

ENERĢLADVOKĀTA JANA MAZAKA [JÁN MAZÁK] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 17. jūnijā (1)

Lieta C-291/07

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

pret

Skatteverket

(*Regeringsrätten* (Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļi – PVN – Padomes Direktīvas 77/388/EEK un 2006/112/EK – Pakalpojuma sniegšanas vieta – Konsultāciju pakalpojumi – Valsts fonds, kas veic saimnieciskās un arī cita veida darbības, kuras neietilpst Direktīvu 77/388 un 2006/112 piemērošanas jomā

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Regeringsrätten* (Augstākā administratīvā tiesa) (Zviedrija) lūdz Tiesu interpretēt Sestās PVN direktīvas (2) 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu un 21. panta 1. punkta b) apakšpunktu, kā arī Direktīvas 2006/112 (3) 56. panta 1. punkta c) apakšpunktu un 196. pantu (visi kopā – “strādājošie noteikumi”). Pamata jautājumi attiecas uz fiskālajiem gadiem, attiecībā uz kuriem ir piemērojami Sestās direktīvas noteikumi, un daļēji – uz fiskālajiem gadiem, attiecībā uz kuriem ir piemērojami Direktīvas 2006/112 noteikumi.

2. Šī lieta attiecas uz Zviedrijas fondu, kas veic saimnieciskās, kā arī cita veida darbības un kas vēlas izmantot Dānijas reģistrēta pakalpojumu sniedzēja sniegtos konsultāciju pakalpojumus. Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šis fonds strādājošo noteikumu piemērošanas nolūkā ir uzskatāms par nodokļa maksātāju, kaut arī pakalpojumus tika pilnībā izmantoti tikai saistībā ar to fonda veikto darbību, kura neietilpst Direktīvu piemērošanas jomā.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

3. Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu PVN ir jāmaksā “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas”.

4. Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā ir paredzēts, ka [jūdziens] “nodokļa maksātājs” nozīmē “visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta”. 4. panta 2. punktā ir noteikts, ka “saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības [...]”.

5. Sestās direktīvas 9. pantā, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas vietu, ir noteikts:

“1. 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.

2. 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:

[..]

– konsultantu, inženieru, izpētes biroju, juristu, grāmatvežu un citi līdzīgi pakalpojumi, kā arī datu apstrāde un informācijas piegāde,

[..].”

6. Saskaņā ar Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta b) apakšpunktu PVN ir jāmaksā šādam personām:

“personām, kurām pakalpojumus, kas iekārtoti 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā, sniedz un veic nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārpus Kopienas. Tomēr dalībvalstīs var prasīt, lai par nodokļa samaksu solidāri būtu atbildīgs pakalpojumu sniedzējs”.

7. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu PVN uzliek šādiem darījumiem: “pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalstī teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tirdzniecība”.

8. Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā ir noteikts:

““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp [..] brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. [..]”

9. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punktu:

“Attiecībā uz turpmāk norādītajiem pakalpojumiem, kurus sniedz pakalpojumu saņēmējiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību Kopienā, bet ne pakalpojumu sniedzēja valstī, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz pakalpojumu, vai – ja tādu nav – pakalpojumu saņēmēja pastāvīgās adreses vieta vai parastā dzīvesvieta:

[..]

c) konsultantu, inženieru, konsultantu biroju, juristu, grāmatvežu pakalpojumi un citi līdzīgi

pakalpojumi, k? ar? datu apstr?de un inform?cijas sniegšana;

[..].”

10. Visbeidzot, Direkt?vas 2006/112 196. pant? ir paredz?ts:

“PVN maks? ikviens nodok?a maks?t?js, kas sa??mis 56. pant? min?tos pakalpojumus [..].”

