 straipsnio 1 dalies b punkto dalis.

dydžio kasmetinę įmoką. Be veiklos, kurią TRR vykdo pagal Susitarimą, jis yra įregistruotas kaip PVM mokesčio mokėtojas, kai įmonės teikia paslaugas išorės subjektams. TRR apmokestinama veikla sudaro apie 5 % visos jo veiklos.

17. TRR ketina įsigyti konsultavimo paslaugų iš Danijos, išimtinai naudojamų fondo veikloje, kurią jis vykdo pagal Susitarimą. Siekdamas sužinoti šio sandorio mokestines pasekmes, TRR pateikė *Skatterättsnämnden* (Mokesčių teisės komisija) prašymą priimti preliminarų sprendimą, kad būtų aišku, ar jo pagal Susitarimą vykdoma veikla yra komercinė ir ar jis turi būti laikomas prekybininku ML 5 skyriaus 7 straipsnio prasme.

18. *Skatterättsnämnden* 2006 m. kovo 3 d. Sprendimu atsakė, kad: i) pagal Susitarimą vykdoma TRR veikla nėra paslaugų teikimas vykdant komercinę veiklą, ir, antra, TRR turi būti laikomas prekybininku ML 5 skyriaus 7 straipsnio prasme.

19. TRR apskundė *Skatterättsnämnden* preliminarų sprendimą, reikalaudama, kad *Regeringsrätten* jį pakeistų ir pripažintų, jog TRR nėra prekybininkas ML 5 skyriaus 7 straipsnio prasme. *Skatteverket* (vietos mokesčių taryba) teigia, kad *Regeringsrätten* turėtų patvirtinti preliminarų sprendimą.

20. Grįsdamas savo skundą TRR, be kita ko, nurodo, kad įregistravimas kaip PVM mokėtojo pats savaime nereiškia, jog įsiregistravęs asmuo visą laiką bus laikomas prekybininku ML 5 skyriaus 7 straipsnio prasme. Atlikdamas pirkimus, būtinus veiklai, kuri nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, TRR nėra prekybininkas minėtos nuostatos prasme. Atitinkama Šeštosios direktyvos nuostata, t. y. 9 straipsnio 2 dalies e punktas, nurodo ne prekybininko, bet apmokestinamojo asmens sąvoką.

21. *Regeringsrätten* mano, kad jo nagrinėjamoje byloje, norint taikyti tam tikras Šeštosios direktyvos ir Direktyvos 2006/112 nuostatas, reikia išsiaiškinti Bendrijos teisės terminus „apmokestinamasis asmuo“ ir „privalantis sumokėti mokestį asmuo“. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Teisingumo Teismas Šeštosios direktyvos „apmokestinamojo asmens“ sąvoką jau yra aiškinęs keliuose savo sprendimuose. Tačiau jis nė karto šios sąvokos neaiškino siekdamas taikyti šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktą tokiu atveju, koks nagrinėjamas šioje byloje.

22. Manydamas, kad Šeštosios direktyvos ir Direktyvos 2006/112 nagrinėjamos nuostatos yra neaiškios, ir kadangi, atrodo, pagrindinėje byloje iškilusio teisės klausimo Teisingumo

Teismas dar nebuvo sprendęs, *Regeringsrätten* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas ir 21 straipsnio 1 dalies b punktas bei (Direktyvos 2006/112) 56 straipsnio 1 dalies c punktas ir 196 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad, juos taikant, asmuo, kuriam konsultavimo paslaugas teikia kitas asmuo, turintis mokėti mokestį kitoje valstybėje narėje, (kai pirmasis) tuo pat metu vykdo ekonominę veiklą ir veiklą, nepatenkančią į direktyvų taikymo sritį, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, net jei šios paslaugos įsigyjamos tik pastarajai veiklai?“

III — Vertinimas

A — *Šalių pagrindiniai argumentai*

24. TRR nepateikė Teisingumo Teismui pastabų raštu.

25. *Skatteverket* nuomone, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte ir Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalyje nereikalaujama, kad klientas veiktų kaip apmokestinamasis asmuo, kai jis įsigyja paslaugas, ar kad šios paslaugos būtų skirtos jo ekonominei veiklai. Be to, suderinama su abiejų direktyvų tikslais tai, kad taikant nagrinėjamas nuostatas, nesvarbu, ar klientas veikia kaip apmokestinamasis asmuo.

