

ENERGIALADVOKATA JANA MAZAKA [JÁN MAZÁK]

SECINĀJUMI,

sniegti 2011. gada 28. jūnijā (1)

Lieta C-218/10

**ADV Allround Vermittlungs AG, kas atrodas likvidācijas procesā,
pret**

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(Finanzgericht Hamburg (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta interpretācija – Personāla nodrošināšana – Autovadītāju, kuri nav nodarbināti pie pakalpojumu sniedzēja, nodrošināšana – Pakalpojumu sniegšanas vieta – Atmaksa

I – Ievads

1. Ar 2010. gada 20. aprīļa rīkojumu, kas Tiesā saņemts 2010. gada 21. jūlijā, *Finanzgericht Hamburg* [Hamburgas Finanšu tiesa] (Vācija) saskaņā ar LESD 267. pantu ir iesniegusi Tiesai prejudiciālos jautājumus par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (2) (turpmāk tekstā – “Sesto direktīva”).
2. Lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp likvidāmo *ADV Allround Vermittlungs AG* (turpmāk tekstā – “*ADV Allround*”) un *Finanzamt Hamburg-Bergedorf* [Hamburgas-Bergedorfas nodokļu pārvaldi] saistībā ar strīdu par pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) par 2005. gadu, ņemot vērā pakalpojuma – kas ir pašnodarbinātu kravas automašīnas vadītāju nodrošināšana klientiem – sniegšanas vietu.
3. Ar saviem jautājumiem iesniedzītāja būtībā vēlas noskaidrot, vai Sesto direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka “personāla nodrošinājums [nodrošināšana]” ietver arī tādus pašnodarbinātu personu nodrošināšanu, kuras nav nodarbinātas pie pakalpojuma sniedzēja.

4. Otrkārt, tūvuļi noskaidrot, vai saskaņā ar Sestās direktīvas normām valsts procesuālajās tiesībās ir jāparedz tieši noteikumi, lai viens un tas pats darījums, kas šajā gadījumā ir pakalpojumu sniegšana, PVN iekasšanas ietvaros tiktu novērtēts vienādi gadījumos, kad nodokļa maksātājs ir pakalpojuma sniedzējs un kad nodokļa maksātājs ir pakalpojuma saņēmējs, un tūvuļi noskaidrot termiņu, kurā pakalpojuma saņēmējs var veikt priekšnodokļa atskaitēšanu par saņemtu pakalpojumu.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Sest? direkt?va

5. Sestās Direktīvas 9. pantā, kura nosaukums ir “Pakalpojumu sniegšana”, ciktāl tam ir nozīme, 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. Tom?r:

$$[..]$$

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 reģistrējies 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:

$$[..]$$

– person?la nodrošin?jums [nodrošin?šana],

[. . .]

6. Sest?s direkt?vas 17. pant?, kura nosaukums ir “Atskait?šanas ties?bu izcelsme un darb?bas joma”, cikt?l tam ir noz?me, ir noteikts:

“[.]

2. Ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

a) [PVN], kas 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;

$$[..]$$

3. Dal?bvalstis pieš?ir katram nodok?a maks?t?jam ar? 2. punkt? min?t?s pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šanas vai atmaks?juma ties?bas, cik?l š?s preces un pakalpojumus izmanto š?djem m?r?iem:

a) darījumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punkta minētajām saimnieciskajām darbībām, kuras veiktas citā valstī un kurām būtu tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, ja tās notiktu šīs valsts teritorijā;

[..].”

B – *Piemērojams valsts tiesību normas*

7. *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā – “*UStG*”) līdz 2009. gada 31. decembrim piemērojams redakcijas 3.a pants, kurš attiecas uz citu pakalpojumu sniegšanas vietu un ciktā tam ir nozīme, ir paredzēts:

“1) punkta pirmais teikums:

Saskaņā ar 3.b un 3.f pantu, citi pakalpojumi tiek sniegti vietā, no kuras uzņēmums vada savu uzņēmumu.

[..]

3) punkta pirmais teikums:

Ja kāda no 4. punkta minēto citu pakalpojumu saņēmējiem ir uzņēmums, citi pakalpojumi, izņemot pirmajā punktā paredzēto, tiek sniegti vietā, kur atrodas pakalpojuma saņēmēja uzņēmums.

[..]

4) Citi pakalpojumi 3) punkta izpratnē ir: [..] 7. apakšpunkts – personāla nodrošināšana.

[..]”

III – Faktiskie apstākļi, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

8. Atbilstoši līgumam sniegt prejudiciālu nolikumu, *ADV Allround* uzņēmums, kas ir aplūkots gads, sastāvja no pašnodarbinātu kravas automašīnas vadītāju nodrošināšanas pārvadājumu firmām Vācijā un Itālijā (Dienvidtirol).

9. Šajā ziņā ar vadītājiem tika nosūtīti rakstiski līgumi, saukti par “starpnieku līgumiem”. Pārvadājuma uzņēmumi pakalpojumus pasūtīja, katrā gadījumā vēršoties pie *ADV Allround* pa telefonu.

10. Vadītāji izrakstīja *ADV Allround* rēķinu par darbu, kas sastāvja no pārvadājuma firmas nodotās kravas automašīnas vadīšanas, un *ADV Allround* sagatavoja rēķinu pārvadājuma firmai par vadītāju nodrošināšanu, piemērojot cenas starpību no 8 % (ilgākiem pasūtījumiem) līdz 20 % (atsevišķiem pasūtījumiem).

11. Sākotnēji rēķinos, ko *ADV Allround* izrakstīja tādēļ klientiem, kas vācjas k? šajā gadījumā ir Itālijas pārvadājuma firmas, nebija iekļauts apgrozījuma nodoklis, jo tās uzskatīja, ka attiecīgais pakalpojums bija “personāla nodrošināšana” *UStG* 3.a panta 4) punkta 7) apakšpunkta nozīmē un ka pakalpojuma sniegšanas vieta un līdz ar to arī nodokļa uzlikšanas vieta bija Itālija, kur bija reģistrēti šie pakalpojuma saņēmēji.

12. 2006. gada 3. jūlija pārraudes ziņojumā, kas tika sastādīts pēc *ADV Allround* apgrozījuma nodokļa maksājumu pārbaudes attiecībā uz 2005. gada pirmajiem trim ceturkšņiem, *Finanzamt Hamburg-Bergdorf* izteica viedokli, ka “personāla nodrošinājums [nodrošināšana]”

iepriekš minētās normas nozīmē ietver tikai savu darba ūmju nodošanu kā daļu un tādēļ pakalpojuma sniegšanas vieta bija tā, kur *ADV Allround* vadīja savu uzņēmumu, proti, Vācija.

