

Byla C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, likviduojama bendrovė,

prieš

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(Finanzgericht Hamburg prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM — Šeštoji direktyva — 9, 17 ir 18 straipsniai — Paslaugų teikimo vietos nustatymas — Sūvoka „aprašymas personalu“ — Savarankiškai dirbantys asmenys — Būtinybė užtikrinti vienodą paslaugų teikimo vertinimą paslaugų teikėjo ir jį gavėjo atžvilgiu“

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Paslaugų teikimas — Apmokestinimo vietos nustatymas — Aprašymas personalu — Sūvoka

(Tarybos direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštoji trauka)

2. Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Perkant sumokėto mokesčio atskaita

(Tarybos direktyva 77/388)

3. Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Perkant sumokėto mokesčio atskaita

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 1 dalis, 2 dalies a punktas ir 3 dalies a punktas bei 18 straipsnio 1 dalies a punktas)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštoji trauka reikalauja aiškinti taip, kad šioje nuostatoje vartojama sūvoka „aprašymas personalu“ taip pat apima aprašymą savarankiškai dirbančiais asmenimis, neįdarbintais pagal darbo sutartį verslininko, kuris teikia paslaugas.

Iš tiesų, kadangi šiuo aiškinimu atitinkamo paslaugų teikimo mokesčio priklausomumas apribojamas viena vieta, juo kaip tik suteikiama galimybė išvengti šios paslaugų teikimo dvigubo apmokestinimo ar visiško neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu. Tokiu aiškinimu taip pat palengvinamas šios kolizinės normos įgyvendinimas, sudarant galimybę lengvai administruoti mokesčio rinkimo ir mokesčių vengimo prevencijos taisyklės paslaugų teikimo vietoje, nes paslaugų gavėjui nereikia domėtis paslaugų teikėjo ir „personalu“, kuriuo aprašoma, santykių teisiniu pobūdžiu.

Be to, šis aiškinimas atitinka teisinio saugumo principą, nes paslaugų mokesčio priklausomumo vietos nustatymas tampa labiau nuspėjamas, jis padaro paprastesnį Šeštosios direktyvos nuostatų taikymą ir padeda užtikrinti patikimą ir teisingą pridėtinės vertės mokesčio surinkimą.

(žr. 29–32 punktus, rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. Nesant S?jungos teis?s norm?, kiekvienos valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s sistemoje, be kita ko, turi b?ti paskirtos kompetentingos institucijos ir nustatytos proced?r?, skirt? u?tikrinti i? S?jungos teis?s kylan?i? asmen? teisi? apsaug?, procesin?s taisykl?s su s?lyga, kad tokios taisykl?s nebus ma?iau palankios, nei taikomos pana?iems nacionaline teise grind?jamiems ie?kiniams (lygiaverti?kumo principas), ir d?l j? naudojimasis S?jungos teis?s sistemoje nustatytomis teis?mis netaps prakti?kai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas).

Kalbant apie veiksmingumo princip?, nacionalin?je procesin?je teis?je nesant speciali? taisykli?, paslaug? teik?jo ir ?i? paslaug? gav?jo teis? vienos ir tos pa?ios teikiamos paslaugos apmokestinimo ir u? j? mok?tino prid?tin?s vert?s mokes?io at?vilgiu b?ti vertinamiems vienodai praktikoje neb?t? veiksminga.

(žr. 35, 37 punktus)

3. ?e?tosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 17 straipsnio 1 dal?, 2 dalies a punkt? ir 3 dalies a punkt?, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punkt? reikia ai?skinti taip, kad jais nereikalaujama, jog valstyb?s nar?s nustatyt? tokias vidaus procesines taisykles, kuriomis b?t? u?tikrinta, kad paslaug? teikimo apmokestinimas ir u? ?? paslaug? teikim? mok?tinas prid?tin?s vert?s mokes?is b?t? vertinami nuosekliai ?i? paslaug? teik?jo ir gav?jo at?vilgiu, net jeigu jie priklauso skirting? mokes?i? administratori? jurisdikcijai. Ta?iau ?iomis nuostatomis valstyb?s nar?s ?pareigojamos priimti priemonės, reikalingas u?tikrinti apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu teisingum? ir mokes?i? neutralumo principo laikym?si.

