

Lieta C-68/03

Staatssecretaris van Financiën

pret

D. Lipjes

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīva – 28.b panta E daļas 3. punkts – Starpnieka pakalpojumi – Pakalpojumu sniegšanas vieta

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Dalībvalstu tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Pakalpojumi, ko veic starpnieki – Sestās direktīvas 28.b panta E daļas 3. punkta noteiktā nodokļu piesaistes vieta – Piemērojamība – Galvenā darījuma neaplikšana ar pievienotās vērtības nodokli – Atbilstības trūkums – Galvenā darījuma vietas noteikšana – 28.b panta A un B daļas 3.punkta noteikumu piemērošana

(Padomes Direktīvas 77/388 28.b panta A daļa un B daļas 3. punkts)

28.b panta E daļas 3. punkts Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, redakcijā, kas izriet no Direktīvas 91/680, kurā noteikts, ka, atkāpjoties no šīs pašas direktīvas 9. panta 1. punkta, vieta, kur pakalpojumus sniedz starpnieki, kas rīkojas citu personu vārdā un uz viņu rēķina, ja šādi pakalpojumi ir atsevišķi darījumi, ir vieta, kur šos darījumus veic, nav interpretējams tādējādi, ka tas attiecas tikai uz starpnieka pakalpojumiem par labu personai, kas ir nodokļa maksātājs, vai uz juridisku personu, kas nav pievienotās vērtības nodokļa maksātāja.

Faktiski, kā tas izriet no šo noteikumu redakcijas, tie vispārīgā veidā attiecas uz starpnieku veiktiem pakalpojumiem, nenošķirot, vai pakalpojumu saņēmēji ir pievienotās vērtības nodokļa maksātāji, un, nosakot starpnieka darījuma vietu, nav nozīmes tam, ka galvenais darījums ir apliekams ar pievienotās vērtības nodokli vai ka runa ir par darījumu, kas nav apliekams ar nodokli.

Turklāt, tā kā 28.b panta E daļas 3. punkts attiecas uz starpnieka darījumu, tad, lai noteiktu vietu, kur veikti starpnieka pakalpojumu pamata darījumi, ir jāatsaucas uz 28.b panta A un B daļas 3.punkta noteikumiem. Faktiski šie pārdotie minētie noteikumi reglamentē Kopienas iekšējo preču iegādes vietu un ar tiem ir izdarīta atkāpe no Sestās direktīvas 8. panta vispārīgajiem noteikumiem, ar ko nosaka preču piegādi dalībvalsts iekšienā.

(sal. ar 18., 21., 23., 25.–26. punktu, rezolūvās daļas pirmo un otro punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2004. gada 27. maij? (*)

Sest? PVN direkt?va – 28.b panta E da?as 3. punkts – Starpnieka pakalpojumi –Pakalpojumu sniegšanas vieta

Lieta C-68/03

par l?gumu, ko Tiesai atbilstoši EKL 234. pantam iesniedza *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlande) nol?k? sa?emt pr?v?, kuru izties? š? tiesa, starp

Staatssecretaris van Financiën

un

D. Lipjes

prejudici?lu nol?mumu par to, k? interpret?t 28.b pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), gala versij?, kas izriet no Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?vas 91/680/EEK, kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK nol?k? atcelt fisk?l?s robežas (OV L 376, 1. lpp.).

TIESA (pirm? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js P. J?ns [*P. Jann*] (referents), tiesneši A. Ross [*A. Rosas*], A. La Pergola [*A. La Pergola*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] un K. L?nartss [*K. Lenaerts*],

?ener?ladvok?ts D. Ruiss-Harabo Kolomers [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*],

sekret?rs R. Grass [*R. Grass*],

izv?rt?jusi rakstveida apsv?rumus, ko iesniedza:

– N?derlandes vald?bas v?rd? – H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*], p?rst?ve,

– Portug?les vald?bas v?rd? – L. I. Fernandišs [*L. I. Fernandes*] un A. Seisa Nevišs [*A. Se?ça Neves*], p?rst?vji,

– Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – E. Traversa [*E. Traversa*] un D. V. F. Zeilstra [*D. W. V. Zijlstra*], p?rst?vji,

?emot v?r? tiesneša referenta zi?ojumu,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus tiesas s?d? 2004. gada 13. janv?r?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar 2003. gada 14. febru?ra spriedumu, kas Ties? iesniegts 17. febru?r?, *Hoge Raad de Nederlanden*

atbilstoši EKL 234. pantam uzdeva divus prejudiciālus jautājumus saistībā ar to, kā interpretēt 28.b pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), gala versijā, kas izriet no Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvas 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp., turpmāk tekstā – "Sestās direktīva").