13. Rezultātā *ADV Allround* turpmāk ar Itālijas partneriem izrakstīja rēķinus, kuros bija iekļauts tolaik 16 % apgrozījuma nodoklis. Turklāt tā par visiem 2005. gadā sniegtajiem pakalpojumiem izrakstīja labotus rēķinus, kuros bija norādīts apgrozījuma nodoklis, uzskatot, ka Itālijas partneriem apgrozījuma nodoklis tiks atmaksāts, tādēļ darījumu aplikšana ar nodokli Vācijā, neskatoties uz papildu administratīvajām formalitātēm, kas saistītas ar nodokļu atgriešanas procesu, būs ekonomiski neitrāla.

14. Tomēr *Bundeszentralamt für Steuern* [Federālās Centrālās nodokļu administrācija], kas ir atbildīga par priekšnodokļa atmaksāšanas pieteikumiem, viedoklis atšķiras no *Finanzamt Hamburg-Bergdorf* viedokļa, uzskatot, ka *UstG* 3.a panta 4. punkta 7. apakšpunktā minētais jēdziens attiecas uz tādā vadītāju nodrošināšanu, kā šajā gadījumā aplūkotie. Atbilstoši šim viedoklim, šie darījumi nebija aplikami ar nodokli Vācijā, apgrozījuma nodoklis vēlāk labotajos rēķinos bija norādīts nepareizi, bet nepareizi norādītais apgrozījuma nodokļa atmaksā nebija pieļaujama. Visi katra klienta iesniegtie pieteikumi par apgrozījuma nodokļa atmaksu tika noraidīti.

15. Tā rezultātā Itālijas klienti atteicās turpināt prasītājai maksāt rēķinā papildu iekļauto apgrozījuma nodokli. *ADV Allround* tajā laikā nevarēja atgriezties tirgū saviem klientiem noteikt par 16 % lielākas cenas bez priekšnodokļa atskaitēšanas iespējas, tādēļ tai nācās faktiski maksāt apgrozījuma nodokli. Tā kā tās peļņas daļa bija no 8 % līdz 20 %, prasītāja beidza savu uzņēmējdarbību un tagad atrodas likvidācijas procesā.

16. *Finanzgericht Hamburg*, kura izskatīja šo lietu, noteica, pirmkārt, ka nav skaidrs, vai jēdziens "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]", kas ir lietots gan Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā, gan *UstG* 3.a panta 4. punkta 7. apakšpunktā, ar ko minētā Sestās direktīvas norma ir ieviesta Vācijas tiesībās, attiecas vienīgi uz pakāutābas attiecības nodarbinātām personām, proti, darba ūmjiem, vai arī uz tādām pašnodarbinātām personām kā šajā gadījumā, proti, kravas automašīnas vadītājiem. Tā tomēr norādīja, ka, ņemot vērā Sestās direktīvas mērķi, kas ir atvieglot pakalpojumu sniegšanu Eiropas iekšējā tirgū, grūtības, kas rodas praksē, nošķirot darba ūmju no pašnodarbinātās personas un nodrošinot pakalpojumu saņēmēju ar atbilstošu pierādījumu šajā ziņā, liek domāt, ka pašnodarbinātu personu nodrošinājums ietilpst jēdzienā "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]".

17. Otrkārt, tā kā aplikšana ar nodokli un nodokļa maksāšanas pienākums, no vienas puses, un tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, no otras puses, saskaņā ar iesniedzējtiesas viedokli ir jūzskata par materiāli saistītiem jēdzieniem, tai rodas jautājums, vai un kādā veidā šīs saistības materiālās tiesības ir jāatpoguļo procesuālās tiesībās, it īpaši, vai šīs saikne starp aplikšanu ar nodokli un nodokļa atskaitēšanu attiecībā uz to pašu darījumu nozīmē, ka būtā jāizvairās no lēmumiem, kas pēc būtības ir pretrunīgi, un ja tā, tad kā tas būtā sasniedzams.

18. Treškārt, tā norādīja, ka Tiesa vēl nav lēmusi par Vācijas tiesības paredzēto termiņu, kurā pakalpojumu saņēmējs var iesniegt pieteikumu par nodokļu atmaksu un kurš ir tikai seši mēneši pēc tā kalendārā gada beigām, kurā ir radušās tiesības uz atmaksu. Nav skaidrs, vai atbilstoši Sestajai direktīvai un tiesiskās drošības un efektivitātes principiem šis termiņš var beigties pirms tiek pieņemts pakalpojumu sniedzēja saistošs lēmums par aplikšanu ar nodokli un pienākumu maksāt nodokli.

19. ņemot vērā šo priekšvēsturi, *Finanzgericht Hamburg* apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1. Vai Padomes 1977. gada 17. maija Sestās Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā – “Direktīva 77/388”), 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta sestais ievilkums (vēlāk – Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu līdz 2009. gada 31. decembrim spēkā esošajai redakcijai (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”) 56. panta 1. punkta f) apakšpunkts) ir interpretējams tā, ka jādziens “personāla nodrošinājums [nodrošināšana]” ietver arī pašnodarbinātu personu nodrošināšanu, kuras nav nodarbinātas pie pakalpojumu sniedzēja uzņēmuma?”

2. Vai Direktīvas 77/388 17. panta 1. punkts, 2. punkta a) apakšpunkts, 3. punkta a) apakšpunkts, 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts (šobrīd – Direktīvas 2006/112 167. pants, 168. panta a) punkts, 169. panta a) punkts, 178. panta a) punkts) ir interpretējami tā, ka valsts procesuālajās tiesībās ir jāparedz tādi noteikumi, lai viena un tā paša pakalpojuma aplikšana ar nodokli un nodokļa maksāšanas pienākums kā pakalpojumu sniedzēja, tā pakalpojumu saņēmēja uzņēmuma gadījumā tiktu novērtēti vienādi arī tad, ja par katru no abiem uzņēmumiem atbild cita nodokļu pārvades iestāde?

Ja uz otro jautājumu tiek atbildēts apstiprinoši:

3. Vai Direktīvas 77/388 17. panta 1. punkts, 2. punkta a) apakšpunkts, 3. punkta a) apakšpunkts, 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts (šobrīd – Direktīvas 2006/112 167. pants, 168. panta a) punkts, 169. panta a) punkts, 178. panta a) punkts) ir interpretējami tā, ka termiņš, kurā pakalpojuma saņēmējs var veikt priekšnodokļa atskaitēšanu par saņemtu pakalpojumu, nevar beigties pirms nav ticis pieņemts pakalpojumu sniedzējam uzņēmumam saistošs lēmums par aplikšanu ar nodokli un pienākumu maksāt nodokli?”