I? ties?, net jei ?e?tosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje, 2 dalies a punkte ir 3 dalies a punkte, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punkte konkre?iai nenurodomas procesini? ar kit? priemoni?, kurios turi b?ti priimtose siekiant u?tikrinti apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?io tikslum? ir mokes?i? neutralumo principo laikym?si, turinys, jose nurodomas tikslas, kurio turi siekti valstyb?s nar?s, paliekant joms diskrecij? vertinti toki? priemoni? pri?mimo b?tinyb?.

?iuo at?vilgiu, jeigu paai?kt?, kad net nesant klausim? d?l i?ai?kinimo ar galiojimo ir net kai kompetentingi teismai atsisako Teisingumo Teismui pateikti pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? d?l S?jungos teis?s i?ai?kinimo ar galiojimo ?vertinimo, skirtingi valstyb?s nar?s administratoriai ir (arba) teismai toliau sistemingai laikosi skirting? pozicij? d?l vieno ir to paties paslaug? teikimo priklausomumo, pirma, paslaugos teik?jo ir, antra, paslaugos gav?jo at?vilgiu ir taip pa?eidžia, be kita ko, mokes?i? neutralumo princip?, b?t? galima manyti, kad ?i valstyb? nar? pa?eid? ?sipareigojimus pagal ?e?t?j? direktyv?.

(žr. 43–45 punktus, rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. sausio 26 d.(\*)

„PVM — Šeštoji direktyva — 9, 17 ir 18 straipsniai — Paslaugų teikimo vietos nustatymas — S?voka „apřpinimas personalu“ — Savarankiškai dirbantys asmenys — B?tinyb? užtikrinti vienod? teikiam? paslaug? vertinim? paslaug? teik?jo ir j? gav?jo atžvilgiu“

Byloje C-218/10

d?l *Finanzgericht Hamburg* (Vokietija) 2010 m. balandžio 20 d. nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2010 m. geguž?s 6 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

**ADV Allround Vermittlungs AG**, likviduojama bendrov?,

prieš

**Finanzamt Hamburg-Bergedorf**

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teis?jai A. Borg Barthet, M. Ileši?, J.?J. Kasel (praneš?jas) ir M. Berger,

generalinis advokatas J. Mazák,

pos?džio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2011 m. kovo 30 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *ADV Allround Vermittlungs AG*, likviduojamos bendrov?s, atstovaujamos advokat? S. Heinrichshofen ir B. Burgmaier,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Henze,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažin?s su 2011 m. birželio 28 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

## **Sprendim?**

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? narį? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 9 straipsnio 2 dalies e punkto, 17 straipsnio 1 dalies, 2 dalies a punkto ir 3 dalies a punkto, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant gin?? tarp likviduojamos bendrov?s *ADV Allround Vermittlungs AG* (toliau – ADV) ir *Finanzamt Hamburg-Bergedorf* (Hamburgo?Bergedorfo mokes?i? inspekcija, toliau – *Finanzamt*) d?l paslaug? teikimo vietos nustatymo siekiant apmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu (toliau – PVM).