26. *Skatteverket* teigia, kad taikant nagrinėjamas nuostatas apmokestinamasis asmuo turi būti laikomas tokiu neatsižvelgiant į įsigyjamų paslaugų paskirtį. Todėl TRR įsigyjamų paslaugų atveju tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, turi būti laikoma, kad paslaugos teikiamos Švedijoje. Tad TRR privalo deklaruoti ir mokėti PVM į Švedijos biudžetą. Tačiau su TRR ekonomine veikla nesusijęs paslaugų teikimas nesuteikia teisės į PVM atskaitą.

23. Rašytines pastabas pateikė *Skatteverket*, Vokietijos, Graikijos, Italijos ir Lenkijos vyriausybės bei Komisija. Šalys nereikalavo surengti posėdžio ir jis neįvyko.

27. Vokietijos, Lenkijos ir Graikijos vyriausybės, kaip ir Komisija, pateikia argumentus, panašius į *Skatteverket*. Iš esmės jos teigia, jog nagrinėjamas nuostatas reikia aiškinti taip, kad klientas, kuriam konsultavimo paslaugas teikia kitoje valstybėje narėje mokestį privalantis sumokėti asmuo, kai pirmasis tuo pat metu vykdo ekonominę veiklą ir veiklą, nepatenkančią į direktyvų taikymo sritį, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, net jei šios paslaugos įsigyjamos tik pastarajai veiklai.

28. Vis dėlto Italijos vyriausybė teigia, kad nagrinėjamas nuostatas reikia aiškinti taip, kad klientas, kuriam konsultavimo paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje, kai pirmasis tuo pat metu vykdo ekonominę veiklą ir veiklą, nepatenkančią į direktyvų taikymo sritį, turi būti laikomas galutiniu šių suteiktų paslaugų vartotoju, kai šios paslaugos įsigyjamos tik veiklai, nepatenkančiai į direktyvų taikymo sritį.

B — *Analizė*

29. Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar nagrinėjamos nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad asmuo, kuriam konsultavimo paslaugas teikia kitoje valstybėje narėje mokestį privalantis sumokėti asmuo, kai pirmasis tuo pat metu vykdo ekonominę veiklą ir veiklą, nepatenkančią į direktyvų taikymo sritį, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, net jei šios paslaugos įsigyjamos tik pastarajai veiklai.

30. Kadangi nagrinėjamų abiejų direktyvų nuostatų formuluotės iš esmės yra tapačios, aiškumo sumetimais bus pateikiamos nuorodos tik į Šeštąją direktyvą [6].

31. Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį „apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 4 straipsnio 2 dalyje. „Ekonominė veikla“ 4 straipsnio 2 dalyje apibrėžiama kaip apimanti visokią gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą.

32. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje nustatoma labai plati PVM taikymo sritis, kuri apima

6 — Iš esmės Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis, 4 straipsnis, 9 straipsnio 2 dalies e punktas bei 21 straipsnio 1 dalies b punktas atitinka Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalį, 9 straipsnį, 56 straipsnio 1 dalies c punktą ir 196 straipsnį.

visas gamybos, platinimo ir paslaugų teikimo stadijas [7]. Taip pat pagal nusistovėjusią teismo praktiką, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos tikslą – kuriuo siekiama, be kita ko, įtvirtinti bendrą PVM sistemą, pagrįstą vienoda „apmokestinamojo asmens“ sąvoka, – šis statusas turi būti vertinamas tik pagal šios Direktyvos 4 straipsnyje nustatytus kriterijus [8].

33. Taigi Teisingumo Teismas nusprendė, kad asmuo, kuris vykdo savarankišką ekonominę veiklą Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme, nors tai ir nėra jo pagrindinė veikla, yra apmokestinamasis asmuo [9]. Asmuo gali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį, net jeigu, kaip ir TRR atveju, didesnė jo veiklos dalis nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį.

