Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
JÁN MAZÁK IŠVADA,
pateikta 2011 m. birželio 28 d.[1]

Byla C-218/10

Likviduojama bendrovė ADV Allround Vermittlungs AG
prieš
Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(*Finanzgericht Hamburg* (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva — 9 straipsnio 2 dalies e punkto aiškinimas — Aprūpinimas personalu — Aprūpinimas vairuotojais, kurie nėra įdarbinti paslaugų teikėjo — Paslaugų teikimo vieta — Grąžinimas“

I – Įvadas

1. 2010 m. balandžio 20 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2010 m. gegužės 6 d., *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas, Vokietija) pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismui pateikė prejudicinius klausimus 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[2] (toliau – Šeštoji direktyva) aiškinimo.

2. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas byloje tarp likviduojamos bendrovės *ADV Allround Vermittlungs AG* (toliau – *ADV Allround*) ir *Finanzamt Hamburg-Bergedorf* (Hamburgo-Bergedorfo mokesčių inspekcija) dėl prievolės mokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už 2005 m. atsižvelgiant į užsienyje esančių klientų aprūpinimo savarankiškai dirbančiais sunkvežimių vairuotojais paslaugų teikimo vietą.

3. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės pirmiausia nori išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „aprūpinimas personalu“ apima ir aprūpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, kurie nėra įdarbinti šią paslaugą teikiančio verslininko.

4. Antra, jis nori sužinoti, ar remiantis Šeštosios direktyvos nuostatomis nacionalinės procesinės teisės nuostatos turi užtikrinti, jog vienas ir tas pats sandoris, kurį šioje byloje sudaro paslaugų teikimas, siekiant apmokestinti PVM būtų vertinamas vienodai paslaugą teikiančio ir paslaugą gaunančio apmokestinamojo asmens atžvilgiu, taip pat jis prašo konsultacijos dėl laikotarpio, per kurį pastarasis asmuo gali atskaityti pirkimo mokestį už gautą paslaugą.

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — OL L 145 p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; bylos aplinkybėms taikoma redakcija su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB (OL L 168, p. 35).

II – Teisinis pagrindas

A – *Šeštoji direktyva*

5. Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje „Paslaugų teikimas“ šioje byloje nagrinėjamais klausimais numatyta:

„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:

<...>

— aprūpinimas personalu,

<...>“

6. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ išdėstytos šios bylai svarbios nuostatos:

„<...>

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

a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą pridėtinės vertės mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

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

<...>“

B – *Susijusi nacionalinė teisė*

7. Iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) redakcijos 3a straipsnyje, kuriuo reglamentuojama kitų paslaugų teikimo vieta, šioje byloje nagrinėjamais klausimais numatyta:

1 dalies pirmas sakinys:

„Atsižvelgiant į 3b ir 3f straipsnius, kitos paslaugos suteikiamos verslininko veiklos vykdymo vietoje.

<...>“

3 dalies pirmas sakinys:

„Jei vienos iš 4 dalyje nurodytų kitų paslaugų gavėjas yra verslininkas, nukrypstant nuo 1 dalies, kita paslauga suteikiama gavėjo verslo vietoje.

<...>“

„4 dalis:

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

<…> 7) aprūpinimas personalu.

<...>.“

III – Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

8. Kaip nurodyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, šioje byloje aptariamais 2005 metais *ADV Allround* komercinę veiklą sudarė vežėjų Vokietijoje ir užsienio valstybėse, konkrečiai kalbant – Italijoje (Pietų Tirolyje), aprūpinimas savarankiškai dirbančiais sunkvežimių vairuotojais.

9. Su vairuotojais būdavo sudaromos sutartys raštu – „tarpininkavimo sutartys“. Prireikus vairuotojo, vežėjai užsisakydavo paslaugas iš *ADV Allround* telefonu.

10. Vairuotojai už savo darbą – vežėjų suteiktų sunkvežimių vairavimą – imdavo užmokestį iš *ADV Allround*, o ši pateikdavo sąskaitas vežėjams už aprūpinimą vairuotojais, taikydama kainos skirtumą nuo 8 % (už ilgalaikius darbus) iki 20 % (už vienkartinius darbus).

11. Iš pradžių *ADV Allround* išrašydama sąskaitas ne Vokietijoje esantiems klientams, kaip antai šioje byloje Italijos vežėjams, nenurodydavo apyvartos mokesčio, nes, jos nuomone, suteiktos paslaugos buvo „aprūpinimas personalu“, kaip jis suprantamas pagal *UStG* 3a straipsnio 4 dalies 7 punktą, ir todėl paslaugų teikimo, taigi ir apmokestinimo, vieta buvo Italija, kur buvo įsisteigę šių paslaugų gavėjai.

12. 2006 m. liepos 3 d. patikrinimo akte, surašytame atlikus specialų apyvartos mokesčio, *ADV Allround* sumokėto už 2005 m. 1–3 ketvirčius, patikrinimą, Hamburgo-Bergedorfo mokesčių inspekcija išreiškė nuomonę, kad „aprūpinimas personalu“, kaip tai suprantama pagal anksčiau nurodytą nuostatą, apima leidimą naudotis tik pačios bendrovės darbuotojais (darbuotojų nuomą) ir todėl paslaugų suteikimo vieta yra ten, kur *ADV Allround* vykdo veiklą, t. y. Vokietijoje.

13. Todėl Italijoje esantiems klientams išrašomose sąskaitose *ADV Allround* taip pat ėmė nurodyti tuo metu galiojusį 16 % apyvartos mokestį. Be to, ji pateikė patikslintas sąskaitas už visas 2005 m. suteiktas paslaugas, kuriose nurodė apyvartos mokestį, manydama, kad Italijoje esantiems klientams apyvartos mokestis bus grąžintas ir kad, neatsižvelgiant į papildomą administravimą, susijusį su grąžinimo procedūra, režimo, pagal kurį sandoriai apmokestinami Vokietijoje, taikymas vis tiek būtų ekonomiškai neutralus.