IV – Juridiskais vērtējums

A – Pirmais jautājums

20. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tā, ka jādziens “personāla nodrošinājums [nodrošināšana]” attiecas arī uz tādā pašnodarbinātu personu nodrošināšanu, kuras nav nodarbinātas pie šā pakalpojumu sniedzēja.

1) Lietas dalībnieku galvenie argumenti

21. Vācijas valdība un Eiropas Komisija šajā procesā iesniedza rakstiskus apsvērumus. Papildus šīm lietās dalībniecēm ADV *Allround* bija pārstāvēta 2011. gada 30. marta tiesas sēdē.

22. Vācijas valdība un Komisija uzskata, ka Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā minētais jādziens “personāla nodrošinājums [nodrošināšana]” neietver tādā pašnodarbinātu personu nodrošināšanu, kuras nav nodarbinātas pie pakalpojumu sniedzēja uzņēmuma, un ka tā, tā, tā pirmo jautājumu ir jāatbild noliedzīgi.

23. Minētās lietas dalībnieces būtībā apgalvo, ka jādziens “personāls” pārsvarā attiecas uz darba ņēmējiem, kuri ir nodarbināti pie pakalpojumu sniedzēja. Šādu interpretāciju apstiprina fakts, ka minētais jādziens līdzīgā nozīmē ir lietots Sestās Direktīvas 5. panta 6. punkta, 6. panta 2. punkta un 13. panta A. punkta k) apakšpunktā, kuri ir jāinterpretē vienvērtīgi, kā arī citās Eiropas Savienības (turpmāk tekstā – “ES”) tiesību jomās. Turklāt Sestās Direktīvas 9. panta jēga un mērķis tiktu apšaubīti, ja jādziens “personāla nodrošinājums [nodrošināšana]” būtu jāsaprot

tādējādi, ka tas ietver arī pašnodarbinātās personas.

24. Turpretī *ADV Allround* apgalvo, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši. *ADV Allround* uzskata, ka viedoklis, saskaņā ar kuru Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts attiecas arī uz pašnodarbinātām personām, pārsvarā ir pamatots it īpaši ar tiesisko drošību un praksi saistītiem apsvērumiem. Tā apgalvo, ka minētā interpretācija varētu izraisīt manipulāšanu un nodokļu nemaksāšanu no pakalpojuma sniedzēja puses.

2) Vērtējums

25. Vispirms ir jāatzīst, ka tikai gramatiska Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta interpretācija nešā ietī izšķirošais faktors, lai noteiktu, vai šajā normā minētais "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]" ietver šajā gadījumā aplūkoto pašnodarbināto personu nodrošināšanu.

26. Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, ka vismaz dažās valodu versijās Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā ir izmantots plašāks "personāla" jēdziens vai atbilstoši jēdzieni (piemēram, vācu valodā "*Personale*", franču valodā "*personnel*", spāņu valodā "*personal*"), tādēļ šaurāku jēdzienu vietā kā "darbinieks" vai "darba ņēmējs", un ka līdz ar to plašāks jēdziens obligāti neietver personas, kas atrodas darba pakāutības attiecībās.

27. Otrkārt, pretī viedoklim, ar kuru gan Komisija, gan Vācijas valdība, šā ietī, pamato savus argumentus, nekādā ziņā turklāt nav skaidri noteikts, ka jēdziens "personāls" vairāk attiektos uz attiecībām starp pakalpojumu sniedzēju un nodrošinātājam personām, nekā uz attiecībām starp šām personām un pakalpojumu saņēmēju. Citiem vārdiem, Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā minētais "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]" obligāti nenozīmē pakalpojumu, kura ietvaros nodokļa maksātājs nodod citas personas rīcībā savu personālu, bet šāda pakalpojuma galvenā iezīme, visticamāk, slēpjas faktā, ka šā cita persona tiek nodrošināta ar personālu vai darba spēku, neskatoties uz līgumisko attiecību raksturu, kas saista pakalpojuma sniedzēju un nodrošinātās personas.

28. Tāpat ir jānorāda, ka Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā minētais jēdziens "personāls" ne vienmēr nozīmē to pašu, ko gadījumos, kad tas ir lietots šīs direktīvas citās normās, un vēl jo mazāk tad, kad tas ir lietots citos Eiropas Savienības tiesību aktos, ņemot vērā katra noteikuma īpašo kontekstu, kādā šis jēdziens tiek lietots.

29. Tātad Sestās Direktīvas 5. panta 6. panta 2. punkta normas, kurās ir ietverts vārds "personāls" un kuras šajā ziņā min Komisija, ir izstrādātas tā, lai nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļa maksātājiem, kas preces vai pakalpojumus lieto savām vai sava personāla privātām vajadzībām, un gala patērētājiem (3), bet Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkts pieder pie tādām normām, kuru mērķis ir īsti atšķirīgs, proti, tās vietas noteikšana, kuru uzskata par pakalpojuma sniegšanas vietu.

30. Tādēļ turpinājumā ir jāizvērtē, vai Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts, ņemot vērā šā noteikuma kontekstu un tiesiskā regulējuma, kurā tas ietilpst, mērķus (4), ir interpretējams tādējādi, ka tāda pašnodarbinātu personu nodrošināšana, kā šajā lietā aplūkots, nozīmē arī "personāla nodrošinājumu [nodrošināšanu]", kas ir pieliekama ar nodokli valstī, kurā ir reģistrēts pakalpojumu saņēmējs.