B – *Valsts ties?bas*

11. Atbilstoši *mervärdesskattelagen* (1994:200) (likums par PVN, turpm?k tekst? – “ML”) 1. noda?as 1. pantam PVN ir j?maks? no valst? ?stenot? apgroz?juma, kas g?ts, profesion?l?s darb?bas ietvaros p?rdodot ar nodokli apliekamas preces un pakalpojumus (4).

12. Atbilstoši ML 5. noda?as 7. pantam – noteikti šaj? pant? min?tie pakalpojumi, taj? skait? konsult?ciju pakalpojumi, kurus sniedz cit? dal?bvalst? re?istr?ts pakalpojumu sniedz?js, tiek uzskat?ti par sniegtiem valsts iekšien?, ja to sa??m?js ir komersants, kuram Zviedrij? ir vai nu re?istr?ts uz??mums, vai atrodas past?v?g? iest?de, kurai sniedz pakalpojumu, vai ar? – ja šim komersantam Zviedrij? nav š?das uz??m?jdarb?bas veikšanas vietas vai past?v?gas iest?des – ir vi?a past?v?g? adrese vai parast? dz?vesvieta. Ja ar nodok?iem apliekamu konsult?ciju pakalpojumu valsts iekšien? sniedz?ja ir ?rvalstu sabiedr?ba, tad atbilstoši ML 1. noda?as 2. pantam PVN ir j?maks? pakalpojumu sa??m?jam (5).

13. ML nav defin?ts, kas ir j?saprot ar j?dzienu “komersants”. Saska?? ar ML 4. noda?as 1. pantu “profesion?la darb?ba” ir komercdarb?ba, kuras ietvaros tiek veikti dar?jumi, par kuriem tiek sa?emta atl?dz?ba, kas viena taks?cijas gada laik? p?rsniedz SEK 30 000 [Zviedrijas kronu]. No *inkomstskattelagen* (Likums par ien?kuma nodokli) 13. noda?as 1. panta izriet, ka saimnieciska darb?ba ir ien?kumus nesoša darb?ba, kas tiek veikta neatkar?gi profesion?l?s darb?bas gait?.

II – Fakti, tiesved?ba un prejudici?lais jaut?jums

14. Pamata lieta attiecas uz fondu *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (*Restart* – Padome atbalsta un konsult?ciju sniegšanai no darba atlaistaj?m person?m) (turpm?k tekst? – “TRR”), kuru 1994. gad?, pamatojoties uz kolekt?viem l?gumiem, izveidoja *Svenska Arbetsgivareföreningen* (Zviedrijas uz??mumu konfeder?cija, tagad?jais nosaukums – *Svenskt Näringsliv*) un *Privattjänstemannakartellen* (Priv?tsektor? nodarbin?to darba ??m?ju feder?cija).

15. Atbilstoši TRR stat?tiem t? m?r?i, no vienas puses, ir izmaks?t bezdarba kompens?cijas un veicin?t pas?kumus, lai atvieglotu t?du darba ??m?ju p?rcelšanu jaun? darb?, kuri specifisku iemeslu d?? ir bijuši vai kuriem past?v risks k??t par bezdarbniekiem, un, no otras puses, sniegt padomus un pal?dz?bu sabiedr?b?m, kuras ir vai par kur?m ir ticams, ka t?s nok??s situ?cij?, kur? darb? pie?emts p?rlietu daudz darbinieku, un veicin?t uz??mumu apm?c?bu cilv?kresursu jom?. TRR darb?bas nosac?jumus s?k?k reglament? starp *Svenskt Näringsliv* un *Privattjänstemannakartellen* past?vošs l?gums – *Omställningsavtal* (vienošan?s par nodarbin?t?bas p?reju).

