LIPJES

GENERALINIO ADVOKATO DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER IŠVADA,

pateikta 2004 m. sausio 13 d. [1]

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.

I — Bendrijos teisės aktai

2. Byloje, nagrinėjamoje Nyderlandų teisme, siekiama nustatyti verslininko teikiamų 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 įsigyjant prekes Bendrijos viduje tarpininkas derasi fizinio asmens, kuris nėra apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM), vardu. Jei atsakymas į šį klausimą būtų teigiamas, *Hoge Raad* klausia, kokią vietą laikyti apmokestinamo sandorio sudarymo vieta.

4. Šeštojoje direktyvoje nustatyta, kad apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas [3], atliktas šalies teritorijoje už atlygį bet kurio asmens, savarankiškai vykdančio gamintojo, prekiautojo ar pagalbą teikiančio asmens paslaugas, veiklą, įskaitant įvairių 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 apmokes-

1 — Originalo kalba: ispanų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1). 28b straipsnis įterpiamas 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies pakeičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1).

3 — Paslaugų teikimas yra likutinė kategorija, apimanti bet kokį sandorį, kuris nėra prekių tiekimas (Šeštosios direktyvos 6 straipsnis).

tinimo 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 mokestinė prievolė laikoma atsiradusia vietoje, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą ar turi nuolatinę 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, įsisteigusiems už Bendrijos ribų arba Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, taisyklė pasikeičia ir apmokestinamų sandorių vieta nustatoma atsižvelgiant į klientą. Tokiais atvejais priskyrimo kriterijus yra vieta, kur klientas yra įsteigęs savo verslą arba kur jis turi nuolatinę 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 įtrauka) [6].

8. Direktyva 91/680 į Šeštąją direktyvą buvo įterpta 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 įsigijimas Bendrijos viduje", kai jas už atlygį šalies teritorijoje įsigyja 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 apibūdinamas kaip teisės disponuoti materialiu kilnojamuoju turtu, tampant jo savininku,

4 — Speciali taisyklė taip pat taikoma prekėms, kurios turi būti instaliuojamos arba surenkamos, tokiu atveju tiekimo vieta laikoma ta vieta, kur prekės instaliuojamos arba surenkamos (8 straipsnio 1 dalies a punktas *in fine*).

5 — Pramoninės ir intelektinės nuosavybės teisių perdavimas ir perleidimas; reklamos paslaugos; profesijos, pavyzdžiui, inžinierių, teisininkų, buhalterių paslaugos, taip pat duomenų apdorojimas ir informacijos teikimas; banko, finansiniai ir draudimo sandoriai; aprūpinimas personalu; įpareigojimai susilaikyti visiškai ar iš dalies nuo verslo veiklos vykdymo ar pasinaudojimo kuria nors pirmiau nurodyta teise.

6 — Šeštosios direktyvos 9 straipsnis buvo perkeltas į Nyderlandų teisę kaip 1968 m. Įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Wet op de Omzetbelasting*) (toliau – 1968 m. PVM įstatymas) 6 straipsnis.

7 — Šis tikslas įtvirtintas Direktyvos 91/680 trečioje, aštuntoje ir devintoje konstatuojamosiose dalyse.

įsigijimas, kai prekes įsigyjančiajam asmeniui į kitą valstybę narę, nei ta, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo, arba jos yra atsiunčiamos ar atgabenamos pardavėjo ar prekes įsigyjančio 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 papildomų paslaugų teikimo vieta. Abiem atvejais, kai tarpininko teikiamų paslaugų klientas yra PVM tikslais identifikuotas kitoje valstybėje narėje ir veikia kaip toks, apmokestinamas sandoris įvyksta 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, teikiamų paslaugų, 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 minėtų sandorių 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, suteikusios klientui pridėtinės vertės mokesčio identifikavimo numerį, kurį naudojant jam buvo suteikta tarpininko paslauga, teritorijoje“ [8].

II — Faktinės aplinkybės, pagrindinė byla ir prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikti klausimai

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

8 — 1968 m. PVM įstatymo 6a straipsnis (1992 m. gruodžio 24 d. įstatymo redakcija) (*Staatsblad* 1992, p. 713) perkėlė Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnį į Nyderlandų teisę.