## Teisinis pagrindas

### S?jungos teis?

3 Šeštosios direktyvos 7 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„kadangi vietos, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymas yra suk?l?s tarp valstybi? nari? konflikt? d?l jurisdikcijos, ypa? ryšium su montavimui skirt? prek? tiekimu ir paslaug? teikimu; kadangi, nors vieta, kur teikiamos paslaugos, tur?t? b?ti iš principo apibr?žiama kaip vieta, kur yra teikian?io paslaugas asmens pagrindin? verslo vieta, vis d?lto toji vieta tur?t? b?ti apibr?žiama kaip esanti šalyje to asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ypa? tam tikr? apmokestinam?j? asmen? vienas kitam teikiam? paslaug? atveju, kai paslaug? kaina ?traukiama ? prek? kain?.“

4 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaug? teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaug? teik?jas turi ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? ?mon?, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatin?s ?mon?s, vieta, kur jis turi nuolatin? adres? arba kur paprastai gyvena.“

5 Šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas suformuluotas taip:

„Ta?iau:

<...>

e) toliau nurodyt? paslaug?, teikiam? klientams, ?sisteigusiems už Bendrijos rib?, arba apmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pa?ioje šalyje kaip paslaug? teik?jas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? verslo viet?, ? kuri? teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos n?ra, vieta, kur jis turi nuolatin? adres? ar paprastai gyvena:

<...>

– apr?pinimas personalu,

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinas.“

7 Šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas suformuluotas taip:

„Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) [PVM], šalies teritorijoje apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.“

8 Pagal šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punkt?:

„Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą [PVM] 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 mokėstų b?t? galima atskaityti, jei jie b?t? sudaryti tos šalies teritorijoje.“

9 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„Kad galėtų pasinaudoti teise ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo:

a) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą s?skait? fakt?r?.“

#### *Nacionalinė teisė*

10 1999 m. Apyvartos mokesčio ?statymo (*Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270*, toliau – *UStG*) redakcijos su pakeitimais pagal 2005 m. vasario 21 d. pranešimą 3a straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje nustatyta:

„Atsižvelgiant ? 3b ir 3f straipsnius, kit? paslaug? suteikimo vieta yra verslininko veiklos vykdymo vieta.“

11 Pagal *UStG* 3a straipsnio 3 dalies pirm? sakin?:

„Jeigu vienos iš 4 dalyje nurodyt? kit? paslaug? gav?jas yra verslininkas, nukrypstant nuo 1 dalies, paslauga laikoma suteikta ten, kur gav?jas vykdo savo veiklą.“

12 *UStG* 3a straipsnio 4 dalyje numatyta:

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

7) apr?pinimas personalu <...>.“

13 *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkte nustatyta:

„Verslininkas gali atskaityti šiuos sumok?tus pirkimo mokesčius:

1) pagal ?statym? mok?tin? mokesčius už kito verslininko jo ?monei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas. Tam, kad galėtų ?gyvendinti teisę ? atskait?, verslininkas turi turėti pagal 14 ir 14a straipsnius išrašytą s?skait? fakt?r?.“

14 *UStG* 18 straipsnio 9 dalies tre?iame sakinyje numatyta:

„Prašymas gr?žinti mokesčius turi b?ti pateiktas per šešis mėnesius nuo kalendorinio met?, kuriais atsirado teisę susigr?žinti mokesčius, pabaigos.“

#### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

15 Pagal Vokietijos teisę steigta bendrovė ADV 2005 m. aprašė savarankiškai dirbančiais sunkvežimiu vairuotojais transporto bendroves, steigtas Vokietijoje ir už šios valstybės narš teritorijos ribų, visų pirma Italijoje. Tarp ADV ir vairuotojų sudarytose vadinamosiose „tarpininkavimo sutartyse“ numatyta, kad pastarieji už savo paslaugas suskaitas fakturas išrašo ADV. Ši bendrovė savo ruožtu išrašydavo suskaitas fakturas vairuotojams transporto kompanijoms klientams ir nurodydavo šiose tarpininkavimo sutartyse numatytą kainą kartu su 8 %–20 % marža.

16 Iš pradžių ADV klientams Italijoje pateikdavo suskaitas fakturas be PVM. Iš tiesų ji manė, kad šios paslaugos turi būti laikomos „aprašimu personalu“, kaip tai suprantama pagal UStG 3a straipsnio 4 dalies 7 punktą, ir kad dėl to paslaugų suteikimo vieta yra Italija, vieta, kur steigta ši paslaugų gavėjai.

