

Lieta C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, kas atrodas likvidācijas procesā,

pret

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(Finanzgericht Hamburg lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

PVN – Sestās direktīvas – 9., 17. un 18. pants – Pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšana – Jēdziens “personāla nodrošināšana” – Pašnodarbinātās personas – Vajadzība nodrošināt pakalpojumu sniegšanas vienību novērtēšanu kā pakalpojumu sniedzēju, tātad pakalpojumu saņēmēja gadījumā

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Pakalpojumu sniegšana – Nodokļu piesaistes vietas noteikšana – Personāla nodrošināšana – Jēdziens

(Padomes Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta sestais ievilkums)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Priekšnodokļa atskaitēšana

(Padomes Direktīva 77/388)

3. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Priekšnodokļa atskaitēšana

(Padomes Direktīvas 77/388 17. panta 1. punkts, 2. punkta a) apakšpunkts, 3. punkta a) apakšpunkts un 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts)

1. Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta sestais ievilkums ir interpretējams tādējādi, ka šajās tiesību normās paredzētais jēdziens “personāla nodrošinājums [nodrošināšana]” attiecas arī uz tādā pašnodarbinātā personu nodrošināšanu, kuras nav nodarbinātās pie pakalpojumu sniedzēja.

Faktiski, ciktāl šāda interpretācija nozīmē, ka pastāv tikai viena attiecīgo pakalpojumu sniegšanas nodokļu piesaistes vieta, tātad jāprecīzē izvairīties no minētā pakalpojuma dubultas aplikšanas ar nodokļiem vai arī no tā, ka šis pakalpojums ar pievienotās vērtības nodokli netiek aplikts vispār. Šāda interpretācija vienkāršo arī minētās kolīziju normas piemērošanu, ciktāl ar to, ievērojot pakalpojumu sniegšanas vietu, tiek atvieglota noteikumu par nodokļu iekasēšanu piemērošana un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršana, tādējādi pakalpojumu saņēmējam nav jānoskaidro, kādas juridiskās attiecības pastāv starp pakalpojumu sniedzēju un nodrošināto “personālu”.

Turklāt šāda interpretācija atbilst tiesiskās noteiktības principam, jo, padarot pakalpojumu sniegšanas nodokļu piesaistes vietas noteikšanu paredzamāku, tātad atvieglo Sestās direktīvas

noteikumu piemērošanu un turklāt nodrošina uzticamu un atbilstošu pievienotās vārta nodokļa iekasēšanu.

(sal. ar 29.–32. punktu un rezolutīvās daļas 1) punktu)

2. Ja nav Savienības tiesiskā regulējuma, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka kompetentās tiesas un procesuālie noteikumi, kam jānodrošina to tiesību aizsardzība, kuras attiecīgajām personām piešķir Savienības tiesības, tomēr, pirmkārt, šie noteikumi nedrīkst būt mazāk labvēlīgi par tiem, kas attiecas uz līdzīgām iekšējā rakstura prasībām (līdzvārta tiesību princips), un, otrkārt, tie nedrīkst padarīt praktiski neiespjamu vai pārliedzīgi grūtu to tiesību izmantošanu, kas izriet no Savienības tiesību sistēmas (efektivitātes princips).

Attiecībā uz efektivitātes principu, ja valsts procesuālās tiesības nebūtu pašu noteikumu, pakalpojumu sniedzēja un minētā pakalpojumu saņēmēja tiesībām, kuras ir jānovērtē vienādi, iemot vērā viena un tā paša pakalpojuma aplikšanu ar nodokli un pievienotās vārta nodokļa maksāšanas pienākumu par šo pakalpojumu, tiktu atņemta jebkāda lietderīgā iedarbība.