2 Šie jautājumi tika uzdoti saistībā ar strīdu starp *Staatssecretaris van Financiën* un Lipjesa [*Lipjes*] kungu par pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – "PVN") par starpnieka pakalpojumiem, ko Lipjess veicis Francijā.

Pamata prāva, atbilstošās tiesību normas un prejudiciālie jautājumi

3 Lipjesa, kurš uzturas Nīderlandē, profesionālā darbībā ir izpriece kuģu pirkšana un pārdošana, kā arī kurtāžas saņemšana par jahtu pirkšanu un pārdošanu. 1996. un 1997. gadā viņš bija iesaistījies divu jahtu, kuras atradās Francijā, pārpirkšanas darījumos, acīmredzot abos gadījumos uz pircēja rēķina, kas bija fiziska persona un uzturējās Nīderlandē, turpretim pārdevējs tajā pašā laikā bija fiziska persona, kas uzturējās Francijā. Ne Nīderlandē, ne Francijā Lipjess nedeklarēja PVN attiecībā uz šiem starpnieka darījumiem.

4 Finanšu pārbaudes rezultātā Nīderlandes nodokļu iestādes *a posteriori* šos pakalpojumus aplika ar PVN. *Gerechtshof te's – Gravenhage* (Nīderlande), izskatot lietu, minēja, ka, ņemot vērā jahtu atrašanās vietu to pārdošanas brīdī, starpnieka pakalpojumi netika veikti Nīderlandē un kā tādējādi Lipjesam PVN šajā dalībvalstī nav jādeklarē.

5 Tāpat *Gerechtshof* balstījās uz 6.a panta 3. punkta c) apakšpunktu 1968. gada 28. jūnija *Wet op de omzetbelasting 1968* [1968. gada likums "Par apgrozījuma nodokli"] (*Staatsblad*1968, 329. lpp.) tātad 1992. gada 24. decembra redakcijā (*Staatsblad*1992, 713. lpp.). Šis noteikums atbilst Sestās direktīvas 28.b panta E daļas 3. punkta pirmajai daļai, kas attiecībā uz Kopienas iekšjiem darījumiem paredz:

"Atkāpjoties no 9. panta 1. punkta, vieta, kur pakalpojumus sniedz starpnieki, kas rīkojas citu personu vārdā un uz viņu rēķina, jāšādi pakalpojumi ir daļa no darījumiem, kas nav minēti 1. vai 2. punktā vai 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā, ir vieta, kur šos darījumus veic.

Ja klients ir identificēts pievienotās vērtības nodoklim dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kuras teritorijā ir veikti šie darījumi, tad tomēr uzskata, ka starpnieka sniegto pakalpojumu vieta ir tās dalībvalsts teritorijā, kura klientam ir izdevusi pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru, ar kuru starpnieks ir viņam sniedzis pakalpojumus."

6 Sestās direktīvas 9. panta 1. punkts, uz ko atsaucas šis noteikums, principā par pakalpojuma sniegšanas vietu atzīst vietu, kur pakalpojumu sniedzējs ir nodibinājis savu saimnieciskās darbības sēdekli.

7 *Gerechtshof* norādīja – tā kā jahtas atradās Francijā un vieta, kur tika veikti starpnieka darījumi, bija tā pati dalībvalsts, nebija jāpiemēro vispārīgs, bet gan speciāls noteikums, kas satur atkāpi par Kopienas iekšjiem darījumiem, un no šā noteikuma izrietēja, ka Nīderlandes Karalistei nav tiesību šos darījumus aplikt ar PVN.