17 *Finanzamt* nusprendė, kad aptariamoms paslaugoms negali būti laikomos „aprašimu personalu“, todėl pagal UStG 3a straipsnio 1 dalį paslaugų teikimo vieta yra paslaugų teikėjo kompanijos vieta. Todėl suskaitose fakturose turėjo būti nurodytas Vokietijos PVM.

18 Tačiau *Bundeszentralamt für Steuern*, institucija, kompetentinga priimti sprendimus dėl prašymų grąžinti PVM, kuriuos pagrindinėje byloje pateikė Italijoje šikrų paslaugas sigijį asmenys, laikėsi nuomonės, kad ADV suteiktos paslaugos yra „aprašimo personalu“ paslaugos, už kurias išrašant suskaitas fakturas neturėjo būti nurodomas Vokietijos PVM. Manydama, kad pagal UStG 3a straipsnio 3 dalies pirmą sakinį šios paslaugos turi būti apmokestinamos paslaugų gavėjų verslo vietoje, t. y. Italijoje, ši institucija atsisakė Italijos kompanijoms grąžinti Vokietijoje sumokėtą PVM.

19 Nagrinėdamas šį ginčą *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas) pirmiausia mano: kadangi Šeštosios direktyvos 7 konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje esantis sąrašas apima „visų pirma <...> tam tikras tarp apmokestinamųjų asmenų teikiamas paslaugas, kurių kaina traukiama prekų kainų“, ši nuostata taip pat galėtų būti taikoma aprašimui savarankiškai dirbančiais asmenimis, tačiau šiuo klausimu išlieka abejonių.

20 Paskui *Finanzgericht Hamburg* nagrinėja klausimą, pirma, ar atsiradusi paslaugų teikėjo PVM skola ir paslaugų gavėjo teisė susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM nėra būtina susijusios, visų pirma pagal mokesčių neutralumo principą, ir, antra, ar dėl šio ryšio nacionaliniais valdžios institucijoms kyla pareiga išvengti prieštaraujančių sprendimų priėmimo.

21 Galiausiai *Finanzgericht Hamburg* siekia išsiaiškinti, ar šeši mėnesių terminas, suteikiamas paslaugų gavėjui pateikti prašymą grąžinti mokestį, pagal nacionalinę teisę prasidedantis nuo kalendorinio metų, kuriais atsirado teisė susigrąžinti mokestį, pabaigos, turi būti sustabdytas arba nutrauktas, nesant sprendimo dėl paslaugų teikėjo mokestinų situacijos.

22 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Hamburg* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos <...> 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštą traukė reikia aiškinti taip, kad sūvoka „aprašimas personalu“ taip pat apima aprašimū savarankiškai dirbančiais asmenimis, neūdarbintais pagal <...> darbo sutartis paslaugas teikiančios verslininko?

2. Ar Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio [1 dalis, 2 dalies a punktū ir] 3 dalies a punktū, [taip pat] 18 straipsnio 1 dalies a punktū reikia aiškinti taip, kad nacionalinėje procesinėje teisyje turi būti priimtose priemonēs siekiant, jog vienos ir tos pačios paslaugos apmokestinimas ir už jū mokėtinas mokestis būtų vertinami vienodai paslaugū teikiančios ir jū gaunančios verslininko

atžvilgiu, net jei du verslininkai priklauso skirting? administratori? jurisdikcijai?

Tik jei ? antr?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai:

3. Ar Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio [1 dal?, 2 dalies a punkt? ir 3 dalies a punkt?, taip pat] 18 straipsnio 1 dalies a punkt? reikia aiškinti taip, kad terminas, per kur? paslaugos gav?jas gali prašyti gr?žinti sumok?t? pirkimo mokest?, neturi baigtis tol, kol nepriimtas galutinis sprendimas paslaug? teikian?io verslininko atžvilgiu d?l apmokestinimo ir mok?tino mokes?io?“

## **D?l prejudicini? klausim?**

### *D?l pirmojo klausimo*

23 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šešt? ?trauk? reikia aiškinti taip, kad s?voka „apr?pinimas personalu“ taip pat apima apr?pinim? savarankiškai dirban?iais asmenimis, paslaugos teikian?io verslininko ne?darbintais pagal darbo sutart?.