14. Tačiau *Bundeszentralamt für Steuern* (Federalinė centrinė mokesčių inspekcija), atsakinga už prašymų dėl pirkimo mokesčio grąžinimo administravimą, kitaip nei Hamburgo-Bergedorfo mokesčių inspekcija, nusprendė, kad *UStG* 3a straipsnio 4 dalies 7 punkte pateikta „aprūpinimo personalu“ sąvoka apima šioje byloje aptariamą aprūpinimą vairuotojais. Jos nuomone, dėl to šie sandoriai Vokietijoje buvo neapmokestinami, apyvartos mokestis patikslintose sąskaitose nurodytas neteisėtai, todėl jis negalėjo būti grąžintas. Visi asmenų prašymai grąžinti apyvartos mokestį buvo atmesti.

15. Todėl Italijos klientai atsisakė *ADV Allround* toliau mokėti jos sąskaitose nurodytą apyvartos mokestį. *ADV Allroound* tuo metu 16 % aukštesnėmis kainomis negalėjo tęsti veiklos rinkoje, nes klientai niekaip negalėjo susigrąžinti pirkimo mokesčio ir todėl turėjo prisiimti jį kaip realias išlaidas. Kadangi *ADV Allround* marža buvo 8–20 %, ji sustabdė komercinę veiklą ir dabar yra likviduojama.

16. *Finanzgericht Hamburg*, kuriam buvo pateiktas ieškinys, nurodo, kad, pirma, nėra aišku, ar sąvoka „aprūpinimas personalu“, kuri vartojama tiek Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte, tiek *UStG* 3a straipsnio 4 dalies 7 punkte, kuriuo nurodyta direktyvos nuostata yra įgyvendinama Vokietijos teisėje, apima tik nesavarankiškai dirbančius darbuotojus, t. y. dirbančius pagal darbo sutartį, ar ir savarankiškai dirbančius asmenis, pavyzdžiui, sunkvežimių vairuotojus šioje byloje. Tačiau jis teigia, kad dėl praktinių sunkumų, su kuriais susiduriama norint atskirti pagal darbo sutartį dirbančius bei savarankiškai dirbančius asmenis ir norint paslaugų gavėjui pateikti tinkamų su tuo susijusių įrodymų, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos tikslą supaprastinti paslaugų teikimą Europos vidaus rinkoje, galima manyti, kad aprūpinimas savarankiškai dirbančiais asmenimis turi būti įtrauktas į „aprūpinimo personalu“ sąvoką.

17. Antra, kadangi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, turi būti laikoma, kad, pirma, apmokestinimas ir prievolė mokėti mokestį ir, antra, teisė atskaityti pirkimo mokestį, yra iš esmės susiję, jis kelia klausimą, ar tas ryšys materialinėje teisėje turi atsispindėti procesinėje teisėje ir kaip – konkrečiai kalbant, ar ryšys tarp su tuo pačiu sandoriu susijusio apmokestinimo ir atskaitos reiškia, kad iš esmės prieštaringi sprendimai neturi būti priimami ir (jeigu taip) kaip to pasiekti.

18. Trečia, jis pažymi, kad Teisingumo Teismas dar nėra priėmęs sprendimo dėl Vokietijos teisėje numatyto tik šešių mėnesių laikotarpio, skaičiuojant nuo kalendorinių metų, kuriais atsirado teisė susigrąžinti mokestį, pabaigos, per kurį paslaugų gavėjas gali pateikti prašymą atskaityti mokestį. Neaišku, ar pagal Šeštąją direktyvą ir atsižvelgiant į teisinio saugumo bei veiksmingumo principus toks laikotarpis gali baigtis prieš priimant sprendimą dėl paslaugų teikėjo apmokestinimo ir jo prievolės mokėti mokestį.

19. Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Hamburg* sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar 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 (toliau – Direktyva 77/388) 9 straipsnio 2 dalies e punkto šešta įtrauka (vėliau – iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112)

56 straipsnio 1 dalies f punktas) turi būti aiškinama taip, kad „aprūpinimas personalu“ taip pat apima ir aprūpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, kurie nėra įdarbinti paslaugas teikiančio verslininko?

2. Ar Direktyvos 77/388 17 straipsnio 1 dalis, 2 dalies a punktas, 3 dalies a punktas ir 18 straipsnio 1 dalies a punktas (dabar – Direktyvos 2006/112 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas, 169 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas) turi būti aiškinami taip, kad nacionalinės procesinės teisės nuostatos turi užtikrinti, jog vienos ir tos pačios paslaugos apmokestinimas ir pareiga mokėti už ją mokestį būtų vertinami vienodai paslaugą teikiančio ir paslaugą gaunančio verslininko atžvilgiu, net jei juos kontroliuoja skirtingos mokesčių tarnybos?

Tik jei atsakymas į 2 klausimą yra teigiamas:

3. Ar Direktyvos 77/388 17 straipsnio 1 dalis, 2 dalies a punktas, 3 dalies a punktas ir 18 straipsnio 1 dalies a punktas (dabar – Direktyvos 2006/112 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas, 169 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas) turi būti aiškinami taip, kad terminas, per kurį paslaugos gavėjas gali prašyti atskaityti pirkimo mokestį už gautą paslaugą, nesibaigia, kol nėra sprendimo dėl paslaugą teikiančio verslininko apmokestinimo ir jo pareigos mokėti mokestį?“

IV – Teisinė analizė

A – *Pirmasis klausimas*

20. Pateikdamas pirmąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „aprūpinimas personalu“ apima ir aprūpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, kurie nėra įdarbinti tokių paslaugų teikėjo.

1. Pagrindinės šalių pozicijos

21. Nagrinėjamoje byloje rašytines pastabas pateikė Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija. 2011 m. kovo 30 d. įvykusiame posėdyje dalyvavo šių šalių ir *ADV Allround* atstovai.