16. Šīs darbības finansē tās nodevas maksājumi, ko izdara darba devji, kuriem ir saistošs minētais līgums, kas atbilst procentuāli daļai no kopējās algas summas, kas tiek izmaksāta darba ņēmējiem, uz kuriem šis līgums attiecas. Darba devējiem, kuriem līgums ir saistošs saskaņā ar “papildu līgumu”, jāmaksā fiksēta ikgadēja nodeva. Papildus darbībām, kuras TRR veic saskaņā ar *Omställningsavtal*, tas ir reģistrēts kā PVN maksātājs attiecībā uz sabiedrību izmantotajiem pakalpojumiem. Tiek minēts, ka darbības, par kurām jāmaksā nodoklis, veido 5 % no TRR veikto darbību kopējā apjoma.

17. TRR vēlas izmantot konsultāciju pakalpojumus, kurus citu starpā sniedz Dānijas reģistrēts pakalpojumu sniedzējs un kuri var tikt izmantoti tikai saistībā ar tām darbībām, kuras TRR veic saskaņā ar *Omställningsavtal*. Lai noskaidrotu, kādas būs pakalpojumu iegādes sekas attiecībā uz nodokļiem, TRR lūdz *Skatterättsnämnden* (Ienākumu nodokļu komisija) sniegt iepriekšēju atzinumu par to, vai darbības, ko tas veic pamatojoties uz *Omställningsavtal*, ir profesionāla rakstura darbības un vai tas ir uzskatāms par komersantu ML 5. nodaļas 7. pantā izpratnē.

18. *Skatterättsnämnden* atbildēja uz šiem jautājumiem ar 2006. gada 3. marta iepriekšēju atzinumu, tajā norādot, ka: i) attiecībā uz darbībām, ko TRR veic, pamatojoties uz *Omställningsavtal*, nevajadzētu uzskatīt, ka tas sniedz pakalpojumus profesionālas darbības ietvaros, bet TRR būtu jāuzskata par ML 5. nodaļas 7. pantā minēto komersantu.

19. TRR iesniedza apelācijas sūdzību par iepriekšējo atzinumu, lūdzot *Regeringsrätten* grozīt iepriekšējo atzinumu un konstatēt, ka TRR nav uzskatāma par ML 5. nodaļas 7. pantā minēto komersantu. *Skatteverket* (Zviedrijas nodokļu administrācija) lūdz, lai *Regeringsrätten* apstiprina iepriekšējo atzinumu.

20. Savas prasības pamatojumam TRR *inter alia* norādīja, ka reģistrācija kā PVN maksātājam pati par sevi nenozīmē, ka reģistrēta persona vienmēr ir jāuzskata par komersantu ML 5. nodaļas 7. pantā izpratnē. Saņemot pakalpojumus saistībā ar darbībām, kas neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, TRR nav komersants minētā noteikuma izpratnē. Atbilstošais Sestās direktīvas noteikums – 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts – neatsaucas uz komersantu, bet gan uz nodokļa maksātāju.

21. *Regeringsrätten* uzskata, ka lietā, kuru tā izskata, ir jāinterpretē Kopienas tiesību jēdzieni “nodokļa maksātājs” un “persona, kam jāmaksā nodoklis”, lai varētu piemērot noteiktus Sestās direktīvas un Direktīvas 2006/112 noteikumus. Iesniedzējtiesa atzīmē, ka Tiesa daudzos spriedumos ir interpretējusi Sestās direktīvas jēdziena “nodokļa maksātājs” nozīmi. Tomēr neeksistē judikatūra par to, kā šis jēdziens ir jāizprot, piemērojot šīs direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu tādā situācijā, kāda tiek aplūkota šajā lietā.

22. Uzskatot, ka attiecīgā Sestās direktīvas un Direktīvas 2006/112 noteikumi ir neskaidri, un konstatējot, ka Tiesa vēl nav izskatījusi šajā lietā izvirzīto jautājumu, *Regeringsrätten* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Sestās direktīvas [...] 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts un 21. panta 1. punkta b) apakšpunkts, kā arī Direktīvas [2006/112] 56. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 196. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nozīmē, ka persona, kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī darbību, kura neietilpst direktīvā piemērošanas jomā, un kas pārņēmusi konsultāciju pakalpojumus no personas, kurai jāmaksā nodoklis citā dalībvalstī, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju, piemērojot minētos pantus, pat tad, ja pakalpojumi tika izmantoti tikai saistībā ar pēdējo minēto darbību?”

