

Lieta C-68/03

**Staatssecretaris van Financiën**

pret

**D. Lipjes**

(Hoge Raad der Nederlanden l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

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

Sprieduma kopsavilkums

*Noteikumi par nodok?iem – Dal?bvalstu ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Pakalpojumi, ko veic starpnieki – Sest?s direkt?vas 28.b panta E da?as 3. punkt? noteikt? nodok?u piesaistes vieta – Piem?rojam?ba – Galven? dar?juma neaplikšana ar pievienot?s v?rt?bas nodokli – Atbilst?bas tr?kums – Galven? dar?juma vietas noteikšana – 28.b panta A un B da?as ?pašo noteikumu piem?rošana*

(Padomes Direkt?vas 77/388 28.b panta A da?a un B da?as 3. punkts)

28.b panta E da?as 3. punkts Sestaj? direkt?v? 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, redakcij?, kas izriet no Direkt?vas 91/680, kur? noteikts, ka, atk?pjoties no š?s pašas direkt?vas 9. panta 1. punkta, vieta, kur pakalpojumus sniedz starpnieki, kas r?kojas citu personu v?rd? un uz vi?u r??ina, ja š?di pakalpojumi ir atseviš?i dar?jumi, ir vieta, kur šos dar?jumus veic, nav interpret?jams t?d?j?di, ka tas attiecas tikai uz starpnieka pakalpojumiem par labu personai, kas ir nodok?a maks?t?js, vai uz juridisku personu, kas nav pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?t?ja.

Faktiski, k? tas izriet no šo noteikumu redakcijas, tie visp?r?g? veid? attiecas uz starpnieku veiktiem pakalpojumiem, nenoš?irot, vai pakalpojumu sa??m?ji ir pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?t?ji, un, nosakot starpnieka dar?juma vietu, nav noz?mes tam, ka galvenais dar?jums ir apliekams ar pievienot?s v?rt?bas nodokli vai ka runa ir par dar?jumu, kas nav apliekams ar nodokli.

Turkl?t, t? k? 28.b panta E da?as 3. punkts attiecas uz starpnieka dar?jumu, tad, lai noteiktu vietu, kur veikti starpnieka pakalpojumu pamata dar?jumi, ir j?atsaucas uz 28.b panta A un B da?as ?pašajiem noteikumiem. Faktiski šie p?d?jie min?tie noteikumi reglament? Kopienas iekš?jo pre?u ieg?des vietu un ar tiem ir izdar?ta atk?pe no Sest?s direkt?vas 8. panta visp?r?gajiem noteikumiem, ar ko nosaka pre?u pieg?di dal?bvalsts iekšien?.

(sal. ar 18., 21., 23., 25.–26. punktu, rezolut?v?s da?as pirmo un otro punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2004. gada 27. maij? (\*)

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

Lieta C-68/03

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

### ***Staatssecretaris van Financiën***

un

### ***D. Lipjes***

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

TIESA (pirm? pal?ta)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

pasludina šo spriedumu.

### **Spriedums**

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

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

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

### **Pamata prāva, atbilstošās tiesību normas un prejudiciālie jautājumi**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pirmo jautājumu*

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

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

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

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

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

l?gumsl?dz?j?m pus?m. Nav nek?da iemesla novirz?ties no š? noteikuma, jo pamata l?gums ir dar?jums, kas nav apliekams ar nodokli. T? rezult?t? Kopienas iekš?j? tirdzniec?ba vis? t?s kopum?, k? tas min?ts Sest?s direkt?vas XVI.a sada??, nav reduc?jama tikai uz tirdzniec?bu starp profesion??iem.

15 J?dziens "dar?jumi" Sestaj? direkt?v? ir izmantots vair?k?s viet?s nol?k? apz?m?t dar?jumus gan starp person?m, kas ir nodok?a maks?t?ji, gan ar? starp fizisk?m person?m, k?, piem?ram, 4. panta 3. un 5. punkt?. Sašaurin?ta Sest?s direkt?vas 28.b panta E da?as 3. punkta interpret?cija noved pie sarež??ta veida izš?iršanas un ir pretrun? vienk?rš?bas principam, racion?li un vienveid?gi nov?rt?jot dar?jumus un taks?ciju.