8 *Staatssecretaris van Financiën* iesniedza kasācijas sūdzību par šo spriedumu *Hoge Raad der Nederlanden*. Tajā uzsvērts, ka Sestās direktīvas 28.b panta E daļas 3. punkts, kā arī atbilstošā valsts tiesību norma ir jāinterpretē sašaurināti tādā nozīmē, ka jādziens "darījumi"

attiecas tikai uz starpnieka pakalpojumiem gadījumos, kad starp profesionāliem, kas ir PVN maksātāji, ir noslēgti pamata līgumi, proti – preces piegādes vai uzņēmuma līgumi, kas nav gadījums pamata lietā, kura attiecas uz fiziskām personām.

9 Ēmot vērā to, ka lietā ir izvirzīti jautājumi, par kuriem Tiesas iedibinātā judikatūrā nav pietiekamas informācijas, lai sniegtu atbildi, *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Sestās direktivas 28.b panta E daļas 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šis noteikums attiecas tikai uz starpnieka pakalpojumiem par labu personai, kas ir nodokļu maksātājs šīs direktivas nozīmā, vai uz juridisku personu, kas nav nodokļu maksātāja Direktivas 28.a panta nozīmā?"

2) Noliedzošas atbildes gadījumā - vai Sestās direktivas 28.a panta E daļas 3. punkta pirmais teikums ir jāinterpretē tādējādi, ka šis noteikuma mērķis ir ērmeniskas lietas pirkšanas vai pārdošanas gadījumā starp divām fiziskām personām piesaistīt kurtāžu lietas nodošanas vietai, ja šis nodošana būtu bijusi piegādē vai personas, kas ir nodokļa maksātāja, veikts pakalpojums Sestās direktivas 8. panta nozīmā?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

10 Atbilstoši Nīderlandes valdības teiktajam, ko atbalsta Portugāles valdība, Sestās direktivas 28.b panta E daļas 3. punkts būtu jāinterpretē sašaurināti, izslēdzot starpnieka pakalpojumus, jo starp pusēm ir bijis noslēgti līgumi un tādējādi tas nav ierindojams ar nodokli apliekamos darījumos. Šis noteikums paredz, ka starpnieka pakalpojumu sniegšanas vietai principā būtu jāpiesaista galvenā darījuma izpildes vieta, kam nebūtu jāgas, ja galvenā darījuma, proti – tā darījuma, ko veicis nodokļa maksātājs, izpildes vieta ietilptu Sestās direktivas piemērošanas jomā. Šādā kontekstā, kur minētais nav attiecināms uz šo gadījumu, ir jāievēro Sestās direktivas 9. panta 1. punkts, proti, ir jāatsaucas uz vietu, kur atrodas Lipjesa saimnieciskās darbības sēdekļi, kas ir Nīderlande.

11 Faktiski Sestās direktivas XVI.a sadaļas, kurā ietverts 28.b pants, nosaukums attiecas uz visām Kopienas iekšējām piegādēm un iegādēm, un apriti, kas ir visi darījumi, ko veikuši nodokļa maksātāji vai juridiskas personas, kas nav nodokļa maksātājas. Tāpat šīs direktivas 28. pants sistemātiski uzskaita personu, kas nav nodokļa maksātājas, vai juridisko personu, kas nav nodokļu maksātājas, darījumus. Sakarā ar labad 28.b pants tādā būtu jāinterpretē šādā pašā nozīmā.

12 Šādu argumentāciju apstiprina 28.b panta E daļas 3. punkta otrā daļa, kurā uzskaitītas personas, kas ir identificētas PVN, tām piešķirot identifikācijas numuru. Tas tāpat attiecas tikai uz nodokļa maksātājiem un juridiskām personām, kas nav nodokļa maksātājas.

13 Bez tam attiecīgā noteikuma mērķis ir izvairīties no tā, ka uzņēmums, kas ir klients, ēsteno savas tiesības uz nodokļa atskaitījumu citā dalībvalstī, kas nav dalībvalsts, kurā tas ir PVN parādnieks. Fiziskām personām, kas saņem pakalpojumus un kas nevar ēstnot tiesības uz nodokļa atskaitījumu, šāds noteikums nav svarīgs. Ieteiktais risinājums turklāt labāk atspoguļo reālo situāciju ekonomikā un racionalitāti fiskālajā jomā.