(sal. ar 35. un 37. punktu)

3. Sestās direktivas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 17. panta 1. punkts, 2. punkta a) apakšpunkts, 3. punkta a) apakšpunkts, kā arī 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpretējami tādi, ka saskaņā ar tiem dalībvalstīm nav jāpielāgo savi procesuālie noteikumi, lai nodrošinātu, ka pakalpojuma aplikšana ar nodokli un pievienotās vārta nodokļa maksāšanas pienākums par šo pakalpojumu kā pakalpojumu sniedzēja, tā pakalpojumu saņēmēja gadījumā tiktu novērtēti vienādi arī tad, ja par katru no tiem atbild cita nodokļu pārvaldes iestāde. Tomēr saskaņā ar šīm tiesību normām dalībvalstīm ir pienākums veikt pasākumus, kas nepieciešami, lai nodrošinātu pareizu pievienotās vārta nodokļa iekasēšanu un nodokļu neitralitātes principa ieviešanu.

Lai arī Sestās direktivas 17. panta 1. punkts, 2. punkta a) apakšpunkts, 3. punkta a) apakšpunkts, kā arī 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts nav precīzi konkrēti procesuāli vai citi pasākumi, kas jāveic, lai nodrošinātu pareizu pievienotās vārta nodokļa iekasēšanu un nodokļu neitralitātes principa ieviešanu, tomēr šīs normas dalībvalstīm ir saistošas attiecībā uz sasniedzamo mērķi, piešķirot tām rīcības brīvību šādu pasākumu nepieciešamības novērtēšanā.

Ja šajās ziņās izrādītos – pat gadījumā, ja jautājumi par interpretāciju vai spēcīgā esamību netiek uzdoti, proti, kompetentās valsts tiesas nevēršas Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu par Savienības tiesību interpretāciju vai spēcīgā esamības izvērtēšanu, – ka dažādas dalībvalsts administratīvās iestādes un/vai tiesas sistemātiski turpina iememt atšķirīgu nostāju attiecībā uz viena un tā paša pakalpojuma sniegšanas nodokļu piesaistes vietu kā pakalpojumu saņēmēja, tā pakalpojumu sniedzēja gadījumā, tad jādi it paši apdraudot nodokļu neitralitātes principu, varētu tikt uzskatīts, ka minētā dalībvalsts nav izpildījusi Sestajā direktīvā paredzētos pienākumus.

(sal. ar 43.–45. punktu un rezolutīvās daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 26. janvārī (*)

PVN – Sestā direktīva – 9., 17. un 18. pants – Pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšana – Jādziens “personāla nodrošināšana” – Pašnodarbinātās personas – Vajadzība nodrošināt pakalpojumu sniegšanas vienu no novērtēšanu kā pakalpojumu sniedzēja, tātad pakalpojumu saņēmēja gadījumā

Lieta C-218/10

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Hamburg* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2010. gada 20. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 6. maijā, tiesvedībā

ADV Allround Vermittlungs AG, kas atrodas likvidācijas procesā,

pret

Finanzamt Hamburg-Bergedorf.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet], M. Ilešis [M. Ilešis], Ž. Ž. Kāzels [J. J. Kiesel] (referenti) un M. Bergere [M. Berger],

ģenerālvokāts J. Mazaks [J. Mazák],

sekretārs B. Fileps [B. Fülöp], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 30. marta tiesas sēdi,

ģemot vērā atbildējumus, ko sniedza:

– *ADV Allround Vermittlungs AG*, kas atrodas likvidācijas procesā, vērā – S. Heinrihs Hofens [S. Heinrichshofen] un B. Burgmaijers [B. Burgmaier], *Rechtsanwälte*,

– Vācijas valdības vērā – T. Henze [T. Henze], pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vērā – D. Triandafilu [D. Triantafyllou], pārstāvis,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2011. gada 28. jūnijā tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu, 17. panta 1. punktu, 2. punkta a) apakšpunktu un 3. punkta a) apakšpunktu, kā arī 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp ADV Allround Vermittlungs AG, kas atrodas likvidācijas procesā (turpmāk tekstā – “ADV”), un Finanzamt Hamburg-Bergedorf [Hamburgas–Bergedorfas Nodokļu pārvaldī] (turpmāk tekstā – “Finanzamt”) saistībā ar pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu nolūkā iekasēt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktivas preambulas septītajā apsvērumā ir noteikts:

“tā kā tās vietas noteikšana, kur veikti darījumi, par kuriem uzliek nodokļus, bijusi saistīta ar konfliktiem par dalībvalstu jurisdikciju, jo paši attiecībā uz preču piegādi montāžai un pakalpojumu sniegšanu; tā kā, kaut arī vietu, kur sniedz pakalpojumus, principā vajadzētu noteikt kā vietu, kura personai, kura tos sniedz, ir galvenā darbības vieta, šī vieta jānosaka tās personas valstī, kurai sniedz pakalpojumus, jo paši attiecībā uz noteiktiem pakalpojumiem, ko cits citam snieguši nodokļu maksātāji, ja šo pakalpojumu izmaksas ir iekasētas par cenu.”

4 Sestās direktivas 9. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgas iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.”

5 Šīs pašas direktivas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts ir formulēts šādi:

“Tomēr:

[..]

e) vieta, kur sniedz turpmāk norādītos pakalpojumus, ja to dara klientiem, kas reģistrēti ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas reģistrēti Kopienā, bet citā valstī nekā pakalpojumu sniedzējs, ir vieta, kur klients ir reģistrējis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz šo pakalpojumu, vai, ja nav šādas vietas, tā pastāvīgā adrese vai vieta, kur tas parasti rezidē:

[..]

– personāla nodrošinājums [nodrošināšana],

[..].”

6 Sestās direktivas 17. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasējams.”

7 Šīs direktivas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir formulēts šādi:

“Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas valst? maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js.”

8 Atbilstoši š?s direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktam:

“Dal?bvalstis pieš?ir katram nodok?a maks?t?jam ar? 2. punkt? min?t?s [PVN] atskait?šanas vai atmaks?juma ties?bas, cikt?l š?s preces un pakalpojumus izmanto š?diem m?r?iem:

a) dar?jumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punkt? min?taj?m saimnieciskaj?m darb?b?m, kuras veiktas cit? valst? un kur?m b?tu ties?bas uz nodok?u atskait?šanu, ja t?s notiktu š?s valsts teritorij?.”

9 Sest?s direkt?vas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir paredz?ts:

“Lai izmantotu atskait?šanas ties?bas, nodok?a maks?t?jam j?izpilda š?di nosac?jumi:

a) par atskait?jumiem atbilst?gi 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam j?b?t fakt?rai [fakt?rr??inam], kas sast?d?ta [sast?d?ts] saska?? ar 22. panta 3. punktu.”

Valsts ties?bas

10 1999. gada Likuma par apgroz?juma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, 1270. lpp.*) redakcijas, kas pazi?ota 2005. gada 21. febru?r? (turpm?k tekst? – “UStG”), 3.a panta 1. punkta pirmaj? teikum? ir noteikts:

“Saska?? ar 3.b un 3.f pantu citi pakalpojumi tiek sniegti viet?, no kuras uz??m?js vada savu uz??mumu.”

11 Atbilstoši UStG 3.a panta 3. punkta pirmajam teikumam:

“Ja k?ds no 4. punkt? min?to citu pakalpojumu sa??m?jiem ir uz??m?js, pakalpojums, iz?emot 1. punkt? paredz?to, tiek uzskat?ts par sniegtu viet?, kur pakalpojuma sa??m?js veic savu uz??m?jdarb?bu.”

12 UStG 3.a panta 4. punkt? ir paredz?ts:

“Citi pakalpojumi 3. punkta izpratn? ir: [..]

7. person?la nodrošin?šana [..].”

13 UStG 15. panta 1. punkta pirm? teikuma 1) punkt? ir paredz?ts:

“Nodok?a maks?t?js var atskait?t š?das priekšnodok?a summas:

1) saska?? ar likumu maks?jamu nodokli par pre?u pieg?d?m un citiem pakalpojumiem, ko t? uz??mumam ir sniedzis cits uz??m?js. Priekšnodok?a atskait?šanas priekšnoteikums ir t?ds, ka uz??m?ja r?c?b? ir j?b?t saska?? ar 14. un 14.a pantu izrakst?tam r??inam.”