31. Vispirms ir jātīrīta, ka Sestās Direktīvas 9. pants ietver normas, saskaņā ar kurām nodokļu mērķiem tiek noteikta vieta, kuru uzskata par pakalpojumu sniegšanas vietu un kuru mērķis ir novērst konfliktus kompetences jomā, kas var izraisīt dubultu aplikšanu ar nodokļiem vai ienākumu neaplikšanu ar nodokļiem vispār (5).
32. Šajā ziņā 9. panta 1. punkts attiecībā uz šo jomu ir noteikta vispārējā norma, saskaņā ar kuru par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur pakalpojumu sniedzējs ir reģistrēts (6).
33. Jānorāda, ka šī norma pati par sevi ir atkarīga no stingrās teritorialitātes principa, un, kā Tiesa ir noteikusi, tā ir fikcija, jo būtībā labad (7) pakalpojums tiek uzskatīts par sniegtu tur, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, neskatoties uz vietu, kur pakalpojums faktiski tiek sniegts (8).
34. Tomēr, ja attiecībā uz pašiem pakalpojumiem likumdevējs ir atzinis par nepiemērotu normu, saskaņā ar kuru pakalpojumi tiek sniegti, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkts ir minēti vairāki paši gadījumi, kuros par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur klients ir reģistrējis savu uzņēmumu, vai kur tam ir pastāvīga iestāde (9).
35. Attiecībā uz Sestās Direktīvas 9. panta 1. un 2. punkta savstarpējo saistību vāļ ir jātīrīta, ka Tiesa ir konsekventi atzinusi, ka 1. punkts nekādā ziņā nav prioritārs salīdzinājumā ar 9. panta 2. punktu, kas nozīmē, ka pārdotā minētā norma nav izņēmums no šauras interpretācijas (10).
36. Drīzāk katrā tādā situācijā kā šajā gadījumā, kad nodokļa maksātāji, kas atrodas ārvalstīs, tiek nodrošināti ar pašnodarbinātiem kravas automašīnas vadītājiem, ir jāizvērtē, vai uz šo situāciju attiecas viens no Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta minētajiem gadījumiem, proti, šajā gadījumā Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā paredzētais "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]". Pretējā gadījumā minētā situācija ietilpst Sestās Direktīvas 9. panta 1. punkta piemērošanas jomā (11).
37. Šajā ziņā, pirmkārt, ir jānorāda, ka Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta vispārīgais mērķis saskaņā ar tās preambulas 7. apsvērumu ir izveidot pašu sistēmu pakalpojumiem, ko cits citam sniedz nodokļa maksātāji, ja izmaksas ir iekāutas par cenu (12).
38. Runājot par šo plašāko mērķi, izmaksas, kas saistītas ar personāla nodrošināšanu, kas šajā gadījumā ir kravas automašīnu vadītāju nodrošināšana, ir iekāutas pakalpojuma saņēmēja pārdoto cenu vai pakalpojumu cenu (13), ja nodrošinātais personāls ir nodarbināts pie pakalpojumu sniedzēja, vai kā šajā gadījumā – nodrošinātas tiek pašnodarbinātas personas, kuras ar pakalpojumu sniedzēju saista vienīgi starpnieka līgumi.
39. Otrkārt, lai arī pašā Sestajā Direktīvā nav minēts pašais mērķis, kādā personāla nodrošināšana ir ietverta šīs direktīvas 9. panta 2. punkta minēto pakalpojumu kategorijā, no tā var secināt, ka likumdevējs, šī iet, ir uzskatījis, ka saskaņā ar Sestās Direktīvas 9. panta 1. punkta mērķi ir nepiemēroti atzīt, ka šādi pakalpojumi tiek sniegti piegādātāja uzņēmuma dibināšanas vai pastāvīgās iestādes vietā (14). Drīzāk likumdevējs ir uzskatījis, ka vieta, kur personāla nodrošinājuma saņēmējs veic uzņēmējdarbību vai kur tam ir pastāvīga iestāde kuras kontrolē nodrošinātās personas strādā, ir noteicošā piesaistes vieta un līdz ar to atbilstošā vieta, lai noteiktu teritoriālo jurisdikciju nodokļu par šādiem pakalpojumiem maksāšanas nolūkā.
40. Arī ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, šī iet, nav neviena objektīva iemesla, ne arī tādus ir izvirzījusi Komisija vai Vācijas valdība, kādā, lai noteiktu nodokļu uzlikšanas vietu,

personāla nodrošināšana būtu jānosīr atkarībā no tā, vai nodrošinātās personas ir nodarbinātas pie piegādātāja, un kādā šīs apstākļos būtu jāuzskata par Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā minēto “personāla nodrošinājuma [nodrošināšanas]” pakalpojuma iezīmi.

41. Turpretī varētu apgalvot, ka, ja tiktu nolemts, ka ir nepieciešams atkāpties no Sestās Direktīvas 9. panta 1. punkta vispārīgās normas un atzīt, ka personāls tiek nodrošināts pakalpojuma saņēmēja uzņēmuma dibināšanas vai pastāvīgās iestādes vietā, gadījumā, ja personāls turpina būt nodarbināts pie piegādātāja, tad viedoklis, ka šā ir nodokļa uzlikšanas vieta, šāiet vairāk pamatots, ja nodrošinātās personas nav nodarbinātas pie piegādātāja un līdz ar to mazāk mēra saistītas gan ar pašu piegādātāju, gan tā uzņēmuma dibināšanas vai pastāvīgās iestādes vietu.

42. Turklāt, kā to pamatoti norādīja *ADV Allround*, šāda interpretācija vairāk atbilst Sestās Direktīvas 9. panta mērķim, proti, nodrošināt kompetences nodokļu jomā racionālu sadalīšanu, kas atvieglo nodokļu administrāšanu, novērš praktiska rakstura problēmas un pastiprina tiesisko drošību, piemērojot šajā pantā paredzētās kolēziju normas (15), nekā situācija, kurā nodokļu uzlikšanas vieta darba spēkā nodrošināšanas gadījumos būtu jānosaka atkarībā no tā, vai nodrošinātās personas ir nodarbinātas pie piegādātāja vai arī tās ir pašnodarbinātas personas, neskatoties uz to, ka šiem abiem pakalpojumiem ir viens un tas pats mērķis.

43. Visbeidzot nevar atbalstīt Vācijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru pašnodarbinātu vadītāju iekļaušana Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta “personāla nodrošinājuma [nodrošināšanas]” definīcijā būtu pašnodarbinātā personām manipulēt ar vai izvēlēties vietu, kurā viens un tas pats pakalpojums – tās kā transporta pakalpojumi šajā gadījumā – tiktu aplikts ar nodokli atkarībā no tā, vai pakalpojums tiek nodrošināts caur starpnieku.

44. Lai piemērotu tostarp Sestajā Direktīvā paredzētos noteikumus par nodokļa uzlikšanas vietu, katrs darījums ir jādefinē un jānovērtē objektīvi, ņemot vērā visas tā iezīmes un apstākļus, kādos tas notiek (16).

45. Līdz ar to tādā kontekstā kā pamata lietā ir jānosaka, vai aplūkotā pakalpojuma galvenā iezīme un mērķis ir darba spēkā – šajā gadījumā kravas automašīnu vadītāju – nodrošināšana nodokļa maksātājam tā, lai darījumu varētu raksturot kā personāla nodrošināšanu, vai arī šā iezīme un mērķis ir transporta pakalpojumi, ko tieši veic piegādātājs un līdz ar to darba spēkā vai pašnodarbināto personu norīkošana ir daļa no šā pakalpojuma. Turklāt šādiem gadījumiem ir raksturīgi, ka iesaistīti ir vairāki atsevišķi darījumi, kuri nodokļu maksāšanas mērķiem ir jāizvērtē atsevišķi, piemēram, pakalpojums, ko pašnodarbināts kravas automašīnas vadītājs sniedz starpniekam vai piegādātājam starpniecības līguma ietvaros, pakalpojumi, ko šīs starpnieks sniedz pārvadātāja firmām, rīkstot un visbeidzot transporta pakalpojumi, kurus šā pārvadātāja firmas, iespējams, sniedz saviem klientiem.