16 Šaj? sakar? vispirms ir j?konstat? – kas attiecas uz saikni starp Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punktu un 28.b panta E [da?u], tad 28.b panta E da?a, t? k? runa ir par tirdzniec?bu Kopienas iekšien?, paredz atk?pi no visp?r?ga noteikuma – 9. panta 1. punkta. T?d?j?di 9. panta 1. punktam nav priorit?rs sp?ks un ikvien? gad?jum? ir j?uzdod jaut?jums, vai tas ir pak?rtojams vienam vai otram noteikumam (saist?b? ar l?dz?ga veida saikni starp Sest?s direkt?vas 1. un 2. punktu skat. 1996. gada spriedumu liet? C-327/94 *Duda, Recueil 1996, I-4595*. lpp., 20. un 21. punkts).

17 T?d? kontekst?, kur? – k? šaj? gad?jum? – runa ir par Kopienas iekš?jo tirdzniec?bu, princip? ir piem?rojams Sest?s direkt?vas 28.b panta E da?as 3. punkts. Ir j?izv?rt?, vai š?du piem?rojam?bu var ietekm?t fakts, ka starpnieka pakalpojuma objekts ir dar?jums, kas nav apliekams ar nodokli.

18 Sakar? ar to ir j?atg?dina – no Sest?s direkt?vas 28.b panta E da?as 3. punkta pirm?s da?as redakcijas izriet, ka tas visp?r?g? veid? attiecas uz pakalpojumiem, ko veic starpnieki, "kas r?kojas citu personu v?rd? un uz vi?u r??ina", neizš?irot to, vai pakalpojumu sa??m?ji ir PVN maks?t?ji.

19 T?pat ne no viena Sest?s direkt?vas XVI.a sada?as, kur? ietverts 28.b punkts, noteikuma neizriet, ka ?rpus to piem?rošanas jomas ir atst?ti visi tie pakalpojumi, ko sa??mušas fiziskas personas, kas nav PVN maks?t?ji. Turkl?t, k? to uzsver Komisija, š? virsraksta nosaukum? izmantotais j?dziens "tirdzniec?ba starp dal?bvalst?m" t?pat ar? nor?da uz pieg?des dar?jumiem person?m, kas ir nodok?a maks?t?ji, k? ar? uz tiem, kuri veikti par labu person?m, kas nav nodok?a maks?t?ji. Apst?klis, ka daž?di š?s sada?as noteikumi t?pat k? 28.a pants atspogu?o noteiktu dar?jumu raksturu, kas nav apliekami ar nodokli, neietekm? 28.b panta piem?rojam?bu, kas ir vien?gais objekts, nosakot pašu dar?jumu vietu.

20 Kas attiecas uz N?derlandes vald?bas argumentu saist?b? ar 28.b panta E da?as 3. punkta otro da?u, kur min?ti pakalpojumu sa??m?ji, kuri identific?ti PVN ar identifik?cijas numuru cit? dal?bvalst?, kas nav dal?bvalsts, kur? attiec?gais dar?jums ir veikts, pietiek konstat?t, ka š? da?a, kas s?kas ar apst?k?a v?rdu "jebkur? gad?jum?", nor?da uz seviš?u iz??mumu kategoriju, kuri neietekm? visp?r?g?ku noteikumu, kas paredz?ts iepriekš?j? da??.

21 T? rezult?t?, k? to ar? atz?m? ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 36. l?dz 40. punkt?, nosakot starpnieka dar?juma vietu, nav atš?ir?bas, vai galvenais dar?jums ir pak?auts PVN, vai runa ir par dar?jumu, kas nav apliekams ar nodokli.

22 Visbeidzot, saist?b? ar N?derlandes vald?bas izvirz?to argumentu, atbilstoši kuram Sest?s direkt?vas 28.b panta E da?as 3. punkts vispirms attiecas uz ties?b?m uz PVN samazin?jumu, kas vienlaikus ir maznoz?m?gs fizisk?m person?m, pietiek konstat?t, ka nekas š? noteikuma esošaj? redakcij? nepamato šo t?zi, cikt?l šis noteikums attiecas vien?gi uz starpnieka pakalpojuma vietas noteikšanu un nek?d? zi?? uz ties?b?m uz nodok?a samazin?jumu

atsevišķiem pakalpojumu saņēmējiem.

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

*Par otro jautājumu*

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

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

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

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

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

Ar šādu pamatojumu

TIESA (pirma palāta),

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

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

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

Jāns

La Pergola

Silva de Lapuerta

L?nartss

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

Sekret?rs

Pirm?s pal?tas priekšs?d?t?js

R. Grass

P. J?ns

\* Tiesved?bas valoda – holandiešu.