14 UStG 18. panta 9. punkta trešaj? teikum? ir paredz?ts:

“Nodok?a atmaksas pieteikums ir j?iesniedz sešu m?nešu laik? p?c t? kalend?r? gada beig?m, kur? ir raduš?s ties?bas uz atmaksu.”

Pamattiesvedība un prejudiciālie jautājumi

15 ADV – saskaņā ar Vācijas tiesību režīmu sabiedrība – 2005. gadā nodarbojās ar pašnodarbinātu kravas automašīnas vadītāju nodrošināšanu Vācijā un ārpus šīs dalībvalsts, it īpaši Itālijā, reģistrējot pārvadājumu sabiedrību. Starp ADV un vadītājiem noslēgtajos līgumos, sauktos par “starpnieku līgumiem”, bija paredzēts, ka vadītāji par saviem pakalpojumiem izraksta rēķinu ADV. Šī sabiedrība savukārt izraksta rēķinu dažādiem pārvadājumu uzņēmumiem klientiem par summu, kas paredzēta minētajos starpnieku līgumos, piemērojot uzcenojumu no 8 % līdz 20 %.

16 Saskaņā ar ADV saviem Itālijas klientiem izrakstītajiem rēķiniem, kuros nebija iekļauts PVN. Tā faktiski atzina, ka tās sniegtie pakalpojumi ir uzskatāmi par “personāla nodrošināšanu” UStG 3.a panta 4. punkta 7. apakšpunkta izpratnē un līdz ar to pakalpojumu sniegšanas vieta ir Itālija – vieta, kur ir reģistrēti tās pakalpojumu saņēmēji.

17 *Finanzamt* noteica, ka attiecīgos pakalpojumus nevar uzskatīt par “personāla nodrošināšanu” un ka līdz ar to pakalpojumu sniegšanas vieta atbilstoši UStG 3.a panta 1. punktam ir pakalpojumu sniedzēja reģistrācijas vieta. Tādā PVN esot bijis maksājams Vācijā.

18 Tomēr *Bundeszentralamt für Steuern* [Federālā Centrālā nodokļu administrācija], kas ir atbildīga par PVN atmaksāšanas pieteikumiem, kuras pamatlīdī bija iesnieguši Itālijas pakalpojumu saņēmēji, uzskatīja, ka ADV sniegtie pakalpojumi ir “personāla nodrošināšana”, kas nozīmē, ka PVN nav maksājams Vācijā. Apgalvojot, ka saskaņā ar UStG 3.a panta 3. punkta pirmo teikumu šie pakalpojumi ar nodokli esot jāapliek tur, kur atrodas pakalpojumu saņēmēju juridiskā adrese, proti, Itālijā, šī iestāde atteicās piešķirt Itālijas uzņēmumiem Vācijā samaksāt PVN atmaksu.

19 *Finanzgericht Hamburg* [Hamburgas Finanšu tiesa], izskatot šīs domstarpības, vispirms uzskata, ka tiklīdz, ciklīdz Sestās direktīvas preambulas septītajā apsvērumā ir paredzēts, ka šīs direktīvas 9. panta 2. punkta uzskaitījuma ietilpst “jo īpaši [...] noteikt[i] pakalpojumi[i], ko citi citam snieguši nodokļa maksātāji, ja šo pakalpojumu izmaksas ir iekļautas preču cenā”, šo tiesību normu varētu attiecināt arī uz pašnodarbinātu personu nodrošināšanu, tomēr šajā ziņā pastāvot šaubas.

20 Turpinājuma *Finanzgericht Hamburg* vēlās noskaidrot, pirmkārt, vai pakalpojumu sniedzējam radies PVN parāds un pakalpojumu saņēmēja tiesības uz PVN priekšnodokļa atmaksu, it īpaši ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, nav obligāti saistīti un, otrkārt, vai šī saikne kompetentajam valsts iestādēm nerada pienākumu izvairīties no pretrunīgu lēmumu pieņemšanas.