24 Iš karto reikia pažym?ti, kaip tai padar? tiek prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, tiek Teisingumo Teismui pastabas pateikusios šalys, kad nei iš Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštos ?traukos formuluot?s, nei iš lyginamojo skirting? šios nuostatos kalbini? versij? skaitymo negalima nustatyti, ar savarankiškai dirbantys asmenys gali b?ti laikomi „personalu“, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?.

25 Ta?iau reikia pripažinti, kad d?l generalinio advokato išvados 26 ir 27 punktuose nurodyt? motyv? negalima *a priori* atmesti galimyb?s, jog atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštos ?traukos formuluot? ji taip pat taikoma apr?pinimui „savarankiškai“ dirban?iais asmenimis.

26 Ta?iau, kaip matyti iš nusistov?jusios teismo praktikos, aiškinant S?jungos teis?s nuostat? reikia atsižvelgti ne tik ? jos formuluot?, bet ir ? kontekst?, ir teis?s akto, kuriame ji ?tvirtinta, tikslus (žr., be kita ko, 2006 m. kovo 9 d. Sprendimo *Gillan Beach*, C?114/05, Rink, p. I?2427, 21 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

27 Šiuo atžvilgiu primintina, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje numatytos paslaug? teikimo mokestinio priklausomumo vietos nustatymo taisykl?s. Nors šio straipsnio 1 dalyje nustatyta bendra šios srities taisykl?, to paties straipsnio 2 dalyje išvardyti keli special?s priskyrimo atvejai. Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, d?l kurios gali b?ti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajam? neapmokestinimo (žr., be kita ko, 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C?327/94, Rink. p. I?4595, 20 punkt?; min?to Sprendimo *Gillan Beach* 14 punkt? ir 2008 m. lapkri?io 6 d. Sprendimo *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C?291/07, Rink. p. I?8255, 24 punkt?).

28 Taigi Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštos ?traukos aiškinimas, pagal kur? joje numatyta s?voka „personalas“ apima ne tik nesavarankiškus darbuotojus, bet taip pat savarankiškai dirban?ius asmenis, labiau atitinka kolizin?s normos tiksl?, kaip antai nustatytas šios direktyvos 9 straipsnyje, kuriuo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo rizikos.

29 Iš ties?, kadangi šiuo aiškiniu atitinkam? paslaug? mokestinis priklausomumas apribojamas viena vieta, juo kaip tik suteikiama galimyb? išvengti ši? paslaug? dvigubo apmokestinimo ar visiško neapmokestinimo PVM.

30 Tokiu aiškiniu taip pat palengvinamas šios kolizin?s normos ?gyvendinimas ir sudaroma

galimyb? lengvai administruoti mokes?io rinkimo ir vengimo mok?ti mokest? prevencijos taisykles paslaug? teikimo vietoje, nes paslaug? gav?jui nereikia dom?tis paslaug? teik?jo ir „personalo“, kuriuo apr?pinama, santyki? teisiniu pob?d?iu.

31 Be to, šis aiškinimas atitinka teisinio saugumo princip?, nes paslaug? priklausomumo vietos nustatymas tampa labiau nusp?jamas, jis padaro paprastesn? Šeštosios direktyvos nuostat? taikym? ir padeda užtikrinti patikim? ir teising? PVM surinkim? (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 6 d. Sprendimo *Stoppelkamp*, C?421/10, Rink. p. I-9309, 34 punkt?).

32 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šešt? ?trauk? reikia aiškinti taip, jog šioje nuostatoje nurodyta s?voka „apr?pinimas personalu“ taip pat apima apr?pinim? savarankiškai dirban?iais asmenimis, ne?darbintais pagal darbo sutart? paslaugas teikian?io verslininko.