23. Rakstveida apsvērumus ir iesnieguši *Skatteverket*, Vācijas, Grieķijas, Itālijas un Polijas valdības, kā arī Komisija. Lietas dalībnieki nav lūguši tiesas spēt, un tā nav arī notikusi.

III – Vērtējums

A – Lietas dalībnieku argumenti

24. *TRR* nav iesniegusi Tiesai rakstveida apsvērumus.

25. Pēc *Skatteverket* domām, saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu un Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punktu netiek prasīts, lai pakalpojums saņem nodokļa maksātājs, kas kā tās rēķojas, vai ka tie ir jāsāņem nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības ietvaros. Turklāt tas, ka, lai piemērotu attiecīgos noteikumus, nav svarīgi, vai pakalpojumu saņēmājs ir vai nav nodokļa maksātājs, atbilst abu Direktīvu mērķiem.

26. *Skatteverket* apgalvo, ka, lai piemērotu attiecīgos noteikumus, nodokļa maksātājs ir jāuzskata par tādū neatkarīgi no tā, kādam mērķim saņemtie pakalpojumi tiek izmantoti. Līdz ar to tās apstākļos, kādos *TRR* izmanto pakalpojumus pamata lietā, ir jāuzskata, ka pakalpojumi tiek sniegti Zviedrijā. Tāpēc tiek prasīts, lai *TRR* deklarē un maksā PVN Zviedrijas valsts kasei. Tādu tādū pakalpojumu, kas nav saistīti ar *TRR* saimniecisko darbību, sniegšana nedod tiesības uz PVN atskaitījumu.

27. Vācijas, Polijas un Grieķijas valdības, kā arī Komisija ir izvirzījušas argumentus ar tādū pašu nozīmi kā *Skatteverket*. Principā tās apgalvo, ka attiecīgie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nozīmē, ka persona, kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī darbību, kas neietilpst Direktīvu piemērošanas jomā, un kas saņem konsultāciju pakalpojumus no personas, kurai jāmaksā nodoklis citā dalībvalstī, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju pat tad, ja pakalpojumi tika izmantoti tikai saistībā ar pārdāto minēto darbību.

28. Tādu Itālijas valdība būtībā apgalvo, ka attiecīgie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nozīmē, ka persona, kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī darbību, kas neietilpst Direktīvu piemērošanas jomā, un kas saņem konsultāciju pakalpojumus no citā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja, ir jāuzskata par šo sniegto pakalpojumu galīgā saņēmēju, ja pakalpojumi tika izmantoti tikai saistībā ar tādām darbībām, kas neietilpst Direktīvu piemērošanas jomā.

B – Vērtējums

29. Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai attiecīgie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nozīmē, ka persona, kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī darbību, kas neietilpst Direktīvu piemērošanas jomā, un kas saņem konsultāciju pakalpojumus no personas, kurai jāmaksā nodoklis citā dalībvalstī, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju pat tad, ja pakalpojumi tika izmantoti tikai saistībā ar pārdāto minēto darbību.

30. Ēmot vērā abu Direktīvu attiecīgo noteikumu gandrīz viendabīgu formulējumu un skaidrības labad, atsaucē šajā gadījumā tiks veikta tikai uz Sesto direktīvu (6).

31. Saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 1. punktu [jādzīens] “nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi veic kādu no 4. panta 2. punktā norādītajām saimnieciskajām darbībām. “Saimnieciska darbība” 4. panta 2. punktā ir definēta kā tāda, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības.

32. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Sestās direktīvas 4. pants nosaka, ka plašu PVN

piemērošanas jomu, aptverot visus ražošanas, tirdzniecības un pakalpojumu sniegšanas posmus (7). Tāpat judikatūrā ir noteikts, ka saskaņā ar Sestās direktīvas mērķi – kas it īpaši paredz izveidot tādā PVN sistēmā, kas ir balstīta uz vienotu “nodokļa maksājuma” definīciju, – šis statuss ir jānovērtē, pamatojoties vienīgi uz šīs direktīvas 4. pantā noteiktajiem kritērijiem (8).

33. Tādējādi Tiesa ir atzinusi, ka persona, kas veic saimniecisku darbību Sestās direktīvas 4. panta nozīmā, ir nodokļa maksātājs pat tad, ja šī saimnieciskā darbība ir tikai papildu darbība (9). Personu saskaņā ar Sestās direktīvas 4. pantu var uzskatīt par nodokļa maksātāju pat tad, ja, kā tas ir *TRR* gadījumā, lielākā daļa saimnieciskās darbības, ko tā veic, neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā.

34. Tiesa spriedumā lietā *Gillan Beach* ir norādījusi, ka “Sestās direktīvas 9. pantā ir ietvertas normas, kas nosaka pakalpojumu sniegšanas nodokļu piesaistes vietu. 9. panta 1. punkts šajā sakarā ir paredzēts vispārīgās regulējums, savukārt 9. panta 2. punkts ir norādītas vairākas specifiskas vietas, kur var tikt sniegti pakalpojumi. Šo noteikumu mērķis ir izvairīties, pirmkārt, no jurisdikcijas konfliktiem, kuri var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, no ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār” (10).

35. Tālāk Tiesa tajā pašā spriedumā norādīja, ka “jāatgādina arī, ka par Sestās direktīvas 9. panta 1. un 2. punkta savstarpējo saistību Tiesa jau ir nospriedusi, ka 9. panta 1. punkts nekādā mērķā nav pārīkš par 9. panta 2. punktu. Katrā konkrētajā gadījumā ir jānoskaidro, vai uz attiecīgo situāciju attiecas kāds no šīs direktīvas 9. panta 2. punkta minētajiem gadījumiem; ja neattiecas neviens gadījums, tad ir jāpiemēro 9. panta 1. punkts” (11).

36. No minētā izriet, ka, tā kā Sestās direktīvas 9. panta 2. punkts nav izņēmums no 9. panta 1. punkta paredzētā noteikuma, to nevar interpretēt šauri.

37. Tāpat Tiesa spriedumā lietā *Gillan Beach* atzina, ka, “interpretējot kādu Kopienas tiesību normu, jāņem vērā ne tikai tās formulējums, bet arī konteksts un ar tiesisko regulējumu, pie kura šī norma pieder, sasniedzamie mērķi” (12). Tādējādi saskaņā ar Tiesas norādīto ir jāņem vērā, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkts ir kolēzijs norma, kas nosaka vietu, kur pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli, un līdz ar to ierobežo dalībvalsts kompetenci. Šeit es atzīmēju, ka no tā izriet, ka “konsultāciju pakalpojumu” jēdziens ir Kopienas tiesību jēdziens, kas ir jāinterpretē vienveidīgi, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokli vai no neaplikšanas ar nodokli (13).

38. Jāatzīmē, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā nav precizēts, vai nodokļa maksātājam pakalpojumi ir jāsaņem savas saimnieciskās darbības ietvaros (14): šajā sakarā minētajā noteikumā nekas neliecina, ka šādam faktam ir kāda nozīme attiecībā uz šā noteikuma piemērošanu.

39. Taču, kā pamatoti atzīmē iesniedzītāja, Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts ir skaidri noteikts, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas “kā tās rēķojas”. Turklāt Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts ir skaidri paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli, ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti citā darbībā, kas ir aplikama ar nodokli (15).