15. Nuo 1996 m. gegužės 1 d. iki 1997 m. gruodžio 31 d. jis tarpininkavo perkant dvi Prancūzijoje (*Dunkerque* ir *Ajaccio*) esančias jachtas [9], dviejų pirkėjų fizinių asmenų, gyvenančių Nyderlanduose, vardu. Abiem atvejais pardavėjas buvo Prancūzijoje gyvenantis fizinis asmuo, ir D. Lipjes nedeklaravo bei nesumokėjo PVM nuo komisinio mokesčio, kurį jis nurodė sąskaitoje savo klientams, nė vienoje iš nurodytų valstybių narių.

16. Nyderlandų mokesčių tarnyba (*Belastingdienst/Ondernemingen Gœs*) išsiuntė jam pranešimą apie papildomo mokesčio dydį už komisinį mokestį, kadangi, mokesčių tarnybos nuomone, D. Lipjes teikė paslaugas Nyderlandų teritorijoje.

17. Kadangi D. Lipjes pateiktas administracinis skundas buvo atmestas, jis apskundė pranešimą apie mokesčio dydį Hagos apeliaciniam teismui (*Gerechtshof te 's-Gravenhage*) teigdamas, kad tarpininkavimo paslaugos buvo teikiamos Prancūzijoje. *Gerechtshof te 's-Gravenhage* su šiuo argumentu sutiko, atsižvelgdamas į vietą, kurioje jachtos buvo pardavimo dieną.

18. *Staatssecretaris van Financiën* (Valstybės finansų sekretorius) padavė kasacinį skundą teigdamas, kad Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies pirmasis sakinys nurodo tik tarpininko sandorius, vykdomus apmokestinamų asmenų veiklos naudai, kaip apibrėžta direktyvos 4 straipsnyje. Todėl nustatant vietą, kur D. Lipjes vykdė savo veiklą, reikia vadovautis bendrosiomis taisyklėmis, išdėstytomis 9 straipsnio 1 dalyje, kadangi jis vykdė savo veiklą Nyderlanduose.

19. *Hoge Raad* teigia, kad minėtoje 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 būti taikoma taisyklė, pagal kurią paslaugų teikimo vieta yra pagrindinio sandorio vykdymo vieta, nelygu paslaugos gavėjo statusas. Tačiau *Hoge Raad* pažymi, kad šis aiškinimas gali būti diskutuotinas atsižvelgiant į bendrą Šeštosios direktyvos XVIa antraštinės dalies ir 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies struktūrą.

20. *Hoge Raad* nuomone, Bendrijos teismų praktikoje nėra pakankamai nurodymų, kaip spręsti abejotinus klausimus, todėl jis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir

9 — Remiantis *Hoge Raad* pateikta informacija, tai nebuvo „naujos transporto priemonės", apibrėžtos 28a straipsnio 2 dalyje, kurios apmokestinamos mokesčiu pagal šio straipsnio 1 dalies b punktą.

kreiptis į Teisingumo Teismą, pateikdamas pagal EB 234 straipsnį 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 į pirmą klausimą yra neigiamas, ar Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies pirmasis sakinys yra nuostata, kuria siekiama tarpininkavimo tarp dviejų fizinių asmenų parduodant ar perkant kilnojamąjį turtą vietą laikyti sandorio sudarymo vieta, lyg šis sandoris būtų apmokestinamo asmens prekės tiekimas ar paslaugos teikimas Šeštosios direktyvos 8 straipsnio prasme?"

III — Procesas Teisingumo Teisme

21. Komisija, Nyderlandų vyriausybė ir Portugalijos vyriausybė pateikė rašytines pastabas per Europos Bendrijų Teisingumo Teismo statuto 20 straipsnyje nustatytą terminą.

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

IV — Klausimų, pateiktų 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 įsteigęs 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 nuolatinį adresą arba į vietą, kur jis paprastai gyvena. Ši taisyklė atspindi „apmokestinimo kilmės šalyje" principą ir suteikia galimybę nustatyti pagrindinio mokestinės prievolės veiksnio atsiradimą tam tikroje teritorijoje bei nurodyti taikytiną nacionalinę teisę [11].