#### *D?l antrojo klausimo*

33 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dal?, 2 dalies a punkt? ir 3 dalies a punkt?, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punkt? reikia aiškinti taip, kad jais reikalaujama, jog valstyb?s nar?s nustatyt? tokias vidaus procesines taisykles, kurios užtikrint?, jog paslaug? apmokestinimo pob?dis ir už šias paslaugas mok?tinas PVM b?t? vertinami nuosekliai ši? paslaug? teik?jo ir gav?jo atžvilgiu, net jeigu jie priklauso skirting? mokes?i? administratori? jurisdikcijai.

34 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kaip nurod? ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kad Šeštojoje direktyvoje n?ra jokios nuostatos, kurioje b?t? aiškiai numatyta, jog valstyb?s nar?s turi priimti toki? priemon?, kaip antai nurodyta prejudiciniame klausime.

35 Ta?iau pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, šiuo klausimu nesant S?jungos teis?s norm?, kiekvienos valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s sistemoje, be kita ko, turi b?ti paskirtos kompetentingos institucijos ir nustatytos proced?r?, skirt? užtikrinti iš S?jungos teis?s kylan?i? asmen? teisi? apsaug?, procesin?s taisykl?s su s?lyga, kad tokios taisykl?s nebus mažiau palankios, nei taikomos panašioms nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas), ir d?l j? naudojimasis S?jungos teis?je nustatytais teis?mis netaps praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas) (žr., be kita ko, 1998 m. lapkri?io 17 d. Sprendimo *Aprile*, C?228/96, Rink. p. I?7141, 18 punkt? ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *Alstom Power Hydro*, C?472/08, Rink. p. I?623, 17 punkt?).

36 Kalbant apie lygiavertiškumo princip?, reikia pažym?ti, kad šioje byloje Teisingumo Teismas neturi joki? duomen?, kurie kelt? abejoni? d?l nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, suderinamumo su šiuo principu.

37 Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, be kita ko, kilo abejoni? d?l klausimo, ar tokia situacija atitinka veiksmingumo principo reikalavimus. Iš ties?, nacionalin?je procesin?je teis?je nesant speciali? taisykli?, paslaug? teik?jo ir ši? paslaug? gav?jo teis?, pripažinta Teisingumo Teismo 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendime *Genius* (C?342/87, Rink. p. I?4227), vienos ir tos pa?ios teikiamos paslaugos apmokestinimo ir už j? mok?tino PVM atžvilgiu b?ti vertinamiems vienodai praktikoje neb?t? veiksminga.

38 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad turi b?ti laikoma, jog pažeistas veiksmingumo principas, kai paaišk?ja, kad S?jungos teisine sistema suteiktos teis?s ?gyvendinimas tampa ne?manomas ar pernelyg sud?tingas.



39 Ta?iau neatrodo, kad taip yra tokiu atveju, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje.

40 Pirma, kaip generalinis advokatas teigia išvados 70 punkte, min?tas Sprendimas *Genius* susij?s tik su teis?s ? atskait? apimtimi. Jame neišsakoma nuomon? d?l galimos paslaug? teik?jo ar gav?jo teis?s, kad šios paslaugos, kiek tai susij?, be kita ko, su j? suteikimo vieta, kitos PVM apmokestinamo sandorio šalies iniciuotoje proced?roje ir esant kitam administratoriui nei tas, kurio jurisdikcijai jis priklauso, b?t? vertinamos taip pat kaip ir esant administratoriui ar teismui, kurio jurisdikcijai jis priklauso.

41 Antra, reikia konstatuoti, kad tiek paslaug? teik?jas, tiek paslaug? gav?jas turi galimyb? ginti savo teises ne tik administracin?se institucijose, bet ir teismuose, turin?iuose kompetencij? PVM srityje, pagal proced?ras, kurios iš esm?s negin?ijamai leidžia užtikrinti teising? ir vienod? Šeštosios direktyvos nuostat? aiškinim? ir taikym?.