22. Vokietijos vyriausybė ir Komisija laikosi nuomonės, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte įtvirtinta sąvoka „aprūpinimas personalu“ neapima aprūpinimo savarankiškai dirbančiais asmenimis, kurie nėra įdarbinti šias paslaugas teikiančio verslininko, todėl atsakymas į pirmąjį klausimą turėtų būti neigiamas.

23. Šios šalys iš esmės teigia, kad paprastai sąvoka „personalas“ veikiau yra susijusi su paslaugų teikėjo įdarbintais darbuotojais. Tokį aiškinimą patvirtina tai, kad ši sąvoka panašia reikšme vartojama Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje, 6 straipsnio 2 dalyje ir 13 straipsnio A skirsnio k punkte, kurie turi būti aiškinami vienodai, taip pat kitose Europos Sąjungos (toliau – ES) teisės srityse. Be to, jeigu turėtų būti aiškinama, kad sąvoka „aprūpinimas personalu“ apima aprūpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, būtų griaunama Šeštosios direktyvos 9 straipsnio sistema ir nebūtų pasiektas jo tikslas.

24. *ADV Allround*, priešingai, teigia, kad į pirmąjį klausimą reikėtų atsakyti teigiamai. Nuomonė, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas yra susijęs ir su aprūpinimu savarankiškai dirbančiais asmenimis, jos manymu, paprastai grindžiama teisinio saugumo ir įvykdomumo sumetimais. Ji nesutinka, kad dėl tokio aiškinimo paslaugų teikėjui gali atsirasti galimybių manipuliuoti ir vengti mokesčių.

2. Vertinimas

25. Pirmiausia reikia pasakyti, kad man neatrodo, jog vien iš pažodinio Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto aiškinimo būtų galima spręsti, ar šioje nuostatoje nurodytas „aprūpinimas personalu“ apima aprūpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, apie kurį kalbama šioje byloje.

26. Šiuo klausimu pažymėtina, kad, pirma, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto redakcijose bent jau kai kuriomis kalbomis vartojama bendresnė „personalo“ sąvoka arba atitinkamos sąvokos (pavyzdžiui, redakcijoje vokiečių kalba – „Personal“, redakcijoje prancūzų kalba – „personnel“, redakcijoje ispanų kalba – „personal“), o ne konkretesnė sąvoka, pavyzdžiui, „darbuotojas“, ir kad todėl ši bendra sąvoka nebūtinai yra susijusi su nesavarankiškai dirbančiais asmenimis.

27. Be to, antra, priešingai nei pagrįsdamos savo argumentus nurodo Komisija ir Vokietijos vyriausybė, jokiu būdu nėra galutinai nustatyta, kad „personalo“ sąvoka veikiau yra susijusi su santykiais tarp paslaugų teikėjo ir asmenų, kuriais aprūpinamas paslaugų gavėjas, negu su santykiais tarp tokių asmenų ir paslaugų gavėjo. Kitaip tariant, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte pateikta „aprūpinimo personalu“ sąvoka nebūtinai apibūdina paslaugas, kurias teikdamas apmokestinamasis asmuo aprūpina kitą asmenį savo personalu, o visiškai gali būti, kad pagrindinė tokių paslaugų savybė yra tai, kad toks kitas asmuo yra aprūpinamas personalu arba darbo jėga, nepaisant sutartinių santykių tarp tokių paslaugų teikėjo ir asmenų, kuriais aprūpinamas paslaugų gavėjas, pobūdžio.

28. Taip pat pažymėtina, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte pateiktos „personalo“ sąvokos reikšmė nebūtinai yra tokia pati kaip jos reikšmė kitose šios direktyvos nuostatose arba juo labiau kituose ES teisės aktuose, nes reikia atsižvelgti į kiekvieną konkrečią nuostatą, kurioje vartojama ši sąvoka.

29. Taigi Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies nuostatos, kuriose vartojamas žodis „darbuotojai [personalas]“ ir kurias šiuo klausimu cituoja Komisija, yra skirtos užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys, prekes arba paslaugas naudojantys savo arba savo personalo privatiems poreikiams tenkinti, būtų vertinami taip pat kaip ir galutiniai vartotojai[3], o Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis yra dalis taisyklių, kuriomis siekiama visiškai kitokio tikslo, t. y. nustatyti, kuri vieta laikoma paslaugų teikimo vieta.

30. Todėl taip pat reikia apsvarstyti, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas, atsižvelgiant į šios nuostatos kontekstą ir į taisyklių, kurios dalis ji yra, tikslus[4], turi būti aiškinamas taip, kad aprūpinimas savarankiškai dirbančiais asmenimis (kaip šioje byloje) taip pat yra „aprūpinimas personalu“, kuris turi būti apmokestinamas šalyje, kur yra įsisteigęs paslaugų gavėjas.

31. Visų pirma reikėtų priminti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje įtvirtintos taisyklės, pagal kurias nustatoma, kuri vieta apmokestinimo požiūriu turi būti laikoma paslaugų teikimo vieta – šių taisyklių tikslas yra išvengti jurisdikcijos kolizijų, dėl kurių gali pasitaikyti dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo atvejų[5].

32. Šiuo klausimu 9 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta bendroji taisyklė, pagal kurią paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur yra įsisteigęs paslaugų teikėjas[6].

3 — Šiuo klausimu žr. 1992 m. gegužės 6 d. Sprendimo *de Jong*, C-20/91, Rink. p. I-2847, 15 punktą ir 1997 m. spalio 16 d. Sprendimo *Fillibeck*, C-258/95, Rink. p. I-5577, 25 punktą.

4 — Be kita ko, žr. 2006 m. kovo 9 d. Sprendimo *Gillan Beach*, C-114/05, Rink. p. I-2427, 21 punktą ir 2005 m. birželio 7 d. Sprendimo *VEMW ir kt.*, C-17/03, Rink. p. I-4983, 41 punktą.