34. Sprendime *Gillan Beach* Teisingumo Teismas nusprendė, kad „Šeštosios direktyvos 9 straipsnis numato paslaugų teikimo vietos mokesčių prasme nustatymo taisykles. Šios nuostatos 1 dalis nustato bendrą šios srities taisyklę, o 2 dalis nurodo kelis specialius atvejus, kai tam tikrų paslaugų teikimas laikomas atliktu tam tikroje vietoje. Šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, neapmokestinimo“ [10].

35. Toliau tame pačiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, jog „taip pat primintina, kad dėl ryšio tarp Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 ir 2 dalių Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog šios nuostatos 1 dalis neturi pirmenybės 2 dalies atžvilgiu. Kiekvienu atveju kyla klausimas, ar pastaroji situacija priskirtina vienam iš 9 straipsnio 2 dalyje numatytų atvejų. Jei ne, – jai taikytina šio straipsnio 1 dalis“ [11].

36. Iš to išplaukia, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis nėra minėto straipsnio 1 dalies išimtis, todėl jos nereikia aiškinti griežtai.

37. Be to, sprendime *Gillan Beach* Teisingumo Teismas nusprendė, kad „aiškinant Bendrijos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne

7 — Žr., be kita ko, 1990 m. gruodžio 4 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Van Tiem* (C-186/89, Rink. p. I-4363, 17 punktas); 2003 m. birželio 26 d. Sprendimą *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, Rink. p. I-6729, 42 punktas) ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimą *HE* (C-25/03, Rink. p. I-3123, 40 punktas).

8 — Žr. minėtą 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimą *HE* (41 punktas ir nurodyta teismo praktika).

9 — Ten pat, 42 punktas.

10 — Žr. sprendimą (C-114/05, Rink. p. I-2427, 14 punktas), kuris daro nuorodą į 1985 m. liepos 4 d. Sprendimą *Berkholz* (168/84, Rink. p. 2251, 14 punktas); 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Dudda* (C-327/94, Rink. p. I-4595, 20 punktas); 1997 m. kovo 6 d. Sprendimą *Linthorst, Pouwels en Scheres* (C-167/95, Rink. p. I-1195, 10 punktas) ir 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimą *RAL (Channel Islands) ir kt.* (C-452/03, Rink. p. I-3947, 23 punktas).

11 — Minėto sprendimo *Gillan Beach* 15 punktas ir nurodyta teismo praktika.

tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriam ji priklauso, tikslus“ [12]. Taigi, Teisingumo Teismo teigimu, reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis yra kolizinė norma, nustatanti paslaugų apmokestinimo vietą ir todėl apibrėžianti valstybių narių kompetencijas. Pažymiu, kad iš to išplaukia, jog sąvoka „konsultavimo paslaugos“ yra Bendrijos teisės sąvoka, kuri turi būti aiškinama vienodai, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo [13].

38. Reikėtų pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje konkrečiai nenurodoma, ar įsigyjantis paslaugas apmokestinamasis asmuo turi jas įsigyti savo ekonominės veiklos poreikiams [14]: beje, šioje nuostatoje nėra nieko, kas leistų manyti, jog toks faktas yra kaip nors reikšmingas ją taikant.

39. Tačiau, kaip teisingai pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje aiškiai numatyta, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, „veikdamas kaip toks“. Be to, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje aiškiai numatyta, kad tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti pirkimo mokestį [15].

40. Vis dėlto, nors Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje ir 17 straipsnio 2 dalyje konkrečiai daroma nuoroda į apmokestinamąjį asmenį, „veikiantį kaip tokį“, arba į paslaugas, naudojamas apmokestinamiesiems sandoriams, šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte nėra tokios nuorodos. Mano nuomone, Bendrijos teisės aktų leidėjas jokiais būdais jos nepraleido. Atvirkščiai, tai, kad 9 straipsnio 2 dalyje nėra nuorodos į ekonominę veiklą, į apmokestinamąjį asmenį, veikiantį kaip tokį, ar į apmokestinamuosius sandorius, reiškia, kad, siekiant nustatyti paslaugų teikimo vietą, faktas, jog klientas vykdo veiklą, nepatenkančią į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, netrukdo taikyti šios nuostatos [16].