46. No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts ir interpretējams tā, ka jādzīens “personāla nodrošinājums [nodrošināšana]” ietver arī tādus pašnodarbinātu personu nodrošināšanu, kuras nav nodarbinātas pie šā pakalpojuma sniedzēja.

B – Otrās jautājums

47. Ar savu otro jautājumu iesniedzētājs baidās, vai un kādā mērā saskaņā ar Sesto Direktīvu un it īpaši tās normām attiecībā uz tiesību uz nodokļa atskaitīšanu valsts procesuālās tiesības ir jāparedz tādi noteikumi, lai viena un tā paša pakalpojuma aplikšana ar nodokli un nodokļa maksāšanas pienākums pakalpojumu sniedzējam un pakalpojumu saņēmējam uzņēmēja gadījumā tiktu novērtēti vienādi arī tad, ja par katru no abiem uzņēmējiem atbild cita

nodok?u iest?de, lai t?d?j?di šaj? zi?? nov?rstu vai kav?tu pretrun?gu l?mumu pie?emšanu.

1) Lietas dal?bnie?u galvenie argumenti

48. Komisija uzskata, ka valsts procesu?laj?s ties?b?s ir j?nodrošina, lai PVN iekas?šanas ietvaros viens un tas pats dar?jums attiec?g? pakalpojuma sniedzoš?s un sa??m?jas personas gad?jum? tiktu nov?rt?ts vien?di.

49. T? nor?da, ka dal?bvalstu procesu?l? autonomija nedr?kst non?kt tik t?lu, lai iejauktos PVN atskait?šanas un atmaks?šanas pamatties?b?s, kuru m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam j?maks? vai ko tas samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu, un t?d?j?di nodrošin?t neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m.

50. Saska?? ar Komisijas viedokli, dal?bvalst?m atbilstoši to loj?l?s sadarb?bas pien?kumam ir j?izvair?s no situ?cij?m, kur?s nodok?u iest?žu atš?ir?gie viedok?i var?tu kav?t nodok?a maks?t?jus veikt visa samaks?t? PVN atskait?šanu vai ar? sa?emt t? atmaksu. T?d?? ir nepieciešama koordin?cija starp daž?d?m nodok?u iest?d?m un ties?m, kuras var?tu b?t kompetentas saska?? ar valsts ties?b?m.

51. *ADV Allround* b?t?b? atbalsta Komisijas viedokli, atsaucoties vispirms uz PVN neitralit?tes un tiesisk?s droš?bas principiem. It ?paši t? uzskata, ka b?tu j?dod iesp?ja cit?m iesaist?taj?m nodok?u iest?d?m iest?ties valsts ties? izskat?maj? liet? k? lietas dal?bniec?m.

52. V?cijas vald?ba to apstr?d, ?emot v?r?, ka Savien?bas ties?b?s nav noteikts, ka valsts procesu?laj?s ties?b?s b?tu j?paredz ?pašs pas?kums, lai nodrošin?tu, ka viena un t? paša pakalpojuma aplikšana ar nodokli un nodok?a maks?šanas pien?kums pakalpojumu sniedzoš? un pakalpojumu sa?emoš? uz??m?ja gad?jum? tiktu nov?rt?ti vien?di ar? tad, ja par katru no attiec?gajiem nodok?a maks?t?jiem atbild cita nodok?u iest?de.

53. T? uzsver, ka, ja attiec?gaj? jaut?jum? nav ES tiesisk? regul?juma, katras dal?bvalsts ties?bu sist?m? ir j?nosaka kompetent?s tiesas un j?paredz s?ki procesu?li noteikumi pras?b?m, kas paredz?tas, lai nodrošin?tu to ties?bu aizsardz?bu, kuras attiec?gaj?m person?m ir noteiktas ES ties?b?s, iev?rojot l?dzv?rt?bas un efektivit?tes principus, kuri turkl?t šaj? gad?jum? nav p?rk?pti.

54. V?cijas vald?ba nor?da, ka nav iesp?jams piln?b? nov?rst atš?ir?gu l?mumu pie?emšanu nodok?u iest?d?s vai ties?s gan vienas un t?s pašas dal?bvalsts ietvaros, gan ar? daž?du dal?bvalstu iest?d?s un ties?s. Š?das atš?ir?bas faktiski ir klasiska organizatoriska probl?ma, kas ir j?risina gan nodok?u iest?des, gan nodok?u tiesas struktur?l?s hierarhijas ietvaros.

55. Visbeidzot, V?cijas vald?ba skaidro, ka koordin?ciju starp nodok?u iest?d?m un/vai ties?m, lai nodrošin?tu vienveid?bu, k? to paredz?jusi Komisija, praks? neb?tu iesp?jams nodrošin?t, un t? šaj? zi?? atsaucas uz vair?k?m praktisk?m un tiesisk?m probl?m?m, ko var?tu izrais?t š?da koordin?cija, it ?paši ?emot v?r? tiesisk?s droš?bas principu un administrat?vo un tiesu l?mumu *res judicata* sp?ku.

2) V?rt?jums

56. Vispirms ir jāatgādina, ka no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ja attiecīgajai jautājumam nav ES tiesiskā regulējuma, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka kompetentās tiesas, kā arī administratīvās iestādes un jāparedz sākotnējais procesuāli noteikumi prasībām, kas paredzētas, lai nodrošinātu to tiesību aizsardzību, kuras attiecīgajām personām ir noteiktas ES tiesībās (17).

57. Tomēr šie procesuālie noteikumi nevar būt nelabvēlīgi par noteikumiem, kas attiecas uz līdzīgām prasībām valsts teritorijā (līdzvērtības princips), ne arī padarīt par neiespējamu vai pārliedzīgu apgrūtināt to tiesību īstenošanu, kuras piešķirtas ar Kopienas tiesību sistēmā (efektivitātes princips) (18).

58. Šajā ziņā, vispirms, ir jānorāda, ka šajai gadījumam netiek apšaubīts valsts kompetences sadalījums PVN jomā kā tādā, saskaņā ar kuru dažādas nodokļu iestādes ir atbildīgas, no vienas puses, par PVN uzlikšanu pakalpojuma sniedzējam un, no otras puses, par pakalpojuma saņēmēju pieteikumiem attiecībā uz PVN priekšnodokļa atmaksu.