5 — Šiuo klausimu žr. 2003 m. birželio 5 d. Sprendimo *Design Concept*, C-438/01, Rink. p. I-5617, 22 punktą ir 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C-327/94, Rink. p. I-4595, 20 punktą.

6 — Šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimo *RAL (Channel Islands)*, C-452/03, Rink. p. I-3947, 23 punktą.

33. Pažymėtina, kad pačia šia taisykle nukrypstama nuo griežto teritorialumo principo ir ji, kaip nurodė Teisingumo Teismas, yra fikcija, nes pagal ją (siekiant paprastumo)[7] laikoma, kad paslaugų teikimo vieta yra paslaugų teikėjo verslo arba įsisteigimo vieta, nepaisant to, kur iš tikrųjų teikiamos paslaugos[8].

34. Tačiau kalbant apie specifines paslaugas, kurioms, įstatymų leidėjo manymu, netinka taisyklė, kad paslaugos teikiamos paslaugų teikėjo verslo arba įsisteigimo vietoje, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje numatyti keli konkretūs atvejai, kuriais laikoma, kad paslaugos teikiamos kliento įsisteigimo vietoje[9].

35. Kalbant apie santykį tarp Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 ir 2 dalių, taip pat pažymėtina, kad Teisingumo Teismas nuosekliai laikosi nuomonės, jog 9 straipsnio 1 daliai jokiu būdu nėra teikiama pirmenybė 9 straipsnio 2 dalies atžvilgiu, t. y. pastaroji nuostata nėra išimtis, kuri turi būti aiškinama siaurai[10].

36. Priešingai, kiekvienu atveju, kaip antai šioje byloje, kai užsienyje esantys apmokestinamieji asmenys aprūpinami savarankiškai dirbančiais sunkvežimių vairuotojais, būtina patikrinti, ar tokia situacija nėra vienas iš Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje numatytų atvejų, t. y. (šios bylos aplinkybėmis), ar ji nėra šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte nurodytas „aprūpinimas personalu“. Jeigu ne, – ji patenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies taikymo sritį[11].

37. Šiuo klausimu pirmiausia pažymėtina, kad apskritai Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies tikslas, remiantis Šeštosios direktyvos septinta konstatuojamąja dalimi, yra nustatyti specialią sistemą apmokestinamųjų asmenų vienas kitam teikiamų paslaugų atveju, kai paslaugų kaina įtraukiama į prekių kainą[12].

38. Kalbant apie šį bendresnį tikslą, aprūpinimo personalu (šioje byloje – aprūpinimo sunkvežimių vairuotojais) sąnaudos įtraukiamos į paslaugų gavėjo gaminamų prekių arba teikiamų paslaugų kainą[13], nepaisant to, ar personalas, kuriuo aprūpinama, yra paslaugų teikėjo darbuotojai, ar (kaip nagrinėjamu atveju) aprūpinama savarankiškai dirbančiais asmenimis, kuriuos su paslaugų teikėju sieja tik tarpininkavimo sutartys.

39. Be to, antra, nors pačioje Šeštojoje direktyvoje nėra nurodyta konkreti priežastis, kodėl būtent aprūpinimas personalu yra įtrauktas tarp šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje nurodytų paslaugų kategorijų, vis dėlto teisės aktų leidėjas akivaizdžiai manė, kad nedera laikyti, jog tokios paslaugos pagal bendrąją Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą taisyklę apmokestinimo požiūriu yra teikiamos paslaugų teikėjo verslo arba įsisteigimo vietoje[14]. Priešingai, teisės aktų leidėjas laikėsi požiūrio, kad aprūpinimo personalu paslaugų gavėjo, pagal kurio nurodymus ir kurio kontroliuojami tokie asmenys atlieka savo darbą, verslo arba įsisteigimo vieta yra labiausiai susijusi vieta ir todėl į ją turi būti atsižvelgiama apmokestinimo požiūriu nustatant teritorinę jurisdikciją dėl tokių paslaugų.

7 — Šiuo klausimu žr. 1989 m. kovo 15 d. Sprendimo *Hamann*, 51/88, Rink. p. 767, 17 punktą.

8 — Žr. 1986 m. sausio 23 d. Sprendimo *Trans Tirreno Express*, 283/84, Rink. p. 231, 15 punktą.

9 — Be kita ko, žr. 8 išnašoje nurodyto Sprendimo *Trans Tirreno Express* 16 punktą ir 6 išnašoje nurodyto Sprendimo *RAL (Channel Islands) ir kt.* 23 punktą.

10 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2001 m. kovo 15 d. Sprendimo *SPI*, C-108/00, Rink. p. I-2361, 16 ir 17 punktus; 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Heger*, C-166/05, Rink. p. I-7749, 17 punktą ir 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, Rink. p. I-8255, 25 punktą.

11 — Taip pat, be kita ko, žr. 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-401/06, Rink. p. I-10609, 30 punktą.

12 — Žr. 4 išnašoje nurodyto Sprendimo *Gillan Beach* 17 punktą.

13 — Nepaisant septintos konstatuojamosios dalies formuluotės, kurioje kalbama tik apie prekes gaminantį paslaugų gavėją, turi būti laikoma, kad šios nuostatos loginis pagrindas taip pat taikomas tais atvejais, kai paslaugų gavėjas pats yra paslaugų teikėjas: šiuo klausimu žr. 1993 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-68/92, Rink. p. I-5881, 15 punktą ir generalinio advokato F. G. Jacobs išvados 5 išnašoje nurodytoje byloje *Design Concept* 23 punktą.

14 — Šiuo klausimu žr. šios išvados 34 punktą ir 1997 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Reisebüro Binder*, C-116/96, Rink. p. I-6103, 13 punktą.

