TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. balandžio 3 d.*

Byloje C-124/07

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai), 2007 m. vasario 9 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. kovo 2 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

J.C.M. Beheer BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič ir E. Levits (pranešėjas),

* Proceso kalba: olandų.

generalinė advokatė E. Sharpston,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. sausio 10 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir M. de Mol,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Z. Bryanston-Cross ir P. Harris,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, A. Weimar ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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 (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp pagal Nyderlandų teisę įsteigtos bendrovės *J.C.M. Beheer BV* ir *Staatssecretaris van Financiën* dėl papildomo apmokestinimo 55 561 NFL (25 244 eurai) sumos apyvartos mokesčiu už laikotarpį nuo 1997 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 dienos.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – 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 13 straipsnis „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ numato:

„<…>

B. Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai

Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, sukčiavimui ar piktnaudžiavimui:

a) draudimo ir perdraudimo sandorius ir su jais susijusias paslaugas, kurias atlieka draudimo brokeriai ir draudimo agentai;

<…>“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

5 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos *Wet op de omzetbelasting 1968* (1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – 1968 m. Įstatymas) 1 straipsnio turinys yra toks:

„Apyvartos mokesčiu vadinamas mokestis taikomas:

a. prekių tiekimui ir paslaugų teikimui, kuriuos Nyderlanduose atlieka ūkio subjektai, vykdydami savo veiklą;

<…>“

6 Pagal 1968 m. Įstatymo 11 straipsnio 1 dalies k punktą, kuris perkelia Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies a punktą į Nyderlandų teisės sistemą:

„1. Atsižvelgiant į nutarime nustatytas sąlygas, nuo mokesčio atleidžiami:

<…>

k. draudimo sandoriai ir draudimo agentų paslaugos;

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 Pareiškėja pagrindinėje byloje yra pagal Nyderlandų teisę įsteigtos bendrovės *VDL Polisassuradeuren BV* (toliau – VDL), vykdančios draudimo brokerio ir draudimo agento veiklą, perįgaliota agentė.

8 VDL vykdo draudimo tarpininko veiklą sudarant draudimo sutartis ir yra keleto draudimo bendrovių „įgaliota agentė“. Veikdama kaip įgaliota agentė VDL savarankiškai sudaro draudimo sutartis šių draudimo bendrovių vardu.

9 Veikla, kurią pareiškėja pagrindinėje byloje vykdo VDL vardu ir sąskaita, yra draudimo sutarčių sudarymas, draudimo polisų keitimas ir išleidimas, komisinių apskaičiavimas, informacijos draudimo bendrovei ir draudimo polisų turėtojams teikimas. Be to, ji savo iniciatyva ir savarankiškai siūlo bei sudaro naujas draudimo sutartis.

10 Pagal VDL ir pareiškėjos pagrindinėje byloje sudarytą sutartį pastaroji iš VDL už savo suteiktas paslaugas gauna atlygį, kurį sudaro 80 % nuo šiai bendrovei sumokėtų komisinių už sudarytas draudimo sutartis. Nutraukus sutartį, ji turi grąžinti jai sumokėto atlygio dalį, proporcingą likusiam iki sutarties pabaigos laikotarpiui.

11 Pareiškėja pagrindinėje byloje buvo papildomai apmokestinta 55 561 NFL (25 244 eurai) sumos apyvartos mokesčiu už laikotarpį nuo 1997 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 dienos.

12 Nepatenkinus skundo ir atmetus jos *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* pateiktą apeliacinį skundą dėl to, kad ji negalėjo remtis 1968 m. Įstatymo 11 straipsnio 1 dalies k punkte numatytu atleidimu nuo mokesčio, pareiškėja pagrindinėje byloje pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

13 Manydamas, kad sprendimui pagrindinėje byloje priimti būtinas Bendrijos teisės išaiškinimas, *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio įvadinio sakinio ir a punkto nuostatos taikomos (juridinio) asmens, kuris vykdo esminę draudimo brokeriui ir draudimo agentui būdingą veiklą, nors sudarydamas draudimo sutartis jis veikia kito draudimo brokerio ar draudimo agento vardu, veiklai?“

Dėl prejudicinio klausimo

14 Pirmiausia reikia priminti, kad formuluotės, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytam atleidimo nuo mokesčio atvejui apibrėžti, turi būti aiškinamos griežtai, nes šis atleidimo nuo mokesčio atvejis yra bendro principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam mokesčio mokėtojo už atlygį atliekamam paslaugų teikimui, išimtis (2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Taksatorringen*, C-8/01, Rink. p. I-13711, 36 punktas; 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Arthur Andersen*, C-472/03, Rink. p. I-1719, 24 punktas ir 2007 m. birželio 21 d. Sprendimo *Ludwig*, C-453/05, Rink. p. I-5083, 21 punktas).

