



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. sausio 26 d.*

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

Byloje C-218/10

dėl *Finanzgericht Hamburg* (Vokietija) 2010 m. balandžio 20 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2010 m. gegužės 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

ADV Allround Vermittlungs AG, likviduojama bendrovė,

prieš

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurią sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. kovo 30 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *ADV Allround Vermittlungs AG*, likviduojamos bendrovės, atstovaujamos advokatų S. Heinrichshofen ir B. Burgmaier,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze,

— Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2011 m. birželio 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių 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 nagrinėjant ginčą tarp likviduojamos bendrovės *ADV Allround Vermittlungs AG* (toliau – ADV) ir *Finanzamt Hamburg-Bergedorf* (Hamburgo-Bergedorfo mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*) dėl paslaugų teikimo vietos nustatymo siekiant apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Šeštosios direktyvos 7 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„kadangi vietos, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymas yra sukėlęs tarp valstybių narių konfliktų dėl jurisdikcijos, ypač ryšium su montavimui skirtų prekių tiekimu ir paslaugų teikimu; kadangi, nors vieta, kur teikiamos paslaugos, turėtų būti iš principo apibrėžiama kaip vieta, kur yra teikiančio paslaugas asmens pagrindinė verslo vieta, vis dėlto toji vieta turėtų būti apibrėžiama kaip esanti šalyje to asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ypač tam tikrų apmokestinamųjų asmenų vienas kitam teikiamų paslaugų atveju, kai paslaugų kaina įtraukiama į prekių kainą.“

- 4 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„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.“

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

„Tačiau:

<...>

- e) toliau nurodytų paslaugų, teikiamų klientams, įsisteigusiams už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiams 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 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.“

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 turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], šalies teritorijoje apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.“

8 Pagal šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą:

„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 mokestį būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje.“

9 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„Kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo:

a) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą.“

Nacionalinė teisė

10 1999 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*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 į 3b ir 3f straipsnius, kitų paslaugų suteikimo vieta yra verslininko veiklos vykdymo vieta.“

11 Pagal *UStG* 3a straipsnio 3 dalies pirmą sakinį:

„Jeigu vienos iš 4 dalyje nurodytų kitų paslaugų gavėjas yra verslininkas, nukrypstant nuo 1 dalies, paslauga laikoma suteikta ten, kur gavėjas vykdo savo veiklą.“

12 *UStG* 3a straipsnio 4 dalyje numatyta:

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

7) aprūpinimas personalu <...>.“

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

„Verslininkas gali atskaityti šiuos sumokėtus pirkimo mokesčius:

- 1) pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas. Tam, kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, verslininkas turi turėti pagal 14 ir 14a straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.“

14 *UStG* 18 straipsnio 9 dalies trečiame sakinyje numatyta:

„Prašymas grąžinti mokestį turi būti pateiktas per šešis mėnesius nuo kalendorinių metų, kuriais atsirado teisė susigrąžinti mokestį, pabaigos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 15 Pagal Vokietijos teisę įsteigta bendrovė ADV 2005 m. aprūpino savarankiškai dirbančiais sunkvežimių vairuotojais transporto bendroves, įsteigtas Vokietijoje ir už šios valstybės narės teritorijos ribų, visų pirma Italijoje. Tarp ADV ir vairuotojų sudarytose vadinamosiose „tarpininkavimo sutartyse“ numatyta, kad pastarieji už savo paslaugas sąskaitas faktūras išrašo ADV. Ši bendrovė savo ruožtu išrašydavo sąskaitas faktūras įvairioms transporto įmonėms klientėms ir nurodydavo šiose tarpininkavimo sutartyse numatytą kainą kartu su 8 %–20 % marža.
- 16 Iš pradžių ADV klientams Italijoje pateikdavo sąskaitas faktūras be PVM. Iš tiesų ji manė, kad šios paslaugos turi būti laikomos „aprūpinimu personalu“, kaip tai suprantama pagal *UStG* 3a straipsnio 4 dalies 7 punktą, ir kad dėl to paslaugų suteikimo vieta yra Italija, vieta, kur įsisteigę šių paslaugų gavėjai.
- 17 *Finanzamt* nusprendė, kad aptariamoms paslaugoms negali būti laikomos „aprūpinimu personalu“, todėl pagal *UStG* 3a straipsnio 1 dalį paslaugų teikimo vieta yra paslaugų teikėjo įmonės vieta. Todėl sąskaitose faktūrose turėjo būti nurodytas Vokietijos PVM.
- 18 Tačiau *Bundeszentralamt für Steuern*, institucija, kompetentinga priimti sprendimus dėl prašymų grąžinti PVM, kuriuos pagrindinėje byloje pateikė Italijoje įsikūrę paslaugas įsigiję asmenys, laikėsi nuomonės, kad ADV suteiktos paslaugos yra „aprūpinimo personalu“ paslaugos, už kurias išrašant sąskaitas faktūras 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 įmonėms 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 įtraukiama į prekių kainą“, ši nuostata taip pat galėtų būti taikoma aprūpinimui 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 nacionalinėms valdžios institucijoms kyla pareiga išvengti prieštaraujančių sprendimų priėmimo.
- 21 Galiausiai *Finanzgericht Hamburg* siekia išsiaiškinti, ar šešių mėnesių terminas, suteikiamas paslaugų gavėjui pateikti prašymą grąžinti mokestį, pagal nacionalinę teisę prasidedantis nuo kalendorinių metų, kuriais atsirado teisė susigrąžinti mokestį, pabaigos, turi būti sustabdytas arba nutrauktas, nesant sprendimo dėl paslaugų teikėjo mokesstinės 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 įtrauką reikia aiškinti taip, kad sąvoka „aprūpinimas personalu“ taip pat apima aprūpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, neįdarbintais pagal <...> darbo sutartis paslaugas teikiančio verslininko?
2. Ar Šeštosios direktyvos <...> 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 nacionalinėje procesinėje teisėje turi būti priimtos priemonės siekiant, jog vienos ir tos pačios paslaugos apmokestinimas ir už ją mokėtinas mokestis būtų vertinami vienodai paslaugą teikiančio ir ją gaunančio verslininko atžvilgiu, net jei du verslininkai priklauso skirtingų administratorių jurisdikcijai?

Tik jei į antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

3. Ar Šeštosios direktyvos <...> 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 terminas, per kurį paslaugos gavėjas gali prašyti grąžinti sumokėtą pirkimo mokestį, neturi baigtis tol, kol nepriimtas galutinis sprendimas paslaugą teikiančio verslininko atžvilgiu dėl apmokestinimo ir mokėtino mokesčio?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 23 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštą įtrauką reikia aiškinti taip, kad sąvoka „aprūpinimas personalu“ taip pat apima aprūpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, paslaugas teikiančio verslininko neįdarbintais pagal darbo sutartį.
- 24 Iš karto reikia pažymėti, kaip tai padarė tiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tiek Teisingumo Teismui pastabas pateikusių šalių, kad nei iš Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštos įtraukos formuluotės, nei iš lyginamojo skirtingų šios nuostatos kalbinių versijų skaitymo negalima nustatyti, ar savarankiškai dirbantys asmenys gali būti laikomi „personalu“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
- 25 Tačiau reikia pripažinti, kad dėl generalinio advokato išvados 26 ir 27 punktuose nurodytų motyvų negalima *a priori* atmesti galimybės, jog atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštos įtraukos formuluotę ji taip pat taikoma aprūpinimui „savarankiškai“ dirbančiais asmenimis.
- 26 Tačiau, kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą, ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (žr., be kita ko, 2006 m. kovo 9 d. Sprendimo *Gillan Beach*, C-114/05, Rink. p. I-2427, 21 punktą ir nurodytą teismo praktiką).
- 27 Šiuo atžvilgiu primintina, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje numatytos paslaugų teikimo mokestinio priklausomumo vietos nustatymo taisyklės. Nors šio straipsnio 1 dalyje nustatyta bendra šios srities taisyklė, to paties straipsnio 2 dalyje išvardyti keli specialūs priskyrimo atvejai. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (žr., be kita ko,

1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C-327/94, Rink. p. I-4595, 20 punktą; minėto Sprendimo *Gillan Beach* 14 punktą ir 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, Rink. p. I-8255, 24 punktą).