40. Atsižvelgiant į šias aplinkybes taip pat atrodo, kad nėra objektyvių priežasčių (tokių priežasčių nėra nurodžiusios ir Komisija bei Vokietijos vyriausybė), dėl kurių nustatant apmokestinimo vietą aprūpinimą personalu reikėtų skirstyti pagal tai, ar asmenys, kuriais aprūpinama, yra paslaugų teikėjo darbuotojai, ir dėl kurių ši ypatybė turėtų būti Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte nurodytos „aprūpinimo personalu“ paslaugos požymis.

41. Priešingai, galima būtų teigti, kad jeigu manoma, jog yra būtina nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos bendrosios taisyklės ir laikyti, kad personalu yra aprūpinama paslaugų gavėjo verslo arba įsisteigimo vietoje, kai tokie asmenys lieka paslaugų teikėjo darbuotojais, tuomet požiūris, jog ši vieta yra apmokestinimo vieta, atrodo juo labiau pagrįstas tais atvejais, kai asmenys, kuriais aprūpinama, nėra paslaugų teikėjo darbuotojai, todėl yra ne taip glaudžiai susiję su juo ir su jo verslo arba įsisteigimo vieta.

42. Be to, kaip teisingai pastebi *ADV Allround*, toks aiškinimas labiau atitinka Šeštosios direktyvos 9 straipsnio tikslą užtikrinti racionalų teisių apmokestinti atribojimą, nes juo remiantis labiau supaprastinamas administravimas, išvengiama praktinių problemų ir padidinamas teisinis saugumas įgyvendinant šiame straipsnyje įtvirtintas kolizines normas [15], negu tokiu atveju, jeigu aprūpinant darbo jėga apmokestinimo vieta turėtų būti nustatoma pagal tai, ar asmenys, kuriais aprūpinama, yra paslaugų teikėjo darbuotojai, ar savarankiškai dirbantys asmenys, nepaisant to, kad abiejų šių paslaugų tikslas vienodas.

43. Galiausiai negalima pritarti Vokietijos vyriausybės argumentui, kad savarankiškai dirbančius vairuotojus įtraukus į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte nurodytos „aprūpinimo darbuotojais“ sąvokos apibrėžtį savarankiškai dirbantiems asmenims galėtų atsirasti galimybė manipuliuoti arba pasirinkti vienos ir tos pačios paslaugos apmokestinimo vietą, kaip antai nagrinėjamų vairavimo paslaugų, atsižvelgiant į tai, ar tokias paslaugas jie teikia per tarpininką.

44. Taikant, be kita ko, Šeštojoje direktyvoje įtvirtintas apmokestinimo vietos taisykles, kiekvienas sandoris turi būti objektyviai apibrėžtas ir priskirtas tam tikrai kategorijai, atsižvelgiant į visas jo savybes ir į aplinkybes, kuriomis jis įvyksta [16].

45. Taigi tokiomis, kaip antai pagrindinės bylos, aplinkybėmis reikia nustatyti, ar pagrindinė nagrinėjamų paslaugų savybė arba tikslas yra darbo jėgos (šioje byloje – sunkvežimių vairuotojų) suteikimas apmokestinamajam asmeniui – tokiu atveju sandoris turėtų būti apibūdinamas kaip aprūpinimas personalu – ar tiesiog paslaugų teikėjo transporto paslaugų teikimas – tokiu atveju aprūpinimas darbuotojais arba savarankiškai dirbančiais subrangovais yra tokių paslaugų teikimo dalis. Be to, tokiomis aplinkybėmis paprastai sudaromi keli atskiri sandoriai, kurie apmokestinimo požiūriu turi būti nagrinėjami atskirai – pavyzdžiui, savarankiškai dirbantys sunkvežimių vairuotojai teikia paslaugas tarpininkui arba personalu aprūpinančiam asmeniui pagal tarpininkavimo sutartį, toks tarpininkas teikia paslaugas užsienyje esantiems vežėjams ir galiausiai tokie vežėjai galbūt teikia paslaugas savo klientams.

46. Iš visų išdėstytų aplinkybių galima daryti išvadą, kad į pirmąjį prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti, jog Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad „aprūpinimas personalu“ apima ir aprūpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, kurie nėra įdarbinti tokių paslaugų teikėjo.

15 — Šiuo klausimu žr. 14 išnašoje nurodyto Sprendimo *Reisebüro Binder* 12 punktą ir 10 išnašoje nurodyto Sprendimo *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* 30–33 punktus.

16 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Macdonald Resorts Limited*, C-270/09, Rink. p. I-13179, 46 punktą; 10 išnašoje nurodyto Sprendimo *SPI* 20 punktą ir 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rink. p. I-7257, 33 punktą.

B – *Antrasis klausimas*

47. Pateikdamas antrąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori išsiaiškinti, ar (arba kiek) Šeštąja direktyva, ypač jos su teise į atskaitą susijusiomis nuostatomis, reikalaujama, kad nacionalinės procesinės teisės nuostatos užtikrintų, kad vienos ir tos pačios paslaugos apmokestinimas ir pareiga mokėti už ją mokestį būtų vertinami vienodai paslaugą teikiančio ir paslaugą gaunančio verslininko atžvilgiu, net jeigu juos kontroliuoja skirtingos mokesčių tarnybos, ir kad taip būtų išvengiama prieštaringų sprendimų arba tokie sprendimai būtų panaikinami.

1. Pagrindinės šalių pozicijos

48. Komisijos teigimu, nacionaline procesine teise būtina užtikrinti, kad apmokestinimo PVM požiūriu vienas ir tas pats sandoris būtų vertinamas vienodai susijusią paslaugą teikiančio ir ją gaunančio asmens atžvilgiu.

49. Ji pažymi, kad valstybių narių procesinė autonomija negali būti tokia didelė, kad keltų grėsmę pagrindinei teisei į PVM atskaitą ir grąžinimą, kuri yra skirta visiškai išlaisvinti verslininkus nuo PVM, mokėtino arba sumokėto vykdant visą jų ekonominę veiklą, naštos ir taip užtikrinti visišką bet kurios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą.