40. Tomēr, lai arī Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 17. panta 2. punkts ir minēti konkrēti norāde uz nodokļa maksātāju, kas “kā tās rēķojas”, vai uz pakalpojumiem, kas tiek izmantoti ar nodokli aplikamu darbību sakarā, šīs direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā nav šādas konkrētas norādes. Manuprāt, nekādā gadījumā nevar uzskatīt, ka Kopienas likumdevējs ir aizmirsies minēt šādu norādi. Drīzāk tas, ka 9. panta 2. punkts nav nekāds norādes uz saimniecisku darbību, uz nodokļa maksātāju, kas kā tās rēķojas, vai uz ar nodokli aplikamiem darbībām, nozīmē, ka, lai noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu, fakts, ka klients

papildus veic arī tādās darbībās, kas neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, nav šķērslis minētā noteikuma piemērošanai (16).

41. Turklāt attiecīgo noteikumu iepriekš minētā interpretācija atbilst (noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu) vienkrāšas izpildes, nodokļu iekasēšanas un izvairēšanas no nodokļu maksēšanas novērēšanas interesēm (17). Patiešām, kā to pamatoti atzīmē *Skatteverket*, ja sniegto pakalpojumu saņēmējam būtu jābūt nodokļa maksētājam, kas kā tās rēķojas, vai, ja pakalpojumi būtu jāizmanto ar nodokli apliekamu darbījumu sakarā, tad gan uzņēmumiem, gan dalībvalstu nodokļu iestādēm daudzās gadījumos būtu daudz grūtāk noteikt pakalpojumu sniegšanas vietu (18).

42. Turklāt par šādās attiecīgo noteikumu interpretācijas praktiskumu (19) jāatzīmē, ka gadījumā, kad persona saņem konsultāciju pakalpojumus, nodoklis tiek piemērots brīdā, kad šā persona dalībvalsts, kurā tā ir reģistrēta, nodokļu pārvaldē iesniedz PVN deklarāciju. Kā nodokļa maksātājam šai personai jau pirms tam ir jābūt reģistrētai attiecīgajā dalībvalstī, lai tā varētu iesniegt PVN deklarāciju. Turklāt, ja minētie pakalpojumi tiek izmantoti šā pakalpojumu saņēmēja saimnieciskajā darbībā, tas var izmantot savas tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli. Savukārt pakalpojumu sniedzējam ir jāpierāda vien tas, ka pakalpojumu saņēmējs ir nodokļa maksātājs (20).

43. Visbeidzot, šādu attiecīgo noteikumu interpretāciju nosaka arī tiesiskās drošības princips, jo komersantiem ir jābūt iespējai paredzēt noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietu. Paši precīzi šis princips ir jāpiemēro tiesiskajiem regulējumiem, kuri var radīt finansiālas sekas, proti, tā, lai personas var identificēt savus pienākumus, kas izriet no šiem tiesiskajiem regulējumiem (21).

44. Turklāt šādai interpretācijai vajadzētu mazināt komersantiem, kuri darbojas iekšējā tirgū, uzlikto pienākumu nastu, un tādējādi tiktu atvieglota preču un pakalpojumu brīva aprīte, kas, atgādināšu, ir viens no kopējās PVN sistēmas galvenajiem mērķiem (22).

45. Pirms secinājuma izdarēšanas, es vēlētos īsi norādīt, ka, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, šāiet, ka, interpretējot attiecīgos noteikumus (23), Itālijas valdība nav pienācīgi ņēmusi vērā šo noteikumu mērķi.

46. Visbeidzot, attiecībā uz Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta b) apakšpunktu, kas ir minēts arī uzdotajā jautājumā, pietiek atgādināt, ka šajā noteikumā ir minēts tikai tas, ka PVN ir jāmaksā personām, kurām pakalpojumus, kas iekāuti Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā, sniedz un veic nodokļa maksātājs, kurš rezidē valstīs. Tādējādi, ja ir izpildēti Sestās direktīvas 4. pants, kā arī 21. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētie nosacījumi, šādam pakalpojumu saņēmējam ir jāmaksā PVN par iegādātajiem pakalpojumiem neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav saistēti tikai ar tādā darbību, kas neietilpst Direktīvu piemērošanas jomā.