21 Visbeidzot *Finanzgericht Hamburg* jautā, vai sešu mēnešu termiņš, kas pakalpojumu saņēmējam piešķirts, lai iesniegtu pieteikumu par nodokļa atmaksu, un kas saskaņā ar Vācijas tiesību sistēmu pēdējā kalendārā gada beigām, kurā ir radušās tiesības uz atmaksu, būtu jāsamazina vai jāpārtrauc gadījuma, ja nav ticis pieņemts lēmums par pakalpojumu sniedzēja nodokļu situāciju.

22 Šādos apstākļos *Finanzgericht Hamburg* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Sestās direktīvas [...] 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta sestais ievilkums ir interpretējams tādi, ka jēdziens “personāla nodrošinājums [nodrošināšana]” ietver arī pašnodarbinātu personu nodrošināšanu, kuras nav nodarbinātas pie pakalpojumu sniedzēja

uz??m?ja?

2) Vai Sest?s direkt?vas [...] 17. panta [1. punkts, 2. punkta a) apakšpunkts,] 3. punkta a) apakšpunkts, [k? ar?] 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka valsts procesu?laj?s ties?b?s ir j?paredz t?di noteikumi, lai viena un t? paša pakalpojuma aplikšana ar nodokli un nodok?a maks?šanas pien?kums k? pakalpojumu sniedzoš?, t? pakalpojumu sa?emoš? uz??m?ja gad?jum? tiktu nov?rt?ti vien?di ar? tad, ja par katru no abiem uz??m?jiem atbild cita nodok?u p?rvaldes iest?de?

Ja uz otro jaut?jumu tiek atbild?ts apstiprinoši:

3) Vai Sest?s direkt?vas [...] 17. panta [1. punkts, 2. punkta a) apakšpunkts, 3. punkta a) apakšpunkts, k? ar?] 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka termi?š, kur? pakalpojuma sa??m?js var veikt priekšnodok?a atskait?šanu par sa?emtu pakalpojumu, nevar beigties, pirms nav ticis pie?emts pakalpojumu sniedzošajam uz??m?jam saistošs l?mums par aplikšanu ar nodokli un pien?kumu maks?t nodokli?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

23 Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta sestais ievilkums ir interpret?jams t?d?j?di, ka j?dziens “person?la nodrošin?jums [nodrošin?šana]” attiecas ar? uz t?du pašnodarbin?tu personu nodrošin?šanu, kuras nav nodarbin?tas pie pakalpojumu sniedz?ja.

24 Vispirms ir j?nor?da, k? to ir min?jusi ar? gan iesniedz?jtiesa, gan lietas dal?bnieki, kas Tiesai iesnieguši savus apsv?rumus, ka ne Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta sest? ievilkuma formul?jums, ne ar? š?s ties?bu normas daž?do valodu versiju sal?dzinoš? anal?ze ne?auj secin?t, vai pašnodarbin?tas personas var uzskat?t par “person?lu” min?t?s ties?bu normas izpratn?.

25 Tom?r ir j?konstat?, ka atbilstoši ?ener?ladvok?ta izvirz?tajiem iemesliem vi?a secin?jumu 26. un 27. punkt? nevar *a priori* izsl?gt, ka Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta sestais ievilkums, ?emot v?r? t? formul?jumu, neattiektos ar? uz “pašnodarbin?tu” personu nodrošin?šanu.

26 K? tas izriet ar? no past?v?g?s judikat?ras, interpret?jot Savien?bas ties?bu normu, ir j??em v?r? ne tikai t?s teksts, bet ar? t?s konteksts un ar tiesisko regul?jumu, kur? š? norma ir ietverta, izvirz?tais m?r?is (skat. it ?paši 2006. gada 9. marta spriedumu liet? C?114/05 *Gillan Beach*, Kr?jums, l?2427. lpp., 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 9. pant? ir ietverti noteikumi, kas nosaka pakalpojumu sniegšanas nodok?u piesaistes vietu. Š? panta 1. punkt? šaj? sakar? sniegts visp?r?ga rakstura regul?jums, bet t? paša panta 2. punkt? ietverta virkne specifisku nodok?u piesaistes nosac?jumu. Saska?? ar past?v?go judikat?ru šo noteikumu m?r?is ir izvair?ties, pirmk?rt, no konfliktiem kompetences jom?, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodok?iem, un, otrk?rt, ien?kumu neaplikšanas ar nodok?iem visp?r (skat. it ?paši 1996. gada 26. septembra spriedumu liet? C?327/94 *Dudda*, *Recueil*, l?4595. lpp., 20. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Gillan Beach*, 14. punkts, un 2008. gada 6. novembra spriedumu liet? C?291/07 *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, Kr?jums, l?8255. lpp., 24. punkts).