50. Komisija nurodo, kad valstybės narės, atsižvelgdamos į savo lojalaus bendradarbiavimo pareigą, privalo vengti situacijų, kurioms esant dėl skirtingų mokesčių tarnybų nesutampančio požiūrio apmokestinamiesiems asmenims gali būti neleidžiama atskaityti arba susigrąžinti visą sumokėtą PVM. Todėl būtina koordinuoti šias skirtingas mokesčių tarnybas ir teismines institucijas, kurios gali turėti atitinkamą kompetenciją pagal nacionalinę teisę.

51. *ADV Allround* iš esmės sutinka su Komisija ir pirmiausia remiasi PVM neutralumo ir teisinio saugumo principais. Konkrečiai kalbant, ji mano, kad kitos susijusios mokesčių tarnybos turėtų galėti įstoti į nacionalinio teismo nagrinėjamą bylą.

52. Vokietijos vyriausybė ginčija šį teiginį ir laikosi požiūrio, kad ES teisėje nėra įtvirtinto reikalavimo nacionalinėmis procesinės teisės normomis specialiai užtikrinti, jog vienos ir tos pačios paslaugos apmokestinimas ir pareiga mokėti už ją mokestį būtų vertinami vienodai paslaugą teikiančio ir ją gaunančio verslininko atžvilgiu, net jeigu juos kontroliuoja skirtingos mokesčių tarnybos.

53. Ji pažymi, kad, nesant ES teisės aktų atitinkamoje srityje, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti išsamias ieškinių, skirtų užtikrinti iš ES teisės kylančių asmenų teisių apsaugą, pareiškimo procesines taisykles, laikydamasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų, kurie šiomis aplinkybėmis vis dėlto nėra pažeidžiami.

54. Ji atkreipia dėmesį, kad niekuomet neįmanoma visiškai užkirsti kelio mokesčių tarnyboms arba teismams priimti skirtingus sprendimus, nepaisant to, ar tokios mokesčių tarnybos ir teismai yra vienos valstybės narės, ar skirtingų valstybių narių. Tokie skirtumai iš tikrųjų yra klasikinė organizacijos problema, kuri turi būti sprendžiama tiek per mokesčių administratorių, tiek per mokesčių teismų hierarchinę struktūrą.

55. Galiausiai Vokietijos vyriausybė aiškina, kad koordinuoti mokesčių tarnybas ir (arba) teismus siekiant užtikrinti vienodumą (kaip numato Komisija) praktiškai būtų neįmanoma, ir šiuo klausimu nurodo daug praktinių bei teisinių problemų, kurias gali sukelti toks koordinavimas, ypač atsižvelgiant į teisinio saugumo principą ir į administracinių bei teismų sprendimų *res judicata* galią.

2. Vertinimas

56. Pirmiausia reikėtų priminti, kad, remiantis suformuota Teisingumo Teismo praktika ir nesant ES teisės aktų atitinkamoje srityje, iš esmės kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus bei administracines institucijas ir nustatyti išsamias ieškinių, skirtų užtikrinti iš ES teisės kylančių asmenų teisių apsaugą, pareiškimo procesines taisykles [17].

57. Šios procesinės taisyklės negali būti mažiau palankios už taikomas panašiems nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas) ir dėl jų neturi tapti praktiškai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga naudotis ES teisėje nustatytomis teisėmis (veiksmingumo principas) [18].

58. Šiuo klausimu pirmiausia pažymėtina, kad šioje byloje nėra ginčijamas, pirma, jurisdikcijos PVM srityje paskirstymas remiantis nacionalinės teisės aktais, pagal kurį skirtingos mokesčių tarnybos yra kompetentingos spręsti paslaugų teikėjo prievolės mokėti pardavimo PVM klausimus, ir, antra, paslaugų gavėjų prašymas grąžinti pirkimo PVM.

59. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas kyla dėl to, kad susijusios institucijos šioje administracinėje byloje skirtingai aiškina Šeštosios direktyvos normas, susijusias su apmokestinimo vieta, taigi reglamentuojančias paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens prievolę mokėti mokestį, todėl nors viena institucija laikėsi nuomonės, kad nagrinėjamas sandoris turi būti apmokestinamas Vokietijoje, kita atmetė prašymą grąžinti pirkimo PVM, sumokėtą už šį sandorį.

60. Šiomis aplinkybėmis ir atsižvelgdamas į esminį ryšį tarp PVM atskaitos ir pardavimo PVM surinkimo [19] prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal ES teisę nacionalinėje teisėje turi būti įtvirtintos konkrečios procesinės nuostatos, siekiant užtikrinti vienodą teisės normų, reglamentuojančių apmokestinimo vietą ir prievolę mokėti mokestį (kaip šioje byloje), aiškinimą ir taikymą mokesčių byloje, jeigu tokios teisės normos susijusios su tuo pačiu sandoriu. Šiuo požiūriu atrodo (nors iš antrojo klausimo formuluotės tai nėra visiškai aišku), kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia turi omenyje procesines normas, reglamentuojančias teismo procesą, kaip antai pagrindinėje byloje pateiktą ieškinį.

61. Šiuo klausimu pažymėtina, kad apskritai nacionaliniai teismai ir administracinės institucijos iš tiesų savo kompetencijos srityje privalo užtikrinti, kad tiesiogiai būtų taikomos visos apimties ES teisės normos [20].

62. Iš nusistovėjusios teismų praktikos taip pat aišku (iš tiesų tai yra nuo ES teisės viršenybės neatsiejamas reikalavimas), kad ši teisė turėtų būti teisingai aiškinama ir taikoma visoje Europos Sąjungoje [21].

17 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Rink. p. I-623, 17 punktą; 1998 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Aprile*, C-228/96, Rink. p. I-7141, 18 punktą ir 1983 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Deutsche Milchkontor ir kt.*, 205/82-215/82, Rink. p. 2633, 17 punktą.