10 — 1985 m. liepos 4 d. Sprendime *Berkholz* (168/84, Rink. p. 2251) Teisingumo Teismas pažymėjo, kad vieta, kurioje tiekėjas turi įsteigęs savo verslą, yra pirminis priskyrimo kriterijus, kadangi į kitą įmonę, iš kurios teikiamos paslaugos, galima atsižvelgti, tik jei nuoroda į vietą, kurioje tiekėjas turi įsteigęs savo verslą, nesuteikia racionalaus sprendimo mokesčių atžvilgiu arba sukuria konfliktą su kita valstybe nare (17 punktas). Teisingumo Teismas pateikė panašų sprendimą 1997 m. liepos 17 d. Sprendime *ARO Lease* (C-190/95, Rink. p. I-4383, 15 punktas) ir 1998 m. gegužės 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.

24. Priskyrimo kriterijus iš paslaugos teikėjo verslo įsteigimo vietos perkeliamas į kliento verslo įsteigimo vietą, kai tarpininkas teikia paslaugas, nurodytas 9 straipsnio 2 dalies e punkte, asmenų, įsisteigusių 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 apmokestinamų 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 įvykdyti 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 įtrauka);

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).

12 — Atrodo, kad Komisija klysta teigdama, jog 9 straipsnio 1 dalis netaikoma tarpininkavimo paslaugoms. Priešingai, aš ką tik pastebėjau, kad šioje nuostatoje nustatomas pagrindinis kriterijus. 9 straipsnio 2 dalies e punkto paskutinėje įtraukoje daroma nuoroda tik į tarpininko veiklą, susijusią su tam tikromis paslaugomis klientui, įsisteigusiam kitoje šalyje. Savo ruožtu 28b straipsnio E skirsnis apima tarpininkavimo veiklą įsigyjant ir gabenant prekes Bendrijos viduje. Visoms kitoms tarpininkavimo paslaugoms taikoma 9 straipsnio 1 dalis.

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

30. Mano nuomone, teisingas yra pirmasis atsakymas.

31. Direktyva 91/680 įterpiamų straipsnių teleologinis aiškinimas pagrindžia šį požiūrį.

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

32. Šioje byloje ginčijama nuostata siekiama spręsti problemas, susijusias su fiskalinės kontrolės prie vidaus sienų panaikinimu nuo 1993 m. sausio 1 d., tačiau kadangi sąlygos, 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 įsigiji-

29. Tam, kad būtų teisingai pasirinkta viena iš dviejų alternatyvų, reikia nustatyti 28b straipsnio taikymo sritį. Yra trys įmanomi sprendimai, ir kiekviena iš įstojusių į šią procedūrą dėl prejudicinio sprendimo priėmimo šalių pateikė 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.

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 valstybė narė, 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 valstybė narė, 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 71, 1967, 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 šių mokesčių neutralumą prekių bei paslaugų kilmės atžvilgiu".

14 — Direktyvos 91/680 devintoje, dešimtoje ir vienuoliktoje konstatuojamosiose dalyse paaiškinamas pereinamojo laikotarpio periodas ir būtinybė apmokestinti kai kuriuos sandorius paskirties valstybėse narėse, kol ši direktyva galioja.

mas Bendrijos viduje) visi fiskaliniai įsipareigojimai suvienodinami su vidiniais sandoriais.

33. Kitais žodžiais tariant, apmokestinamo sandorio sąvokos taikymas pereinamuoju laikotarpiu prilyginamas leidžiančiai nukrypti nuo išgabenimo vietos apmokestinimo principo nuostatai (prekybos tarp valstybių narių atžvilgiu) [15]. Tam, kad būtų suprasta šios laikinos leidžiančios nukrypti nuostatos apimtis, reikia prisiminti, kad PVM yra mokestis, kuriuo apmokestinami vartojimo veiksmai, kaip netiesiogiai parodantys žmonių ekonominį pajėgumą, ir kad tikslas pasiekiamas apmokestinant prekiautojų ir verslininkų sandorius, kurie, naudodamiesi „susigrąžinimo" praktika, perkelia mokesčių mokėjimo naštą 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 jį sumokėjęs 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 įsigyjančiam 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 visišką laisvę nustatyti, kurie sandoriai yra apmokestinami, bet atitinkami jų mokesčių 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

15 — Žr. L. M. Pérez Herrero, *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.