28 T?da Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta sest? ievilkuma interpret?cija,

saska?? ar kuru taj? ietvertais termins “person?ls” attiecas ne tikai uz pak?aut?bas attiec?b?s nodarbin?t?m person?m, bet ar? uz pašnodarbin?t?m person?m, lab?k atbilst š?s direkt?vas 9. pant? ietvert?s kol?ziju normas, kas paredz?ta, lai izvair?tos no dubultas aplikšanas ar nodok?iem un neaplikšanas ar nodok?iem visp?r, m?r?im.

29 Faktiski tikt?l, cikt?l š?da interpret?cija noz?m?, ka past?v tikai viena attiec?go pakalpojumu sniegšanas nodok?u piesaistes vieta, t? ?auj prec?zi izvair?ties no min?t? pakalpojuma dubultas aplikšanas ar nodok?iem vai ar? no t?, ka šis pakalpojums ar PVN netiek aplikts visp?r.

30 Š?da interpret?cija vienk?ršo ar? min?t?s kol?ziju normas piem?rošanu, cikt?l ar to, iev?rojot pakalpojumu sniegšanas vietu, tiek atvieglota noteikumu par nodok?u iekas?šanu piem?rošana un izvair?šanās no nodok?u maks?šanas nov?ršana, t?d?j?di pakalpojumu sa??m?jam nav j?noskaidro, k?das juridisk?s attiec?bas past?v starp pakalpojumu sniedz?ju un nodrošin?to “person?lu”.

31 Turkl?t š?da interpret?cija atbilst tiesisk?s droš?bas principam, jo, padarot pakalpojumu sniegšanas nodok?u piesaistes vietas noteikšanu paredzam?ku, t? atvieglo Sest?s direkt?vas noteikumu piem?rošanu un turkl?t nodrošina uzticamu un atbilstošu PVN iekas?šanu (šaj? zi?? skat. 2011. gada 6. oktobra spriedumu liet? C?421/10 *Stoppelkamp*, Kr?jums, I?0000. lpp., 34. punkts).

32 ?emot v?r? šos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta sestais ievilkums ir interpret?jams t?d?j?di, ka šaj? ties?bu norm? paredz?tais j?dzied “person?la nodrošin?jums [nodrošin?šana]” attiecas ar? uz t?du pašnodarbin?tu personu nodrošin?šanu, kuras nav nodarbin?tas pie pakalpojumu sniedz?ja.

Par otro jaut?jumu

33 Ar savu otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 17. panta 1. punkts, 2. punkta a) apakšpunkts, 3. punkta a) apakšpunkts, k? ar? 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka saska?? ar tiem dal?bvalst?m ir j?piel?go savi procesu?lie noteikumi, lai nodrošin?tu, ka pakalpojuma aplikšana ar nodokli un PVN maks?šanas pien?kums par šo pakalpojumu k? pakalpojumu sniedz?ja, t? pakalpojumu sa??m?ja gad?jum? tiktu nov?rt?ti vien?di ar? tad, ja par katru no tiem atbild cita nodok?u p?rvaldes iest?de.

34 Šaj? zi?? ir j?konstat?, k? to nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, ka Sestaj? direkt?v? nav ietverta neviena ties?bu norma, kur? b?tu tieši paredz?ts, ka dal?bvalst?m b?tu pien?kums veikt prejudici?laj? jaut?jum? min?to pas?kumu.