18 — Žr., be kita ko, 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Alassini*, C-317/08-C-320/08, Rink. p. I-2213, 48 punktą ir 2011 m. kovo 8 d. Sprendimo *Lesoochranárske zoskupenie*, C-240/09, Rink. p. I-1255, 48 punktą.

19 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Deutschland Holdings*, C-277/09, Rink. p. I-13805, 35 punktą.

20 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2010 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Winner Wetten*, C-409/06, Rink. p. I-8015, 55 punktą; 2004 m. sausio 13 d. Sprendimo *Kühne & Heitz*, C-453/00, Rink. p. I-837, 20 punktą; 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Kraaijeveld ir kt.*, C-72/95, Rink. p. I-5403, 55–61 punktus ir 1989 m. birželio 22 d. Sprendimo *Costanzo*, 103/88, Rink. p. 1839, 33 punktą.

21 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 20 punkte nurodyto Sprendimo *Winner Wetten* 61 punktą; 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *Österreichischer Rundfunk*, C-195/06, Rink. p. I-8817, 24 punktą; 2005 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Gaston Schul Douane-expediteur*, C-461/03, Rink. p. I-10513, 21 punktą ir 2005 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Intermodal Transports*, C-495/03, Rink. p. I-8151, 33 ir 38 punktus.

63. Procesiniu požiūriu toks vienodas ES teisės taikymas ir aiškinimas kitais atžvilgiais decentralizuotoje jos įgyvendinimo sistemoje bendrai užtikrinamas prašymo priimti prejudicinį sprendimą ES teisės nuostatos aiškinimo arba galiojimo klausimu pateikimo procedūra pagal SESV 267 straipsnį, kuriame įtvirtintas nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo teisminio bendradarbiavimo mechanizmas [22].

64. Pagal šią sistemą nacionaliniai teismai, kurių sprendimai pagal nacionalinę teisę gali būti skundžiami, gali pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl tam tikros nuostatos aiškinimo, o pareigą kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą, kai juose keliamas ES teisės klausimas, iš esmės turi tik tie teismai, kurių sprendimai negali būti skundžiami [23].

65. Šiuo įpareigojimu pirmiausia siekiama išvengti valstybių narių nacionalinių teismų praktikos neatitikties ES teisės normoms [24].

66. Ir priešingai – šia SESV 267 straipsnyje nustatyta teismų bendradarbiavimo sistema akivaizdžiai nėra siekiama, nei kad ES teisė būtų vienodai aiškinama ir taikoma visose atskirose bylose bei visose instancijose, nei juo labiau kad nacionalinės institucijos remdamosi ja nepriimtų skirtingų sprendimų tiek vienoje valstybėje narėje, tiek keliose valstybėse narėse.

67. Vienodas remiantis ES teise suteikiamų teisių taikymas ir aiškinimas kiekvienoje valstybėje narėje turi būti užtikrinamas per tokios valstybės narės, vertinamos kaip visuma, teismų sistemą ir galiausiai kreipiantis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą.

68. Jeigu yra vykdomi šie reikalavimai, t. y. jeigu valstybė narė užtikrina veiksmingą teisminę apsaugą nuo administracinių institucijų sprendimų, nėra būtina derinti administracinių procedūrų, kad kiekvienoje byloje atitinkamos institucijos ES teisės normų klausimu laikytųsi vienodos pozicijos.

69. Nagrinėjamoje byloje šiuo klausimu pažymėtina, kad Komisija teigia, jog būtina koordinuoti skirtingas mokesčių tarnybas ir teismines institucijas, kurioms nacionaline teise gali būti suteikta kompetencija, siekiant užtikrinti vienodų su vienu ir tuo pačiu sandoriu susijusių sprendimų priėmimą, tačiau konkrečiai nenurodo, kaip praktiškai pasiekti šio tikslo procesinėmis teisės normomis bylose, susijusiose su dviem skirtingais administraciniais procesais skirtingose mokesčių tarnybose, kuriuos inicijuoja skirtingos šalys ir kurių pagrindinis objektas, nepaisant to, kad juose nagrinėjamos tos pačios suteiktos paslaugos, yra skirtingas.

70. Taip pat pažymėtina, jog, be to, kad užtikrinti tokį koordinavimą yra sudėtinga, iš Sprendimo *Genius* [25], kurį šiomis aplinkybėmis cituoja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, negalima daryti išvados, jog PVM apmokestinamų paslaugų teikėjas arba gavėjas turi tam tikrą teisę, kad toks sandoris kito apmokestinamojo asmens kitoje mokesčių tarnyboje inicijuotame procese pagal apmokestinimo vietą ir prievolę mokėti mokestį būtų priskiriamas tai pačiai kategorijai, kuriai jį priskiria jo paties tarnyba. Toje byloje Teisingumo Teismas tik konstatavo, kad atskaityti galima tik faktiškai mokėtinus mokesčius, t. y. mokesčius, susijusius su PVM apmokestinamu sandoriu arba sumokėtus, jeigu jie buvo mokėtini, ir kad todėl ši teisė netaikoma, kalbant apie mokesčius, kurie yra mokėtini tik todėl, kad nurodyti sąskaitoje [26].

22 — Tai, kad SESV 267 straipsnyje yra įtvirtinta išimtinai teismų bendradarbiavimo procedūra, Teisingumo Teismas akcentavo 21 išnašoje nurodyto Sprendimo *Intermodal Transports*, 38 punkte.

23 — Žr. 21 išnašoje nurodyto Sprendimo *Intermodal Transports* 28–31 punktus.

24 — Ypač žr. 2002 m. birželio 4 d. Sprendimo *Lyckeskog*, C-99/00, Rink. p. I-4839, 14 punktą ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Gomes Valente*, C-393/98, Rink. p. I-1327, 17 punktą.