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 formuluotę, netaikomi papildomoms prekių įsigijimo Bendrijos viduje atžvilgiu paslaugoms, nei dėl to atsiradusiai prekybai tarp valstybių narių, nei ypač tarpininkavimo paslaugoms. Šiais atvejais nėra vieno po kito sudaromų sandorių, kuriems visiems paprastai taikomas PVM, kurie visi vykdomi skirtingose valstybėse narėse ir kurie turi būti suderinti, kad užtikrintų mokesčio neutralumą ir apsaugotų kiekvienos valstybės narės fiskalinį nepriklausomumą; iš tiesų tai yra vienintelė paslauga, kuri teikiama profesiniu lygiu ir kuri prasideda ir baigiasi savarankiškai. Todėl tarpininkavimas perkant ar gabenant prekes Europos Sąjungos viduje kito asmens sąskaita PVM tikslais yra laikomas įvykusiu 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 su kitomis paslaugomis (28b straipsnio E skirsnio 3 dalis).

37. Dėl tos pačios priežasties nesvarbu, ar pagrindiniam sandoriui taikomas PVM, ar kalbama apie „perdavimą" tarp asmenų. Tarpininko veikla yra savarankiška ir apmokestinama atskirai nuo veiklos, su kuria ji susijusi, kai kuriais atvejais tam, kad būtų nustatyta apmokestinamo sandorio vieta. Todėl 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 rašytinėse pastabose Komisija teigia, kad būtų beprasmiška atlikti lingvistinį tyrimą, kadangi Šeštoji direktyva vartoja tą pačią sąvoką kalbant apie sandorius, kuriems taikoma ši direktyva, ir apie tuos, kurie nėra apmokestinami.

38. Šeštosios direktyvos su pakeitimais, padarytais Direktyva 91/680, 21 straipsnyje pateikiami aiškūs įrodymai, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas nereikalauja, jog klientas, kuriam teikiamos tarpininkavimo paslaugos, būtų apmokestinamas asmuo arba neapmokestinamas juridinis asmuo. Nurodydamas apmokestinamus asmenis, šis straipsnis atskiria prekių įsigijimą Bendrijos viduje, susijusį su prekių gabenimu iš vienos šalies į kitą, nurodytą 28a straipsnyje, ir paslaugas,

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.

teikiamas pagal šiuos sandorius, nurodytas 28b straipsnio C, D ir E skirsniuose. Dėl pirmojo atvejo 21 straipsnyje nustatoma, kad apmokestinamas „bet kuris asmuo, įsigyjantis prekes Bendrijos viduje" (21 straipsnio 1 dalies d punktas), t. y. pirkėjas, kuris yra apmokestinamas asmuo arba juridinis asmuo. Antruoju atveju 21 straipsnyje, priešingai, numatoma tik tai, kad yra apmokestinamas „klientas", kuriam teikiamos paslaugos, įskaitant paslaugas, nurodytas 9 straipsnio 2 dalies e punkte, kuris, kaip visi sutinka, apima paslaugas, teikiamas asmenims.

39. Atsižvelgiant į prieš tai pateiktas pastabas, galima teigti, kad Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalyje nurodomos tarpininkų teikiamos paslaugos neatsižvelgiant į asmenį, kuris tas paslaugas gauna. Persakant Portugalijos vyriausybės nuomonę (rašytinių pastabų 16 punktas) galima teigti, kad nuostatos taikymui asmens, kurio vardu veikia tarpininkas, statusas yra nesvarbus, be to, dėl nurodytų priežasčių pardavėjo pagrindiniame sandoryje statusas taip pat nėra svarbus.

40. Nyderlandų vyriausybės argumentai šių išvadų nepakeičia. Pirma, nors tais atvejais, kai tarpininkas veikia asmens, kuriam išduotas PVM identifikavimo numeris kitoje valstybėje nei toji valstybė narė, kurioje teikiamos pagrindinės paslaugos, vardu, apmokestinamo sandorio vieta laikoma pirmosios valstybės teritorija; tačiau tai nereiškia, kad pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalį tik apmokestinami šiuo mokesčiu asmenys yra laikomi klientais. Tai reiškia, kad šiomis aplinkybėmis laikoma, jog paslaugos teikiamos nustatytoje vietoje. Kai klientas yra privatus galutinis vartotojas ir todėl neveikia naudodamas PVM identifikavimo numerį, antroji prielaida nėra taikoma ir apmokestinamo sandorio vieta yra nurodoma ten, kur tarpininkas teikia paslaugas.