42 Iš ties? vienodas S?jungos teis?s aiškinimas ir taikymas galiausiai užtikrinami prašymo priimti prejudicin? sprendim? d?l S?jungos teis?s išaiškinimo ar galiojimo ?vertinimo proced?ra pagal SESV 267 straipsn?, kuria sukuriama nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo sistema. Ta?iau iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad d?l toki? nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, neb?t? galima užtikrinti šio teismo bendradarbiavimo tinkamo veikimo.

43 Ta?iau jeigu paaišk?ja, kad net nesant klausim? d?l išaiškinimo ar galiojimo ir net kai kompetentingi teismai atsisako Teisingumo Teismui pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? d?l S?jungos teis?s išaiškinimo ar galiojimo ?vertinimo, skirtingi valstyb?s nar?s administratoriai ir (arba) teismai toliau sistemingai laikosi skirting? pozicij? d?l vienos ir tos pa?ios teikiamos paslaugos priklausomumo, pirma, paslaugos teik?jo ir, antra, paslaugos gav?jo atžvilgiu ir taip pažeidžia, be kita ko, mokes?i? neutralumo princip?, galima manyti, kad valstyb? nar? pažeid? ?sipareigojimus pagal Šešt?j? direktyv?.

44 Iš ties?, net jei Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje, 2 dalies a punkte ir 3 dalies a punkte, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punkte konkre?iai nenurodomas procesini? ar kit? priemoni?, kurios turi b?ti priimtose siekiant užtikrinti apmokestinimo PVM tikslum? ir mokes?i? neutralumo principo laikym?si, turinys, jose nurodomas tikslas, kurio turi siekti valstyb?s nar?s, paliekant joms diskrecij? vertinti toki? priemoni? pri?mimo b?tinyb?.

45 Šiomis aplinkyb?mis ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dal?, 2 dalies a punkt? ir 3 dalies a punkt?, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punkt? reikia aiškinti taip, kad jais nereikalaujama, jog valstyb?s nar?s nustatyt? tokias vidaus procesines taisykles, kurios užtikrint?, kad paslaug? apmokestinimas ir už šias paslaugas mok?tinas PVM b?t? vertinami nuosekliai ši? paslaug? teik?jo ir gav?jo atžvilgiu, net jeigu jie priklauso skirting? mokes?i? administratori? jurisdikcijai. Ta?iau šiomis nuostatomis valstyb?s nar?s ?pareigojamos priimti priemonės, reikalingas užtikrinti apmokestinimo PVM teisingum? ir mokes?i? neutralumo principo laikym?si.

*D?l tre?iojo klausimo*

46 Atsižvelgiant ? atsakym? ? antr?j? klausim?, ? tre?i?j? klausim? atsakyti nereikia.

**D?l bylin?jimosi išlaid?**

47 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? 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:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštąjį traukę reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje nurodyta sąvoka „apdirpinimas personalu“ taip pat apima apdirpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, neįdarbintais pagal darbo sutartį paslaugas teikiančio verslininko.

2. Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 1 dalį, 2 dalies a punktą ir 3 dalies a punktą, taip pat 18 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad jais nereikalaujama, jog valstybės narės nustatytų tokias vidaus procesines taisykles, kurios užtikrintų, jog paslaugų apmokestinimas ir už šias paslaugas mokėtinas pridėtinės vertės mokestis būtų vertinami nuosekliai šių paslaugų teikėjo ir gavėjo atžvilgiu, net jeigu jie priklauso skirtingų mokesčių administratorių jurisdikcijai. Tačiau šiomis nuostatomis valstybės narės pareigojamos priimti priemones, reikalingas užtikrinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu teisingumą ir mokesčių neutralumo principo laikymąsi.

Parašai.

\* Proceso kalba: vokiečių.