41. Be to, pirmiau pateiktas nagrinėjamų nuostatų aiškinimas atitinka (taisyklių dėl paslaugų teikimo vietos) administravimo paprastumo, mokesčių rinkimo palengvinimo ir vengimo mokėti mokesčius prevencijos interesus [17]. Iš tiesų, kaip teisingai pažymi *Skatteverket*, jeigu paslaugas įsigyjantis asmuo turėtų būti apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba paslaugos turėtų būti

12 — Ten pat, 21 punktas, kuriame cituojamas 2005 m. birželio 7 d. Teisingumo Teismo sprendimas *VEMW ir kt.* (C-17/03, Rink. p. I-4983, 41 punktas).

13 — Kalbant apie „panašią veiklą“, žr. sprendimą *Gillan Beach* (20 punktas ir nurodyta teismo praktika). Dėl „reklamos paslaugų“ žr. 1993 m. lapkričio 17 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-68/92, Rink. p. I-5881, 14 punktas); 1993 m. lapkričio 17 d. Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-73/92, Rink. p. I-5997, 12 punktas) ir generalinio advokato F. G. Jacobs bylą, kurioje priimtas 2001 m. kovo 15 d. Sprendimas *SPI* (C-108/00, Rink. p. I-2361, 14 punktas).

14 — T. y. apmokestinamai veiklai.

15 — Žr. 2005 m. birželio 2 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, Rink. I-4685, 32 punktas ir nurodyta teismo praktika).

16 — Norėčiau pridurti, kad, kaip aiškiai matyti iš to, kas išdėstyta, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies tikslas skiriasi nuo 2 straipsnio 1 dalies ir 17 straipsnio 2 dalies tikslų.

17 — Atsižvelgdamas į savo nagrinėjamų nuostatų pateiktą aiškinimą ir kilus abejonių dėl mokesčio vengimo pavojaus, norėčiau pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio ir 22 straipsnio 7 dalis leidžia valstybių narių mokesčių institucijoms imtis šiai rizikai išvengti reikalingų priemonių. Šiuo atžvilgiu žr. 10 išnašoje minėto 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Dudda* 32 punktą.

naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams, įmonėms bei valstybių narių mokesčių institucijoms, daugeliu atveju būtų kur kas sunkiau nustatyti paslaugų teikimo vietą [18].

42. Taip pat, atsižvelgiant į tokio nagrinėjamų nuostatų aiškinimo praktiškumą [19], konsultavimo paslaugas įsigyjančio asmens atveju mokestis tampa mokėtinas, kai šis asmuo perduoda savo PVM deklaraciją valstybės narės, kurioje jis įsisteigęs, mokesčių administratoriui. Būdamas apmokestinamuoju asmeniu, jis privalo būti jau įsiregistravusiu šioje valstybėje narėje PVM deklaravimo tikslais. Be to, jeigu šios paslaugos yra naudojamos jo ekonominei veiklai, jas įsigyjantis asmuo gali pasinaudoti teise atskaityti pirkimo mokestį. Kita vertus, paslaugų teikėjas turi tik įrodyti, kad jas įsigyjantis asmuo yra apmokestinamasis asmuo [20].

43. Galiausiai, mano nuomone, taip suprasti nagrinėjamas nuostatas reikalauja ir teisinio saugumo principas, nes ūkio subjektai turi numatyti taisykles dėl paslaugų teikimo vietos nustatymo. Šis principas taikomas ypač griežtai taisyklėms, kurios sukelia fiskalinių pasekmių, kad privatūs asmenys galėtų žinoti savo pareigas pagal tokias taisykles [21].

44. Be to, taip aiškinant sumažėtų visoje vidaus rinkoje veikiantiems prekybininkams tenkanti našta. O tai savo ruožtu palengvintų laisvą prekių ir paslaugų judėjimą, kuris, kaip primenu, yra vienas iš bendrųjų bendrosios PVM sistemos tikslų [22].