15 Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką minėti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra savarankiškos bendrijos teisės sąvokos, kurių tikslas – prieštaravimų, taikant PVM schemą kiekvienoje valstybėje narėje, pašalinimas ir kurias reikia vertinti atsižvelgiant į visą bendros PVM sistemos kontekstą (2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Skandia,* C-240/99, Rink. p. I-1951, 23 punktas; minėtų sprendimų *Arthur Andersen* 25 punktas ir *Ludwig* 22 punktas).

16 Siekiant naudingai atsakyti į pateiktą prejudicinį klausimą reikia nustatyti, ar nepaisant aplinkybės, jog pareiškėja pagrindinėje byloje buvo tik netiesiogiai susijusi su draudimo sutarties, kurią sudarant ji dalyvavo, šalimi, dalyvaujant kitam apmokestinamajam asmeniui, turinčiam tiesioginį ryšį su šia šalimi, su kuriuo pareiškėja susijusi sutartiniais santykiais, vis dėlto šiam tikslui jos suteiktos paslaugos yra su draudimo ir perdraudimo sandoriais susijusios paslaugos, kurias teikia draudimo brokeriai ir draudimo agentai Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkto prasme.

17 Pirmiausia reikia priminti, kad jau yra nuspręsta, jog pripažinimas draudimo brokeriu ar draudimo agentu yra susijęs su nagrinėjamos veiklos turiniu (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Arthur Andersen* 32 punktą).

18 Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kaip išplaukia iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo, kad šio sprendimo 9 punkte aprašyta pareiškėjos pagrindinėje byloje vykdoma veikla yra nenuginčijamai būdinga draudimo brokerio ar draudimo agento veiklai.

19 Antra, kalbant apie draudimo brokerio ar draudimo agento ryšį su draudimo sutarties, kurią sudarant jis dalyvavo, šalimis, reikia konstatuoti, kad nei Šeštojoje direktyvoje, nei 1976 m. gruodžio 13 d. Tarybos direktyvoje 77/92/EEB dėl priemonių, padedančių veiksmingai naudotis įsisteigimo laisve ir laisve teikti paslaugas draudimo agentų ir brokerių veiklos (ISIC ex 630 grupė) srityje, ypač dėl pereinamųjų šios veiklos priemonių (OL L 26, 1977, p. 14), šiuo klausimu nieko nenumatyta.

20 Tačiau minėto sprendimo *Taksatorringen,* kuriuo nacionalinis teismas remiasi sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, 44 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad formuluotė „paslaugos, susijusios su draudimo ir perdraudimo sandoriais, kurias atlieka draudimo brokeriai ir draudimo agentai“, esanti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkte, apima tik specialistų, susijusių tiek su draudiku, tiek su draudėju, suteiktas paslaugas.

21 Šiuo klausimu Nyderlandų vyriausybė pabrėžia, kad pareiškėja pagrindinėje byloje nesusijusi su draudikais ir veikia VDL, kuri yra tikrasis draudimo brokeris ir draudimo agentas, vardu ir sąskaita. Iš to ši vyriausybė padarė išvadą, kad pareiškėjos, kaip draudimo brokerio ar draudimo agento, teikiamoms paslaugoms neturėtų būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio. Būtent tai išplaukė iš minėtų sprendimų *Taksatorringen* 44 punkto ir *Arthur Andersen* 33 punkto.

22 Tačiau į Nyderlandų vyriausybės teiginį dėl perįgalioto agento ir draudimo brokerio bei draudimo agento ryšio su draudimo sutarties šalimis neturėtų būti atsižvelgta.