25 — 1989 m. gruodžio 13 d. sprendimas, C-342/87, Rink. p. 4227.

26 — Ten pat; šiuo klausimu žr. 13 ir 19 punktus.

71. Be to, svarbu atsižvelgti į tai, kad paslaugų gavėjai šioje byloje neskundė *Bundeszentralamt für Steuern* administracinio sprendimo, kuriuo šis atmetė prašymus grąžinti pirkimo PVM. Todėl, kalbant apie veiksmingumo principą, kuriuo remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas [27], nėra akivaizdu, kad dėl apyvartos mokesčio grąžinimą reglamentuojančių procesinių teisės normų praktiškai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga naudotis ES teisėje nustatytomis teisėmis, pavyzdžiui, nagrinėjamų paslaugų gavėjų teise atskaityti pirkimo PVM.

72. Galiausiai, kalbant apie procesines teisės normas, reglamentuojančias teismo procesą, kaip antai vykstantį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir iš Vokietijos vyriausybės pareiškimų atrodo, kad administraciniai *Bundeszentralamt für Steuern* sprendimai dėl paslaugų gavėjų prašymų grąžinti mokestį tapo galutiniai šios institucijos ir šių paslaugų gavėjų atžvilgiu. Todėl mėginimai išplėsti sprendimo dėl nagrinėjamų paslaugų apmokestinimo vietos ir paslaugų gavėjų prievolės mokėti mokestį už šias paslaugas, kurį turi priimti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, privalomąją galią (įtraukiant į procesą *Bundeszentralamt für Steuern* ir (arba) paslaugų gavėjus arba kitais būdais) prieštarautų šių administracinių *Bundeszentralamt für Steuern* sprendimų *res judicata* galiai.

73. Kalbant apie tai pažymėtina, kad Teisingumo Teismas ne kartą yra akcentavęs teisės normų, suteikiančių teismų arba administraciniams sprendimams *res judicata* galią, svarbą ir ES teisės sistemoje, ir nacionalinėse teisės sistemose, nes šios teisės normos sustiprina teisinį saugumą, kuris yra pagrindinis ES teisės principas [28].

74. Tiesa, kad Teisingumo Teismas tam tikromis aplinkybėmis yra konstatavęs, jog nacionalinės teisės normos, kuriomis sprendimams suteikiama *res judicata* galia, gali būti ginčijamos atsižvelgiant į ES teisės galią ir poveikį. Tačiau tai taikoma tik išimtiniais atvejais ir tik labai siauromis sąlygomis [29], kurios šios bylos aplinkybėmis keliais aspektais nėra įvykdytos.

75. Šiuo požiūriu ES teisėje negali būti įtvirtintas reikalavimas, kad nacionalinėje procesinėje teisėje būtų numatyta, jog nacionalinio teismo paslaugų teikėjo atžvilgiu priimtas sprendimas dėl apmokestinimo vietos ir prievolės mokėti mokestį tokiomis, kaip antai šios bylos, aplinkybėmis gali būti taikomas ir tokių paslaugų gavėjų atžvilgiu.

76. Atsižvelgiant į visas nurodytas aplinkybes, į antrąjį prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti taip, kad Šeštąja direktyva, konkrečiai kalbant – jos nuostatomis dėl teisės į atskaitą, nėra reikalaujama nacionalinės procesinės teisės nuostatomis užtikrinti, jog tokiomis, kaip antai šios bylos, aplinkybėmis vienos ir tos pačios paslaugos apmokestinimas ir pareiga už ją mokėti mokestį būtų vertinami vienodai paslaugą teikiančio ir ją gaunančio verslininkų atžvilgiu, net jeigu juos kontroliuoja skirtingos mokesčių tarnybos.

C – *Trečiasis klausimas*

77. Turint omenyje atsakymą į antrąjį klausimą, trečiojo prejudicinio klausimo nagrinėti nebūtina.

27 — Žr. 57 punktą.

28 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2006 m. kovo 16 d. Sprendimo *Kapferer*, C-234/04, Rink. p. I-2585, 20 punktą ir 20 išnašoje nurodyto Sprendimo *Kühne & Heitz* 24 punktą.

29 — Žr. 20 išnašoje nurodyto Sprendimo *Kühne & Heitz* 26 ir 27 punktus: pirmiausia administracinė institucija pagal nacionalinę teisę turi turėti teisę peržiūrėti tokį sprendimą; antra, toks administracinis sprendimas turi būti tapęs galutinis po to, kai galutinės instancijos nacionalinis teismas priėmė sprendimą; trečia, toks sprendimas turi būti pagrįstas ES teisės aiškinimu, kuris, atsižvelgiant į vėlesnį Teisingumo Teismo sprendimą, buvo klaidingas ir priimtas neprašius Teisingumo Teismo priimti prejudicinio sprendimo, nors buvo SESV 267 straipsnio trečioje pastraipoje numatytos sąlygos; ketvirta, suinteresuotasis asmuo į administracinės valdžios įstaigą turi būti kreipęsis iš karto po to, kai sužinojo apie šį Teisingumo Teismo sprendimą.

V – Išvada

78. Todėl siūlau, kad Teisingumo Teismas į prejudicinius klausimus atsakytų taip:

— 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 9 straipsnio 2 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad „aprūpinimas personalu“ apima ir aprūpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, kurie nėra įdarbinti tokių paslaugų teikėjo,

— Šeštąja direktyva ir ypač jos nuostatomis dėl teisės į atskaitą nereikalaujama, kad nacionalinės procesinės teisės nuostatomis būtų užtikrinta, jog tokiomis aplinkybėmis, kaip antai šioje byloje, vienos ir tos pačios paslaugos apmokestinimas ir pareiga mokėti už ją mokestį būtų vertinami vienodai paslaugą teikiančio verslininko ir ją gaunančio verslininko atžvilgiu, net jeigu juos kontroliuoja skirtingos mokesčių tarnybos.