- 28 Taigi Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštos įtraukos aiškinimas, pagal kurį joje numatyta sąvoka „personalas“ apima ne tik nesavarankiškus darbuotojus, bet taip pat savarankiškai dirbančius asmenis, labiau atitinka kolizinės normos tikslą, kaip antai nustatytas šios direktyvos 9 straipsnyje, kuriuo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo rizikos.
- 29 Iš tiesų, kadangi šiuo aiškinimu atitinkamų paslaugų mokestinis priklausomumas apribojamas viena vieta, juo kaip tik suteikiama galimybė išvengti šių paslaugų dvigubo apmokestinimo ar visiško neapmokestinimo PVM.
- 30 Tokiu aiškinimu taip pat palengvinamas šios kolizinės normos įgyvendinimas ir sudaroma galimybė lengvai administruoti mokesčio rinkimo ir vengimo mokėti mokesčių prevencijos taisyklės paslaugų teikimo vietoje, nes paslaugų gavėjui nereikia domėtis paslaugų teikėjo ir „personalo“, kuriuo aprūpinama, santykių teisiniu pobūdžiu.
- 31 Be to, šis aiškinimas atitinka teisinio saugumo principą, nes paslaugų priklausomumo vietos nustatymas tampa labiau nuspėjamas, jis padaro paprastesnį Šeštosios direktyvos nuostatų taikymą ir padeda užtikrinti patikimą ir teisingą PVM surinkimą (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 6 d. Sprendimo *Stoppelkamp*, C-421/10, Rink. p. I-9309, 34 punktą).
- 32 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštą įtrauką reikia aiškinti taip, jog šioje nuostatoje nurodyta sąvoka „aprūpinimas personalu“ taip pat apima aprūpinimą savarankiškai dirbančiais asmenimis, neįdarbintais pagal darbo sutartį paslaugas teikiančio verslininko.

Dėl antrojo klausimo

- 33 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 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 reikalaujama, jog valstybės narės nustatytų tokias vidaus procesines taisykles, kurios užtikrintų, jog paslaugų apmokestinimo pobūdis ir už šias paslaugas mokėtinas PVM būtų vertinami nuosekliai šių paslaugų teikėjo ir gavėjo atžvilgiu, net jeigu jie priklauso skirtingų mokesčių administratorių jurisdikcijai.
- 34 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kaip nurodė ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad Šeštojoje direktyvoje nėra jokios nuostatos, kurioje būtų aiškiai numatyta, jog valstybės narės turi priimti tokią priemonę, kaip antai nurodyta prejudiciniame klausime.
- 35 Tačiau pagal nusistovėjusią teismo praktiką, šiuo klausimu nesant Sąjungos teisės normų, kiekvienos valstybės narės nacionalinės teisės sistemoje, be kita ko, turi būti paskirtos kompetentingos institucijos ir nustatytos procedūros, skirtų užtikrinti iš Sąjungos teisės kylančių asmenų teisių apsaugą, procesinės taisyklės su sąlyga, kad tokios taisyklės nebus mažiau palankios, nei taikomos panašioms nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas), ir dėl jų naudojimasis Sąjungos teisėje nustatytais teisėmis netaps praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (žr., be kita ko, 1998 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Aprile*, C-228/96, Rink. p. I-7141, 18 punktą ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Rink. p. I-623, 17 punktą).