14 Atbilstoši Komisijas teiktajam, nav jāsašaurina Sestās direktivas 28.b panta E daļas 3. punkta piemērošanas joma, novirzoties no tā nepārprotamās redakcijas, kas paredz atkāpi no vispārīgiem noteikumiem starpnieka darījumu kategorijā, neradot atšķirību atbilstoši pamata

līgumslēdzējām pusēm. Nav nekāda iemesla novirzīties no šīs noteikuma, jo pamata līgums ir darījums, kas nav apliekams ar nodokli. Tā rezultātā Kopienas iekšējā tirdzniecībā visā tās kopumā, kā tas minēts Sestās direktīvas XVI.a sadaļā, nav reducējama tikai uz tirdzniecību starp profesionāliem.

15 Jādziens "darījumi" Sestajā direktīvā ir izmantots vairākas vietas nolūkā apzīmēt darījumus gan starp personām, kas ir nodokļa maksātāji, gan arī starp fiziskām personām, kā, piemēram, 4. panta 3. un 5. punktā. Sašaurināta Sestās direktīvas 28.b panta E daļas 3. punkta interpretācija noved pie sarežģīta veida izšķiršanas un ir pretrunā vienotības principam, racionāli un vienveidīgi novērtējot darījumus un taksāciju.

16 Šajā sakarā vispirms ir jākonstatē – kas attiecas uz saikni starp Sestās direktīvas 9. panta 1. punktu un 28.b panta E [daļu], tad 28.b panta E daļa, tā kā runa ir par tirdzniecību Kopienas iekšienā, paredz atkāpi no vispārīgā noteikuma – 9. panta 1. punkta. Tādējādi 9. panta 1. punktam nav prioritārs spēks un ikvienā gadījumā ir jāuzdod jautājums, vai tas ir pakārtojams vienam vai otram noteikumam (saistībā ar līguma veida saikni starp Sestās direktīvas 1. un 2. punktu skat. 1996. gada spriedumu lietā C-327/94 *Duda*, *Recueil* 1996, I-4595. lpp., 20. un 21. punkts).

17 Tādā kontekstā, kur – kā šajā gadījumā – runa ir par Kopienas iekšējo tirdzniecību, principā ir piemērojams Sestās direktīvas 28.b panta E daļas 3. punkts. Ir jāizvērtē, vai šādu piemērojamību var ietekmēt fakts, ka starpnieka pakalpojuma objekts ir darījums, kas nav apliekams ar nodokli.

18 Sakarā ar to ir jāatgādina – no Sestās direktīvas 28.b panta E daļas 3. punkta pirmās daļas redakcijas izriet, ka tas vispārīgā veidā attiecas uz pakalpojumiem, ko veic starpnieki, "kas rīkojas citu personu vārdā un uz viņu rēķina", neizšķirot to, vai pakalpojumu saņēmēji ir PVN maksātāji.

19 Tāpat ne no viena Sestās direktīvas XVI.a sadaļas, kurā ietverts 28.b punkts, noteikuma neizriet, ka ārpus to piemērošanas jomas ir atstāti visi tie pakalpojumi, ko saņēmējus fiziskas personas, kas nav PVN maksātāji. Turklāt, kā to uzsver Komisija, šīs virsraksta nosaukumā izmantotais jādziens "tirdzniecībā starp dalībvalstīm" tāpat arī norāda uz piegādes darījumiem personām, kas ir nodokļa maksātāji, kā arī uz tiem, kuri veikti par labu personām, kas nav nodokļa maksātāji. Apstāklis, ka dažādi šīs sadaļas noteikumi tāpat kā 28.a pants atspoguļo noteiktu darījumu raksturu, kas nav apliekami ar nodokli, neietekmē 28.b panta piemērojamību, kas ir vienīgais objekts, nosakot pašu darījumu vietu.

20 Kas attiecas uz Nīderlandes valdības argumentu saistībā ar 28.b panta E daļas 3. punkta otro daļu, kur minēti pakalpojumu saņēmēji, kuri identificēti PVN ar identifikācijas numuru citā dalībvalstī, kas nav dalībvalsts, kurā attiecīgais darījums ir veikts, pietiek konstatēt, ka šāda, kas saskaņā ar apstākļa vārdā "jebkurā gadījumā", norāda uz sevišķi izņēmumu kategoriju, kuri neietekmē vispārīgāku noteikumu, kas paredzēts iepriekšējā daļā.