23 Iš tiesų, pirma, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo išplaukia, kad nors pareiškėja pagrindinėje byloje nėra formaliai susijusi su draudikais, kurių vardu VDL veikia, ji vis tiek turi netiesioginį ryšį su jais. Per sutartį, kuria ji yra susijusi su VDL, kuri yra pati susijusi sutartiniais santykiais su draudikais, pareiškėja pagrindinėje byloje, veikdama VDL vardu ir sąskaita, yra netiesiogiai susijusi su draudikais.

24 Tačiau svarbu pabrėžti, kad Teisingumo Teismas praktikoje, kuria Nyderlandų vyriausybė grindžia savo aiškinimą, neapibrėžė ryšio tarp draudimo brokerio ar

draudimo agento ir draudimo sutarties šalių pobūdžio ir todėl neapribojo šio ryšio specialia forma.

25 Nors Teisingumo Teismas nusprendė, kad bylose, kuriose buvo priimti minėti sprendimai *Taksatorringen* ir *Arthur Andersen*, nagrinėti apmokestinamieji asmenys pagal savo pobūdį nevykdė veiklos, susijusios su draudimo brokerių ar draudimo agentų sudaromais draudimo sandoriais Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkto prasme, vis dėlto jis nenagrinėjo šių apmokestinamųjų asmenų ryšio su draudikais ir draudėjais (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Taksatorringen* 44–46 punktus ir *Arthur Andersen* 36 punktą).

26 Todėl pareiškėjai pagrindinėje byloje negalima atsisakyti taikyti Šeštosios direktyvos B skirsnio a punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio tik todėl, kad ji neturi tiesioginio ryšio su draudikais, kurių vardu ji netiesiogiai veikia santykiuose su draudėjais kaip perįgaliota VDL agentė.

27 Antra, iš esmės Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkto tekste neatmetama galimybė, kad draudimo brokerių ir draudimo agentų veikla yra sudaryta iš įvairių atskirų paslaugų, kurias galėtų apimti sąvoka „su (draudimo ir perdraudimo sandoriais) susijusios paslaugos, kurias teikia draudimo brokeriai ar draudimo agentai“ (šiuo klausimu, kiek tai susiję su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunkčiu, žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C-2/95, Rink. p. I-3017, 64 punktą; kiek tai susiję su šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunkčiu, žr. 2006 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Abbey National*, C-169/04, Rink. p. I-4027, 67 punktą ir, kiek tai susiję su šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1 papunkčiu, žr. minėto sprendimo *Ludwig* 34 punktą).

28 Esant šioms aplinkybėms, iš fiskalinio neutralumo principo išplaukia, kad ūkio subjektai turi turėti galimybę pasirinkti veiklos organizavimo formą, kuri griežtai ekonominiu požiūriu jiems labiausiai tinka, nerizikuodami, kad jų sandoriams nebus taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio (šiuo klausimu, kiek tai susiję su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunkčiu, žr. minėto sprendimo *Abbey National* 68 punktą, o kiek tai susiję su šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1 papunkčiu, žr. minėto sprendimo *Ludwig* 35 punktą).

29 Atsižvelgiant į minėtus svarstymus, į pateiktą prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, jog aplinkybė, kad draudimo brokeris ar draudimo agentas neturi tiesioginio ryšio su draudimo ar perdraudimo sutarties, kurią sudarant jis dalyvauja, šalimis, o turi tik netiesioginį ryšį su jomis, tarpininkaujant kitam apmokestinamajam asmeniui, turinčiam tiesioginį ryšį su viena iš šalių, su kuriuo draudimo brokeris ar draudimo agentas susijęs sutartiniais santykiais, nedraudžia taikyti jo teikiamoms paslaugoms atleidimą nuo PVM pagal minėtą nuostatą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

30 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą 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 13 straipsnio B skirsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, jog aplinkybė, kad draudimo brokeris ar draudimo agentas neturi tiesioginio ryšio su draudimo ar perdraudimo sutarties, kurią sudarant jis dalyvauja, šalimis, o turi tik netiesioginį ryšį su jomis, tarpininkaujant kitam apmokestinamajam asmeniui, turinčiam tiesioginį ryšį su viena iš šalių, su kuriuo draudimo brokeris ar draudimo agentas susijęs sutartiniais santykiais, nedraudžia taikyti jo teikiamoms paslaugoms atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio pagal minėtą nuostatą.

Parašai.