59. Visticamāk iesniedzētājam jāizriet no apstākļa, ka attiecīgās iestādes šo administratīvo procesu ietvaros ir atšķirīgi interpretējušas Sestās Direktīvas tiesību normas par nodokļa uzlikšanas vietu un līdz ar to arī tiesībām uzlikt nodokli nodokļa maksātājam, kurš sniedz pakalpojumu, kā rezultātā, lai arī viena nodokļu iestāde uzskatīja, ka aplūkotais darījums ir apliekams ar nodokli Vācijā, otra nodokļu iestāde noraidīja PVN priekšnodokļa atmaksu.

60. Šādos kontekstā un ņemot vērā būtisko saistību starp PVN priekšnodokļa atskaitēšanu un PVN iekasēšanu (19), iesniedzētāja būtībā jānoskaidro, vai saskaņā ar Savienības tiesību sistēmā valsts tiesībās ir jāievieš paši procesuāli pasākumi, lai nodrošinātu vienveidīgu tiesību normu par nodokļa uzlikšanas vietu un pienākumu maksāt nodokli interpretāciju un piemērošanu tādās nodokļu lietās kā šajā gadījumā, ja tās attiecas uz vienu un to pašu darījumu. Līdz ar to, lai arī tas skaidri neizriet no otrā jautājuma formulējuma, iesniedzētāja, šķiet, galvenokārt aplūko procesuālās normas, kas regulē tādus tiesvedību kā pamata lietā.

61. Šajā ziņā ir jānorāda, ka tas patiešām kopumā ir valsts tiesu, kā arī administratīvo iestāžu pienākums savu attiecīgo kompetenču ietvaros nodrošināt, ka tieši piemērojamās Savienības tiesību normas tiek piemērotas pilnībā (20).

62. Arī no pastāvīgās judikatūras skaidri izriet – un tā faktiski ir prasība, kas raksturo Savienības tiesību pārbaudi – ka tiesību normas Savienības ietvaros ir jāinterpretē un jāpiemēro pareizi un vienveidīgi (21).

63. Procesuālajā ziņā šā vienveidīgā Savienības tiesību interpretācija un piemērošana visnotaļ decentralizēta tiesību īstenošanas sistēmā tiek pārsvarā nodrošināta ar LESD 267. pantā paredzēto procedūru, saskaņā ar kuru ir jāvērtē [Ties] ar prejudiciāliem jautājumiem par Savienības tiesību normu interpretāciju vai spēkā esamību un ar ko ir izveidots tiesiskais sadarbības mehānisms starp valstu tiesmā un Eiropas Savienības Tiesu (22).

64. Saskaņā ar šo mehānismu valstu tiesas, kuru lēmumus saskaņā ar attiecīgās valsts tiesību aktiem var pārsūdzēt, var lūgt Tiesai prejudiciālu nolikumu saistībā ar interpretāciju, lai gan tikai tiesmā, kuru lēmumus nevar pārsūdzēt, principā ir pienākums lūgt Tiesai prejudiciālu nolikumu, ja tā mēģina izskaidrot attiecīgās jautājums (23).

65. Š? pien?kuma m?r?is it ?paši ir nov?rst situ?ciju, ka dal?bvalst? izveidojas valsts judikat?ra, kas ir pretrun? Savien?bas ties?bu norm?m (24).

66. Turpret? š?s saska?? ar LESD 267. pantu izveidot?s tiesisk?s sadarb?bas sist?mas m?r?is ac?mredzami nav ieviest vienveid?gu Savien?bas ties?bu interpret?ciju un piem?rošanu katr? atseviš?? gad?jum? un jebkur? tiesved?bas stadij? un v?l jo maz?k nov?rst jebk?das atš?ir?bas šaj? zi?? starp valsts iest?d?m, vai tas b?tu vienas dal?bvalsts ietvaros vai starp vair?k?m dal?bvalst?m.

67. Savien?bas ties?bu norm?s paredz?to ties?bu vienveid?ga piem?rošana un interpret?cija dr?z?k ir j?nodrošina katr? dal?bvalst?, skatot to kopum?, ar t?s tiesisk?s sist?mas pal?dz?bu un p?d?j? instanc?, iesniedzot Ties? l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu.

68. Turkl?t tikt?l, cikt?l dal?bvalsts nodrošina efekt?vu tiesisko aizsardz?bu pret administrat?vo iest?žu l?mumiem, nav nepieciešams koordin?t administrat?v?s proced?ras t?, lai katr? gad?jum? saist?b? ar Savien?bas ties?bu norm?m attiec?g?s iest?des pie?emtu vienveid?gu nost?ju.

69. Š?d? š?s lietas kontekst? ir j?nor?da, ka Komisija ir apgalvojusi, ka starp daž?d?m nodok?u iest?d?m un ties?m, kas saska?? ar valsts ties?b?m var?tu b?t kompetentas, ir nepieciešama koordin?cija, lai nodrošin?tu vienveid?gu l?mumu pie?emšanu attiec?b? uz vienu un to pašu dar?jumu, tom?r nek?di nepreciz?jot, k?d? veid? šo m?r?i var?tu sasniegt ar procesu?lo normu pal?dz?bu praks? liet?s, kur?s atš?ir?gi lietas dal?bnieki ir uzs?kuši divas atseviš?as administrat?v?s proced?ras daž?d?s nodok?u iest?d?s un kur?m, neskatoties uz to, ka t?s atsaucas uz vienu un to pašu sniegto pakalpojumu, ir atš?ir?gs galvenais m?r?is.

70. Turpin?jum? ir j?nor?da, ka, neskatoties uz gr?t?b?m, kas saist?tas ar š?das koordin?cijas sasniegšanu, no sprieduma liet? *Genius* (25), ko iesniedz?jtiesa min šaj? kontekst?, neizriet, ka attiec?g? pakalpojuma, kas ir apliekams ar PVN, sniedz?jam vai sa??m?jam b?tu ?pašas ties?bas, lai proced?r?, ko uzs?cis cits nodok?a maks?t?js cit? nodok?u iest?d?, dar?jums tiktu nov?rt?ts – saist?b? ar nodok?a uzlikšanas vietu un pien?kumu maks?t nodokli – t?d? paš? veid? k? vi?a nodok?u iest?d?. Šaj? liet? Tiesa tikai nosprieda, ka ties?bas uz nodok?a atskait?šanu var izmantot vien?gi saist?b? ar nodok?iem, kas ir faktiski j?maks?, proti, nodok?iem, kas ir saist?ti ar dar?jumu, kurš ir apliekams ar PVN, vai t?diem nodok?iem, kas, pamatojoties uz pien?kumu tos maks?t, ir jau samaks?ti, un ka š?s ties?bas neattiecas uz nodok?iem, kuri ir maks?jami vien?gi t?d??, ka tie ir nor?d?ti r??in? (26).