21 Tā rezultātā, kā to arī atzīmē ģenerālvokāts savu secinājumu 36. līdz 40. punktā, nosakot starpnieka darījuma vietu, nav atšķirības, vai galvenais darījums ir pakārts PVN, vai runa ir par darījumu, kas nav apliekams ar nodokli.

22 Visbeidzot, saistībā ar Nīderlandes valdības izvirzīto argumentu, atbilstoši kuram Sestās direktīvas 28.b panta E daļas 3. punkts vispirms attiecas uz tiesību m uz PVN samazinājumu, kas vienlaikus ir maznozīmīgs fiziskām personām, pietiek konstatēt, ka nekas šīs noteikuma esošajā redakcijā nepamato šo tēzi, ciktāl šis noteikums attiecas vienīgi uz starpnieka pakalpojuma vietas noteikšanu un nekādā ziņā uz tiesību m uz nodokļa samazinājumu.

atsevišķiem pakalpojumu saņēmējiem.

23 Uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktivas E daļas 3. punkts nav interpretējams tādējādi, ka tas attiecas tikai uz starpnieka pakalpojumiem par labu personai, kas ir nodokļa maksātājs, vai uz juridisku personu, kas nav nodokļa maksātāja.

Par otro jautājumu

24 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai gadījumā, ja starpnieka darījums ir pakauts Sestās direktivas 28.b panta E daļas 3. punktam, lai noteiktu vietu, kur veikts starpnieka pakalpojuma pamata darījums, ir jāatsaucas uz Sestās direktivas 8. panta vispārīgajiem noteikumiem vai arī uz tās pašas direktivas 28.b panta speciālajiem noteikumiem.

25 Šajā sakarā pietiek konstatēt – no Sestās direktivas izriet, ka Kopienas iekšējā preču iegāde ir neregulēta ar šīs direktivas 28.b panta A un B daļu, kas arī atkāpjās no tās pašas direktivas 8. panta vispārīgajiem noteikumiem, kuri nosaka preču piegādi dalībvalsts iekšienē. Apstākļos, kādi ir pamata lietā, citāds novērtējums nav piemērojams.

26 Tā kā Sestās direktivas 28.b panta E daļas 3. punkts ir piemērojams starpnieka darījumam, uz otro jautājumu tādā ir jāatbild, ka nākotnē noteikt vietu, kurā veikti starpnieka pakalpojumu pamata darījumi, ir jāatsaucas uz tās pašas direktivas 28.b panta A un B daļu.

Par tiesāšanas izdevumiem

27 Izdevumi, kas radušies Nīderlandes valdībai un Portugāles valdībai, un Komisijai, kuras iesniedza apsvērumus Tiesai, nav atlīdzināmi. Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata tiesa, kas izteikusi lēmumu, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem.

Ar šādu pamatojumu

TIESA (pirmā palāta),

atbildot uz jautājumiem, ko tai ar 2003. gada 14. februāra spriedumu iesniedza *Hoge Raad de Nederlanden*, nospriež:

1) **28.b panta E daļas 3. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, gala versijā, kas izriet no Padomes 1991. gada 16. decembra Direktivas 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388 nolūkā atcelt fiskālās robežas, nav interpretējams tādējādi, ka tas attiecas tikai uz starpnieka pakalpojumiem par labu personai, kas ir nodokļa maksātājs, vai uz juridisku personu, kas nav nodokļa maksātāja;**

2) **tā kā grozītās Sestās direktivas 77/388/EEK 28.b panta E daļas 3. punkts ir piemērojams starpnieka darījumam, tad nākotnē noteikt vietu, kurā veikti starpnieka pakalpojumu pamata darījumi, ir jāatsaucas uz tās pašas direktivas 28.b panta A un B daļu.**

Jāns

La Pergola

Silva de Lapuerta

L?nartss

Pasludin?ts atkl?t? tiesas s?d? Luksemburg? 2004. gada 27. maij?.

Sekret?rs

Pirm?s pal?tas priekšs?d?t?js

R. Grass

P. J?ns

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.