45. Prieš padarydamas išvadą trumpai paminėsiu, kad atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, atrodo, jog aiškindama nagrinėjamas nuostatas [23] Italijos vyriausybė neatsižvelgė į jų tikslą.

18 — Taip pat sutinku, kad jeigu, priešingai mano pateiktam aiškinimui, nagrinėjamos nuostatos turėtų būti laikomos nustatančiomis tokius reikalavimus, tai būtų pakenkta taisyklių administravimo supaprastinimo bei mokesčių rinkimo palengvinimo interesams tais atvejais, kai paslaugos įsigyjamos abiem TRR vykdomos veiklos kategorijoms. Aptariamos nuostatos nepateikia jokių nuorodų, kaip jas reikia atskirti.

19 — Šis klausimas yra glaudžiai susijęs su nagrinėjamu pirmesniame punkte. Jeigu kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimas tarp valstybių narių yra labai sudėtingas, paprastai apmokestinami sandoriai gali būti neapmokestinti.

20 — Kaip teisingai pažymi *Skatteverket*, tokia schema leidžia paslaugas teikiančiam asmeniui, kaip antai konsultavimo paslaugas teikiančiam asmeniui, išvengti prievolės įsiregistruoti kaip PVM mokėtojui kiekvienoje valstybėje narėje, kurioje klientas įsisteigęs.

21 — Šiuo atžvilgiu žr. N. Fennelly išvadą byloje, kurioje Teisingumo Teismas priėmė 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Dudda* (minėtas 10 išnašoje, 32 punktas); jame daroma nuoroda į 1990 m. kovo 13 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-30/89, Rink. p. I-691, 23 punktas); taip pat generalinio advokato G. Cosmas bylą, kurioje Teisingumo Teismas priėmė 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimą *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, Rink. p. I-2395, 12 punktas).

22 — Pagrindinėje byloje faktinės aplinkybės susiklostė prieš įsigaliojant 2008 m. vasario 12 d. Tarybos Direktyvai 2008/8/EB, iš dalies keičiančiai Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, 2008, p. 11–22). Direktyvos 2008/8/EB 2 straipsnyje nustatyta, kad nuo 2010 m. sausio 1 d. Direktyvos 2006/112/EB 43 straipsnis keičiamas taip: „Taikant su paslaugų teikimo vieta susijusias taisykles: 1) laikoma, kad apmokestinamasis asmuo, taip pat vykdantis veiklą ar sandorius, kurie nėra apmokestinamasis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas pagal 2 straipsnio 1 dalį, yra apmokestinamasis asmuo visų jam suteiktų paslaugų atžvilgiu“ (pažymėta mano).

23 — Žr. šios išvados 28 punktą.

46. Galiausiai, kalbant apie Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies b punktą, kuris taip pat nurodytas užduotame klausime, pakanka pažymėti, kad šioje nuostatoje tik nustatyta, jog asmenys, kuriems apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs užsienyje, teikia paslaugas, nurodytas 9 straipsnio 2 dalies e punkte, turi mokėti PVM. Todėl jeigu Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje bei 21 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytos sąlygos yra įvykdytos, toks paslaugas įsigyjantis asmuo privalo mokėti PVM už jas, nesvarbu, ar jos buvo įsigytos veiklai, kuri nepatenka į direktyvų taikymo sritį.

IV — Išvada

47. Todėl manau, kad į *Regeringsrätten* pateiktą prejudicinį klausimą Teisingumo Teismas turėtų atsakyti taip:

Siekiant nustatyti paslaugų teikimo vietą, 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 9 straipsnio 2 dalies e punktą ir 21 straipsnio 1 dalies b punktą bei 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 56 straipsnio 1 dalies c punktą ir 196 straipsnį reikia aiškinti taip, kad, taikant šias nuostatas, asmuo, kuriam konsultavimo paslaugas teikia kitas asmuo, turintis mokėti mokestį kitoje valstybėje narėje, kai pirmasis tuo pat metu vykdo ekonominę veiklą ir veiklą, nepatenkančią į šių dviejų direktyvų taikymo sritį, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, net jei šios paslaugos įsigyjamos tik pastarajai veiklai.