71. Turkl?t svar?gs ir fakts, ka pakalpojuma sa??m?ji šaj? gad?jum? nav p?rs?dz?juši *Bundeszentralamt für Steuern* administrat?vo l?mumu, ar kuru š? nodok?u iest?de noraid?ja pieteikumu par PVN atmaksu. L?dz ar to saist?b? ar iesniedz?jtiesas min?to efektivit?tes principu (27) neš?iet, ka procesu?l?s ties?bu normas, kur?s paredz?ta apgroz?juma nodok?a atmaksa, pašas par sevi padara neiesp?jamu vai p?rm?r? gr?tu t?du ES ties?b?s paredz?to ties?bu ?stenošanu k? apl?koto pakalpojumu sa??m?ju ties?bas atskait?t PVN.

72. Visbeidzot, tiktāl, ciktāl runa ir par tādām procesuālajām normām, kas regulē tiesvedības norisi un kuras aplūko iesniedzējtiesa, no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu un no Vācijas valdības atbildēm izriet, ka *Bundeszentralamt für Steuern* administratīvie lēmumi saistībā ar pakalpojuma saņēmēju pieteikumiem par nodokļa atmaksu ir kļūvuši galīgi attiecībā uz šo nodokļu iestādi un šiem pakalpojuma saņēmējiem. Līdz ar to jebkāds mēģinājums paplašināt lēmuma, kurš iesniedzējtiesai jāpieņem par nodokļa uzlikšanas vietu un pakalpojuma saņēmēju pienākumu maksāt nodokli par šo pakalpojumu, saistošo spēku, vai nu ņaujot *Bundeszentralamt für Steuern* un/vai pakalpojuma saņēmējiem (vai arī otrādi) iestāties šajā lietā, būtu pretrunā ar iepriekš minēto *Bundeszentralamt für Steuern* administratīvo lēmumu *res judicata* spēku.

73. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa vairākkārt ir uzsvērusi, ka gan Savienības tiesību sistēmā, gan valsts tiesību sistēmā svarīgas ir tiesību normas, kas paredz, ka tiesas vai administratīvie lēmumi ir galīgi, tādējādi sekmējot tiesisko noteiktību, kas ir Savienības tiesību pamatprincips (28).

74. Tiesa patiešām noteiktos apstākļos ir nolikusi, ka valsts tiesību normas, kas paredz, ka lēmumi ir galīgi, var tikt apšaubītas, ņemot vērā Savienības tiesību spēku un iedarbību. Tomēr tas tūlīt ir tikai izņēmuma kārta un saskaņā ar ņoti ierobežotiem nosacījumiem (29), kas šajā gadījumā, ņemot vērā vairākus aspektus, nav izpildīti.

75. Līdz ar to Savienības tiesību nedrīkst būt prasība, ka valsts procesuālās normas ir jāparedz, lai lēmums, kas valsts tiesībieņiem saistībā ar pakalpojuma sniedzēju tādus apstākļos kā šajā gadījumā tiktu paplašināts arī tā, lai tas attiektos uz šo pakalpojuma saņēmējiem.

76. ņemot vērā visus iepriekš minētos atbildējošos, uz otro jautājumu būtu jāatbild, ka saskaņā ar Sesto Direktīvu, it īpaši tās normā par tiesību atskaitīt nodokli, valsts procesuālās tiesību normas nav jāparedz tādēļ noteikumi, lai tādus apstākļos kā šajā lietā viena un tā paša pakalpojuma aplikšana ar nodokli un nodokļa maksāšanas pienākums pakalpojumu sniedzējam un pakalpojumu saņēmējam uzņēmēja gadījumā tiktu novērtēti vienādi arī tad, ja par katru no abiem uzņēmējiem atbild cita nodokļu iestāde.

C – Trešais jautājums

77. ņemot vērā uz otro jautājumu sniegto atbildi, uz trešo jautājumu nav jāatbild.

V – Secinājumi

78. Pamatojoties uz iepriekš minēto, es ierosinu Tiesai uz iesniegtajiem jautājumiem atbildēt šādi:

– 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, 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts 26. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka jādzienā "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]" ietilpst arī tādā pašnodarbinātā personu nodrošināšana, kas nav nodarbinātās pie šo pakalpojumu sniedzēja;

– saskaņā ar Sesto Direktīvu un it īpaši tās normām par tiesību atskaitītiem nodokļiem valsts procesa laikā tiesību nav jāparedz tieši noteikumi, lai tiešām apstātos kā šajā lietā viena un tā pati pakalpojuma aplūkšana ar nodokli un nodokļa maksāšanas pienākums pakalpojumu sniedzējam un pakalpojumu saņēmējam uzņēmuma gadījumā tiktu novērtēti vienādi arī tad, ja par katru no abiem uzņēmumiem atbilst cita nodokļu iestāde.

1 – Oriģinālvaloda – angļu.

2 – OV 1977, L 145, 1. lpp.: attiecīgajai redakcijai, kas pēdējo reizi grozīta ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK (OV 2004, L 168, 35. lpp.).

3 – Šajā ziņā skat. 1992. gada 6. maija spriedumu lietā C-20/91 *de Jong* (*Recueil*, I-2847. lpp., 15. punkts) un 1997. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-258/95 *Fillibeck* (*Recueil*, I-5577. lpp., 25. punkts).

4 – *Inter alia* skat. 2006. gada 9. marta spriedumu lietā C-114/05 *Gillan Beach* (Krājums, I-2427. lpp., 21. punkts, un 2005. gada 7. jūnija spriedumu lietā C-17/03 *VEMW u.c.* (Krājums, I-4983. lpp., 41. punkts).

5 – Šajā ziņā skat. 2003. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-438/01 *Design Concept* (*Recueil*, I-5617. lpp., 22. punkts) un 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-327/94 *Dudda* (*Recueil*, I-4595. lpp., 20. punkts).

6 – Šajā ziņā skat. 2005. gada 12. maija spriedumu lietā C-452/03 *RAL (Channel Islands)* u.c. (Krājums, I-3947. lpp., 23. punkts).

7 – Šajā ziņā skat. 1989. gada 15. marta spriedumu lietā 51/88 *Hamann* (*Recueil*, 767. lpp., 17. punkts).

8 – Skat. 1986. gada 23. janvāra spriedumu lietā 283/84 *Trans Tirreno Express* (*Recueil*, 231. lpp., 15. punkts).

9 – Skat. *inter alia* 8. zemesvārtas piezīmi minēto spriedumu lietā *Trans Tirreno Express*, 16. punkts, un 6. zemesvārtas piezīmi minēto spriedumu lietā *RAL (Channel Islands)* u.c., 23. punkts.