35 Saska?? ar past?v?go judikat?ru, nepast?vot Savien?bas tiesiskajam regul?jumam šaj? jom?, katras dal?bvalsts ties?bu sist?m? ir j?nosaka kompetent?s tiesas un procesu?lie noteikumi, kam j?nodrošina to ties?bu aizsardz?ba, kuras attiec?gaj?m person?m pieš?ir Savien?bas ties?bas, tom?r, pirmk?rt, šie noteikumi nedr?kst b?t maz?k labv?l?gi par tiem, kas attiecas uz l?dz?g?m valsts rakstura pras?b?m (l?dzv?rt?bas princips), un, otrk?rt, tie nedr?kst padar?t praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu to ties?bu izmantošanu, kas izriet no Savien?bas ties?bu sist?mas (efektivit?tes princips) (skat. it ?paši 1998. gada 17. novembra spriedumu liet? C?228/96 *Aprile, Recueil*, I?7141. lpp., 18. punkts, un 2010. gada 21. janv?ra spriedumu liet? C?472/08 *Alstom Power Hydro*, Kr?jums, I?623. lpp., 17. punkts).

36 Saist?b? ar efektivit?tes principu ir j?nor?da, ka šaj? gad?jum? Tiesai nav neviena pier?d?juma, ar kuru var?tu tikt apšaub?ta t?da tiesisk? regul?juma k? pamatliet? apl?kotais atbilst?ba šim principam.

37 Turpret? tieši iesniedz?jtiesa ir izteikusi šaubas par to, vai š?da situ?cija atbilst efektivit?tes principa pras?b?m. Faktiski, ja valsts procesu?laj?s ties?b?s nav ?pašu noteikumu, pakalpojumu sniedz?ja un min?t? pakalpojumu sa??m?ja ties?b?m – kuras Tiesa ir atzinusi sav? 1989. gada 13. decembra spriedum? liet? C?342/87 *Genius* (*Recueil*, I?4227. lpp.) un kuras ir j?nov?rt? vien?di, ?emot v?r? viena un t? paša pakalpojuma aplikšanu ar nodokli un PVN maks?šanas pien?kumu par šo pakalpojumu, – tiktu at?emta jebk?da lietder?g? iedarb?ba.

38 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka efektivit?tes principu var uzskat?t par p?rk?ptu, ja atkl?jas, ka no Savien?bas ties?b?m izrietošu ties?bu izmantošana nav iesp?jama vai ir p?rm?r?gi sarež??ta.

39 Tom?r neš?iet, ka t? tas b?tu pamatlietas gad?jum?.

40 Pirmk?rt, k? ir nor?d?jis ar? ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 70. punkt?, iepriekš min?tais spriedums liet? *Genius* attiecas vien?gi uz atskait?šanas ties?bu jomu. Taj? netiek lemts par pakalpojumu sniedz?ja vai sa??m?ja iesp?jamaj?m ties?b?m uz to, lai proced?r?, ko uzs?kusi ar PVN apliekam? dar?juma otra puse cit? nodok?u iest?d?, šis pakalpojums tiktu nov?rt?ts – it ?paši saist?b? ar pakalpojuma sniegšanas vietu – t?pat k? attiec?g? pakalpojumu sniedz?ja vai sa??m?ja nodok?u iest?d?.

41 Otrk?rt, ir j?konstat?, ka gan pakalpojumu sniedz?js, gan pakalpojumu sa??m?js, lai aizsarg?tu savas ties?bas, var v?rsties ne tikai administrat?vaj?s iest?d?s, bet ar? PVN jom? kompetentaj?s ties?s, attiec?b? uz kur?m netiek apstr?d?ts, ka t?s b?t?b? ?auj nodrošin?t Sest?s direkt?vas ties?bu normu pareizu un vienveid?gu interpret?ciju, k? ar? piem?rošanu.

42 Savien?bas ties?bu vienveid?gu interpret?ciju un piem?rošanu gala rezult?t? nodrošina prejudici?l? nol?muma tiesved?ba par Savien?bas ties?bu interpret?ciju vai sp?k? esam?bas izv?rt?šanu saska?? ar LESD 267. pantu, ar ko ir ieviesta sadarb?bas sist?ma starp valstu ties?m un Tiesu. No Ties? iesniegtajiem lietās materi?liem neizriet, ka t?ds tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais ne?autu nodrošin?t veism?gu min?to tiesisko sadarb?bu.