- 36 Kalbant apie lygiavertiškumo principą, reikia pažymėti, kad šioje byloje Teisingumo Teismas neturi jokių duomenų, kurie keltų abejonių dėl nacionalinės teisės nuostatų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, suderinamumo su šiuo principu.
- 37 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, be kita ko, kilo abejonių dėl klausimo, ar tokia situacija atitinka veiksmingumo principo reikalavimus. Iš tiesų, nacionalinėje procesinėje teisėje nesant specialių taisyklių, paslaugų teikėjo ir šių paslaugų gavėjo teisė, pripažinta Teisingumo Teismo 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendime *Genius* (C-342/87, Rink. p. I-4227), vienos ir tos pačios teikiamos paslaugos apmokestinimo ir už ją mokėtino PVM atžvilgiu būti vertinamiems vienodai praktikoje nebūtų veiksminga.
- 38 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad turi būti laikoma, jog pažeistas veiksmingumo principas, kai paaiškėja, kad Sąjungos teisine sistema suteiktos teisės įgyvendinimas tampa neįmanomas ar pernelyg sudėtingas.
- 39 Tačiau neatrodo, kad taip yra tokiu atveju, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje.
- 40 Pirma, kaip generalinis advokatas teigia išvados 70 punkte, minėtas Sprendimas *Genius* susijęs tik su teisės į atskaitą apimtimi. Jame neišsakoma nuomonė dėl galimos paslaugų teikėjo ar gavėjo teisės, kad šios paslaugos, kiek tai susiję, be kita ko, su jų suteikimo vieta, kitos PVM apmokestinamo sandorio šalies iniciuotoje procedūroje ir esant kitam administratoriui nei tas, kurio jurisdikcijai jis priklauso, būtų vertinamos taip pat kaip ir esant administratoriui ar teismui, kurio jurisdikcijai jis priklauso.
- 41 Antra, reikia konstatuoti, kad tiek paslaugų teikėjas, tiek paslaugų gavėjas turi galimybę ginti savo teises ne tik administracinėse institucijose, bet ir teismuose, turinčiuose kompetenciją PVM srityje, pagal procedūras, kurios iš esmės neginčijamai leidžia užtikrinti teisingą ir vienodą Šeštosios direktyvos nuostatų aiškinimą ir taikymą.
- 42 Iš tiesų vienodas Sąjungos teisės aiškinimas ir taikymas galiausiai užtikrinami prašymo priimti prejudicinį sprendimą dėl Sąjungos teisės išaiškinimo ar galiojimo įvertinimo procedūra pagal SESV 267 straipsnį, kuria sukuriamą nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo sistema. Tačiau iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad dėl tokių nacionalinės teisės nuostatų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, nebūtų galima užtikrinti šio teismo bendradarbiavimo tinkamo veikimo.
- 43 Tačiau jeigu paaiškėja, kad net nesant klausimų dėl išaiškinimo ar galiojimo ir net kai kompetentingi teismai atsisako Teisingumo Teismui pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl Sąjungos teisės išaiškinimo ar galiojimo įvertinimo, skirtingi valstybės narės administratoriai ir (arba) teismai toliau sistemingai laikosi skirtingų pozicijų dėl vienos ir tos pačios teikiamos paslaugos priklausomumo, pirma, paslaugos teikėjo ir, antra, paslaugos gavėjo atžvilgiu ir taip pažeidžia, be kita ko, mokesčių neutralumo principą, galima manyti, kad valstybė narė pažeidė įsipareigojimus pagal Šeštąją direktyvą.
- 44 Iš tiesų, 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 konkrečiai nenurodomas procesinių ar kitų priemonių, kurios turi būti priimtos siekiant užtikrinti apmokestinimo PVM tikslumą ir mokesčių neutralumo principo laikymąsi, turinys, jose nurodomas tikslas, kurio turi siekti valstybės narės, paliekant joms diskreciją vertinti tokių priemonių priėmimo būtinybę.
- 45 Šiomis aplinkybėmis į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 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, kad paslaugų apmokestinimas ir už šias paslaugas mokėtinas PVM būtų vertinami nuosekliai šių

paslaugų teikėjo ir gavėjo atžvilgiu, net jeigu jie priklauso skirtingų mokesčių administratorių jurisdikcijai. Tačiau šiomis nuostatomis valstybės narės įpareigojamos priimti priemones, reikalingas užtikrinti apmokestinimo PVM teisingumą ir mokesčių neutralumo principo laikymąsi.

Dėl trečiojo klausimo

- 46 Atsižvelgiant į atsakymą į antrąjį klausimą, į trečiąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 47 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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:

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 9 straipsnio 2 dalies e punkto šeštą įtrauką reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje nurodyta sąvoka „aprūpinimas personalu“ taip pat apima aprūpinimą 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 įpareigojamos priimti priemones, reikalingas užtikrinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu teisingumą ir mokesčių neutralumo principo laikymąsi.

Parašai.