41. Pastarasis argumentas, pateiktas Nyderlandų vyriausybės savo nuomonei pagrįsti, remiasi faktu, jog *Hoge Raad* prašoma išaiškinti nuostata, vadovaujantis jos 2 dalimi, skirta išvengti, kad paslaugų gavėjas būtų priverstas pasinaudoti teise į PVM, sumokėto šalyje, kitoje nei ta šalis, kurioje sandoris apmokestinamas, atskaitą atsižvelgiant į tai, kad tarpininko veikla buvo vykdoma toje valstybėje narėje, kuri išdavė mokesčio identifikavimo numerį, kuris naudojamas veikia. Nyderlandų vyriausybės nuomone, ši taisyklė neapima asmenų, kurie neturi teisės atskaityti sumokėto mokesčio. Tačiau šioje nuomonėje nepaisoma to, kad minėtoje Šeštosios

direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalies antroje pastraipoje yra išdėstyta ypatinga nuostata, susijusi su kai kuriais paslaugų gavėjais, kurie privalo sumokėti PVM, – aplinkybė, kuri nepašalina pirmosios šios nuostatos dalies taikymo atstovaujamam asmeniui, kuris yra „galutinis" tarpininko paslaugos „vartotojas".

C — *Apmokestinamųjų sandorių, susijusių su tarpininkavimo paslaugomis, vieta pagal 28b straipsnio E skirsnio 3 dalį*

42. Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis taikoma tarpininkavimo paslaugoms, teikiamoms kito asmens vardu. Pagal šią nuostatą laikoma, kad tarpininkavimo paslaugų teikimo vieta yra pagrindinių paslaugų teikimo vieta. Atsižvelgiant į bendrą šio straipsnio struktūrą jo 3 dalis nukreipia tik į tarpininko teikiamas paslaugas įsigyjant prekes Bendrijos viduje arba jas tiekiant pagal 28a straipsnio 1, 3 ir 5 dalis, kadangi šių paslaugų teikimo vieta nustatoma remiantis 28b straipsnio A ir B skirsniais.

43. Pagal šias nuostatas apmokestinami sandoriai laikomi sudarytais toje vietoje, kur prekės yra tuo metu, kai prasideda jų siuntimas ar gabenimas asmeniui, kuriam jos skirtos [18].

44. Speciali taisyklė, nustatyta Šeštosios direktyvos 28b straipsnio E skirsnyje, nurodo kriterijus, įtvirtintus A ir B skirsniuose, bet ne bendrąją taisyklę, reglamentuojančią prekių tiekimą, kuri nustatyta 8 straipsnyje, kaip leidžia suprasti *Hoge Raad* pateikto antro klausimo formuluotė [19].

45. Taip pašalinami šioje procedūroje dėl prejudicinio sprendimo priėmimo dalyvaujančių šalių pabrėžti sunkumai ir tuo pačiu metu užtikrinamas racionalus bei vienodas apmokestinimas, kuriuo jos remiasi. Be to, pasiekiamas valstybių narių teisės aktų dėl PVM taikymo sričių tinkamas paskirstymas ir išvengiama kompetencijos kolizijos, įskaitant dvigubą apmokestinimą; pastarasis tikslas pagal Bendrijos teismų praktiką [20] sudaro Šeštosios direktyvos nuostatų dėl apmokestinamųjų sandorių vietos nustatymo esmę.

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 nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodoma.

20 — Žr. 1986 m. sausio 23 d. Sprendimą *Trans Tirreno Express prieš Ufficio Provinciale IVA* (283/84, Rink. p. 231, 14 ir 15 punktai); 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); 2001 m. sausio 25 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-429/97, Rink. p. I-637, 41 punktas); 2001 m. kovo 15 d. Sprendimą *SPI* (C-108/00, Rink. p. I-2361, 15 punktas) ir 2003 m. birželio 5 d. Sprendimą *Design Concept* (C-438/01, Rink. p. I-5617, 22 punktas).

V — Išvada

46. Remdamasis pirmiau išdėstytais svarstymais, aš siūlau Teisingumo Teismui į *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktus klausimus atsakyti taip:

„1. 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 28b straipsnio E skirsnio 3 dalis taip pat taikoma, kai joje nurodytos tarpininkavimo paslaugos yra teikiamos asmeniui, neatsižvelgiant į asmens, vykdančio (prekių) perdavimą pagrindiniame teisiniame sandoryje, statusą.

2. Todėl tarpininko veiklos vieta turi būti nustatoma atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A ir B skirsniuose išdėstytus kriterijus."