43 Tom?r, ja izr?d?tos – pat gad?jum?, ja jaut?jumi par interpret?ciju vai sp?k? esam?bu netiek uzdoti, proti, kompetent?s valsts tiesas nev?ršas Ties? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu par Savien?bas ties?bu interpret?ciju vai sp?k? esam?bas izv?rt?šanu, – ka daž?das dal?bvalsts administrat?v?s iest?des un/vai tiesas sistem?tiski turpina ie?emt atš?ir?gu nost?ju attiec?b? uz viena un t? paša pakalpojuma sniegšanas nodok?u piesaistes vietu k? pakalpojumu sa??m?ja, t? pakalpojumu sniedz?ja gad?jum?, t?d?j?di it ?paši apdraudot nodok?u neitralit?tes principu, var?tu tikt uzskat?ts, ka min?t? dal?bvalsts nav izpild?jusi Sestaj? direkt?v? paredz?tos pien?kumus.

44 Lai ar? Sest?s direkt?vas 17. panta 1. punkt?, 2. punkta a) apakšpunkt?, 3. punkta a) apakšpunkt?, k? ar? 18. panta 1. punkta a) apakšpunkt? nav preciz?ti konkr?ti procesu?li vai citi pas?kumi, kas j?veic, lai nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu un nodok?u neitralit?tes principa iev?rošanu, tom?r š? norma dal?bvalst?m ir saistoša attiec?b? uz sasniedzamo m?r?i, pieš?irot t?m r?c?bas br?v?bu š?du pas?kumu nepieciešam?bas nov?rt?šan?.

45 Š?dos apst?k?os uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 1. punkts, 2. punkta a) apakšpunkts, 3. punkta a) apakšpunkts, k? ar? 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka saska?? ar tiem dal?bvalst?m nav j?piel?go savi procesu?lie noteikumi, lai nodrošin?tu, ka pakalpojuma aplikšana ar nodokli un PVN maks?šanas pien?kums par šo pakalpojumu k? pakalpojumu sniedz?ja, t? pakalpojumu sa??m?ja gad?jum? tiktu nov?rt?ti vien?di ar? tad, ja par katru no tiem atbild cita nodok?u p?rvaldes iest?de. Tom?r saska?? ar šo ties?bu normu dal?bvalst?m ir pien?kums veikt pas?kumus, kas nepieciešami, lai nodrošin?tu

pareizu PVN iekas?šanu un nodok?u neitralit?tes principa iev?rošanu.

Par trešo jautājumu

46 ?emot v?r? uz otro jautājumu sniegto atbildi, uz trešo jautājumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

47 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav pamatlietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 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, 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta sestais ievilkums ir interpret?jams t?d?j?di, ka šaj? ties?bu norm? paredz?tais j?dziens “person?la nodrošin?jums [nodrošin?šana]” attiecas ar? uz t?du pašnodarbin?tu personu nodrošin?šanu, kuras nav nodarbin?tas pie pakalpojumu sniedz?ja;**

2) **Sest?s direkt?vas 77/388 17. panta 1. punkts, 2. punkta a) apakšpunkts, 3. punkta a) apakšpunkts, k? ar? 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka saska?? ar tiem dal?bvalst?m nav j?piel?go savi procesu?lie noteikumi, lai nodrošin?tu, ka pakalpojuma aplikšana ar nodokli un pievienot? v?rt?bas nodok?a maks?šanas pien?kums par šo pakalpojumu k? pakalpojumu sniedz?ja, t? pakalpojumu sa??m?ja gad?jum? tiktu nov?rt?ti vien?di ar? tad, ja par katru no tiem atbild cita nodok?u p?rvaldes iest?de. Tom?r saska?? ar šo ties?bu normu dal?bvalst?m ir pien?kums veikt pas?kumus, kas nepieciešami, lai nodrošin?tu pareizu pievienot?s v?rt?bas nodok?a iekas?šanu un nodok?u neitralit?tes principa iev?rošanu.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.