10 – Šajā ziņā *inter alia* skat. 2001. gada 15. marta spriedumu lietā C-108/00 *SPI* (*Recueil*, I-2361. lpp., 16. un 17. punkts) un 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-166/05 *Heger* (Krājums, I-7749. lpp., 17. punkts), un 2008. gada 6. novembra spriedumu lietā C-291/07 *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (Krājums, I-8255. lpp., 25. punkts).

11 – *Inter alia* skat. arī 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-401/06 Komisija/Vācija (Krājums, I-10609. lpp., 30. punkts).

12 – Skat. 4. zemesvārtas piezīmi minēto spriedumu lietā *Gillan Beach*, 17. punkts.

13 – Lai arī preambulas 7. apsvēruma formulējums attiecas tikai uz pakalpojumu saņēmēju, kurš ražo preces, tā tomēr ir piemērojama arī situācijās, kurās pakalpojumu saņēmējs pats ir pakalpojumu sniedzējs: Šajā ziņā skat. 1993. gada 17. novembra spriedumu lietā C-68/92 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-5881. lpp., 15. punkts) un 5. zemesvārtas piezīmi minētos enerģētiskās Džeikoba [Jacobs] secinājumus lietā *Design Concept*, 23. punkts.

- 14 – Sal. ar šo kontekstu šo secinājumu 34. punkts un 1997. gada 6. novembra spriedums liet? C?116/96 *Reisebüro Binder* (*Recueil*, I?6103. lpp., 13. punkts).
- 15 – Šaj? zi?? skat. 14. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Reisebüro Binder*, 12. punkts, un 10. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, 30.–33. punkts.
- 16 – Šaj? zi?? *inter alia* skat. 2010. gada 16. decembra spriedumu liet? C?270/09 *Macdonalds Resorts Limited* (Kr?jums, I?13179. lpp., 46. punkts), iepriekš 10. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *SPI*, 20. punkts, un 2001. gada 9. oktobra spriedumu liet? C?108/99 *Cantor Fitzgerald International* (*Recueil*, I?7257. lpp., 33. punkts).
- 17 – Šaj? zi?? it ?paši skat. 2010. gada 21. janv?ra spriedumu liet? C?472/08 *Alstom Power Hydro* (Kr?jums, I?623. lpp., 17. punkts), 1998. gada 17. novembra spriedumu liet? C?228/96 *Aprile* (*Recueil*, I?7141. lpp., 18. punkts) un 1983. gada 21. septembra spriedumu apvienotaj?s liet?s no 205/82 I?dz 215/82 *Deutsche Milchkontor u.c.* (*Recueil*, 2633. lpp., 17. punkts).
- 18 – Skat. *inter alia* 2010. gada 18. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?317/08 I?dz C?320/08 *Alassini* (Kr?jums, I?2213. lpp., 48. punkts) un 2011. gada 8. marta spriedumu liet? C?240/09 *Lesoochranárske zoskupenie* (Kr?jums, I?1255. lpp., 48. punkts).
- 19 – Šaj? zi?? *inter alia* skat. 2010. gada 22. decembra spriedumu liet? C?277/09 *RBS Deutschland Holding* (Kr?jums, I?13805. lpp., 35. punkts).
- 20 – Šaj? zi?? *inter alia* skat. spriedumu liet? 2010. gada 8. septembra spriedumu liet? C?409/06 *Winner Wetten* (Kr?jums, I?8015. lpp., 55. punkts), 2004. gada 13. janv?ra spriedumu liet? C?453/00 *Kühne un Heitz* (*Recueil*, I?837. lpp., 20. punkts), 1996. gada 24. oktobra spriedumu liet? C?72/95 *Kraaijeveld u.c.* (*Recueil*, I?5403. lpp., 55.–61. punkts) un 1989. gada 22. j?nija spriedumu liet? 103/88 *Costanzo* (*Recueil*, 1839. lpp., 33. punkts).
- 21 – Šaj? zi?? skat. 20. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Winner Wetten*, 61. punkts; 2007. gada 18. oktobra spriedumu liet? C?195/06 *Österreichischer Rundfunk* (Kr?jums, I?8817. lpp., 24. punkts), 2005. gada 6. decembra spriedums liet? C?461/03 *Gaston Schul Douane?expediteur* (Kr?jums, I?10513. lpp., 21. punkts) un 2005. gada 15. septembra spriedumu liet? C?495/03 *Intermodal Transports* (Kr?jums, I?8151. lpp., 33.–38. punkts).
- 22 – Tiesa ir uzsv?rusi, ka LESD 267. pant? ir paredz?ta tikai t?da sadarb?bas proced?ra, k? t?, kas past?v starp ties?m 21. zemsv?tras piez?m? min?taj? spriedum? liet? *Intermodal Transports*, 38. punkts.
- 23 – 21. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Intermodal Transports*, 28.–31. punkts.
- 24 – Skat. it ?paši 2002. gada 4. j?nija spriedumu liet? C?99/00 *Lyckeskog* (*Recueil*, I?4839. lpp., 14. punkts) un 2001. gada 22. febru?ra spriedumu liet? C?393/98 *Gomes Valente* (*Recueil*, I?1327. lpp., 17. punkts).
- 25 – 1989. gada 13. decembra spriedumu liet? C?342/87 (*Recueil*, 4227. lpp.).
- 26 – Turpat, 13. un 19. punkts.
- 27 – Skat. iepriekš 57. punktu.
- 28 – Šaj? zi?? *inter alia* skat. 2006. gada 16. marta spriedumu liet? C?234/04 *Kapferer*

(Krājums, l?2585. lpp., 20. punkts) un 20. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Kühne* un *Heitz*, 24. punkts.

29 – Skat. 20. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma liet? *Kühne* un *Heitz* 26. un 27. punktu: pirmk?rt, valsts ties?b?s ir j?b?t atz?tai iesp?jai administrat?vajai iest?dei p?rskat?t šo l?mumu; otrk?rt, attiec?gajam administrat?vajam l?mumam ir j?b?t k?uvušam par gal?gu valsts tiesas, kas l?musi pirmaj? instance, l?muma rezult?t?, trešk?rt, min?tajam nol?mumam, ?emot v?r? v?l?k pasludin?tu Tiesas spriedumu, ir j?b?t pamatotam ar Savien?bas ties?bu nepareizu interpret?ciju, kas veikta, nev?ršoties Ties? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu apst?k?os, kas izkl?st?ti LESD 267. pant?; ceturtk?rt, ieinteres?tajai personai bija j?v?ršas administrat?vaj? iest?d? t?l?t p?c tam, kad t? uzzin?ja par šo Tiesas spriedumu.