IV – Secinājumi

47. Līdz ar to es uzskatu, ka Tiesai uz *Regeringsrätten* uzdoto jautājumu būtu jāsniedz šāda atbilde:

Lai noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu, 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts un 21. panta 1. punkta b) apakšpunkts 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, un 56. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 196. pants Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī

darb?bu, kas neietilpst Direkt?vu piem?rošanas jom?, un kas p?rk konsult?ciju pakalpojumus no personas, kurai j?maks? nodoklis cit? dal?bvalst?, ir j?uzskata par nodok?a maks?t?ju, piem?rojot min?tos noteikumus, pat tad, ja pakalpojumi tika izmantoti tikai saist?b? ar p?d?jo min?to darb?bu.

1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 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.) (turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

3 – Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?va 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.) (turpm?k tekst? – “Direkt?va 2006/112”). Abas kop? – Sest? direkt?va un Direkt?va 2006/112 – turpm?k tekst? tiks sauktas “Direkt?vas”. Ar 2007. gada 1. janv?ri Sest? direkt?va tika atcelta un aizst?ta ar Direkt?vu 2006/112.

4 – Noteikums paredz?ts Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta ieviešanai.

5 – Ar ?iem noteikumiem tika ieviestas Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apak?punkta un 21. panta 1. punkta b) apak?punkta atbilsto?s da?as.

6 – B?t?b? Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkts, 4. pants, 9. panta 2. punkta e) apak?punkts un 21. panta 1. punkta b) apak?punkts atbilst attiec?gi Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punktam, 9. pantam, 56. panta 1. punkta c) apak?punktam un 196. pantam.

7 – Skat. *inter alia* 1990. gada 4. decembra spriedumu liet? C?186/89 *van Tiem* (*Recueil*, I?4363. lpp., 17. punkts), 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (*Recueil*, I?6729. lpp., 42. punkts) un 2005. gada 21. apr??a spriedumu liet? C?25/03 *HE* (Kr?jums, I?3123. lpp., 40. punkts).

8 – Skat. iepriek? min?to spriedumu liet? *HE*, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

9 – Turpat, 42. punkts.

10 – Skat. 2006. gada 9. marta spriedumu liet? C?114/05 *Gillan Beach* (Kr?jums, I?2427. lpp., 14. punkts), kur? ir atsauce uz 1985. gada 4. j?lija spriedumu liet? 168/84 *Berkholz* (*Recueil*, 2251. lpp., 14. punkts), 1996. gada 26. septembra spriedumu liet? C?327/94 *Dudda* (*Recueil*, I?4595. lpp., 20. punkts), 1997. gada 6. marta spriedumu liet? C?167/95 *Linthorst, Pouwels en Scheres* (*Recueil*, I?1195. lpp., 10. punkts) un 2005. gada 12. maija spriedumu liet? C?452/03 *RAL (Channel Islands)* u.c. (Kr?jums, I?3947. lpp., 23. punkts).

11 – Skat. iepriek? min?to spriedumu liet? *See Gillan Beach*, 15. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

12 – Turpat, 21. punkts, kur? ir atsauce uz 2005. gada 7. j?nija spriedumu liet? C?17/03 *VEMW* u.c. (Kr?jums, I?4983. lpp., 41. punkts).

13 – Attiec?b? uz j?dzienu “I?dz?gas darb?bas” skat. iepriek? min?to spriedumu liet? *Gillan Beach*, 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra. Attiec?b? uz “rekl?mas pakalpojumiem” skat. Tiesas 1993. gada 17. novembra spriedumu liet? C?68/92 Komisija/Francija (*Recueil*, I?5881. lpp., 14. punkts), 1993. gada 17. novembra spriedumu liet? C?73/92 Komisija/Sp?nija (*Recueil*, I?5997. lpp., 12. punkts) un ?ener?ladvok?ta D?eikobsa [*Jacobs*] secin?jumu spriedumam liet? C?108/00 *SPI* (2001. gada 15. marta spriedums, *Recueil*, I?2361. lpp.) 14. punktu.

14 – Tas ir, ar nodok?iem apliekamas darb?bas.

15 – Skat. Tiesas 2005. gada 2. jūnija spriedumu lietā C-378/02 WZV (Krājums, I-4685. lpp., 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 – Es gribētu piebilst, ka jau izriet no iepriekš minētā, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta mērķis atšķiras no 2. panta 1. punkta un 17. panta 2. punkta mērķiem.

17 – Ēmot vārā manis sniegto attiecīgo noteikumu interpretāciju, gadījumā, ja pastāv šaubas attiecībā uz izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku, atgādināšu, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 21. pantu un 22. panta 7. punktu dalībvalstu nodokļu iestādes var veikt nepieciešamos pasākumus, lai novērstu šādu risku. Šajā sakarā skat. iepriekš 10. zemesvētras piezīmē minēto spriedumu lietā *Dudda*, 32. punkts.

18 – Tāpat es piekrītu, ka, ja pretēji manai iepriekš minētajai interpretācijai tiktu uzskatīts, ka no attiecīgajiem noteikumiem patiešām izriet šādas prasības, tad gadījumos, kad pakalpojumi tiek saņemti saistībā ar abu kategoriju darbībām, kuras veic *TRR*, tiktu negatīvi ietekmētas noteikumu vienrāsā izpildes un vieglas nodokļu iekasāšanas intereses. Attiecīgajos noteikumos nav nekādas norādes uz to, ka proporcionāli pareizi tie būtu jāpiemēro.

19 – Šis jautājums ir cieši saistīts ar vienu no jautājumiem iepriekšējā punktā. Ja nodokļu jurisdikcijas noteikšana ir pārāk sarežģīta, tad pastāv iespēja izvairīties no nodokļu piemērošanas darījumiem, kas parasti ir apliekami ar nodokļiem.

20 – Šāda sistēma, ka pamatoti atgādinā *Skatteverket*, ļauj tādā pakalpojumu kā konsultāciju pakalpojumi sniedzējam izvairīties no reģistrāšanās kā PVN maksātājam katrā dalībvalstī, kurā ir reģistrēti tā klienti.

21 – Šajā sakarā skat. ģenerālvokāta Fenelija [*Fennelly*] secinājumu iepriekš 10. zemesvētras piezīmē minētajam spriedumam lietā *Dudda* 32. punktu, kurā ir minēta atsauce uz 1990. gada 13. marta spriedumu lietā C-30/89 Komisija/Francija (*Recueil*, I-691. lpp., 23. punkts), kā arī ģenerālvokāta Kosmas [*Cosmas*] secinājumu lietā C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien* (1996. gada 2. maija spriedums, *Recueil*, I-2395. lpp.) 12. punktu.

22 – Lietā, kuru izskata iesniedzējtiesa, attiecīgie fakti radās, pirms bija stājusies spēkā Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīva 2008/8/EK, ar kuru tika grozīta Direktīva 2006/112/EK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV L 44, 11.–22. lpp.). Direktīvas 2008/8 2. pantā ir paredzēts, ka no 2010. gada 1. janvāra Direktīvas 2006/112 43. pants tiks grozīts šādi – “Piemērojot noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietu: 1) nodokļa maksātāju, kas veic arī darbības vai darījumus, kurus neuzskata par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par ko var uzlikt nodokli, saskaņā ar 2. panta 1. punktu *uzskata par nodokļa maksātāju attiecībā uz visiem tam sniegtajiem pakalpojumiem*” (pievienots slīpraksts).

23 – Skat. šo secinājumu 28. punktu.