

Downloaded via the EU tax law app / web

Lieta C-124/07

J.C.M. Beheer BV

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – Ar apdrošināšanu saistītu pakalpojumu sniegšana – Apdrošināšanas mēkleri un apdrošināšanas starpnieki

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Sestājā direktīvā paredzētjie atbrīvojumi no nodokļa

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta B daļas a) punkts)

Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 13. panta B daļas a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas, ka apdrošināšanas mēkleri vai apdrošināšanas starpniekam ir nevis tieša saikne ar tādā apdrošināšanas vai pārpadrošināšanas līguma pusēm, kura noslēgšanu tas sekmē, bet tikai netieša saikne ar tām, izmantojot cita nodokļu maksātāja starpniecību, kam pašam ir tieša saikne ar kļu no šīm pusēm un ar kuru šim apdrošināšanas mēkleri vai apdrošināšanas starpniekam ir līgumattiecības, pieauj, ka pakalpojumi, ko apdrošināšanas mēkleri vai apdrošināšanas starpnieks sniedz šajās nolūkās, tiek atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa saskaņā ar minēto tiesību normu.

(sal. ar 29. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmais palāta)

2008. gada 3. aprīlis (*)

Sestā PVN direktīva – Ar apdrošināšanu saistītu pakalpojumu sniegšana – Apdrošināšanas mēkleri un apdrošināšanas starpnieki

Lieta C-124/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007.

gada 9. februārī un kas Tiesreistrāts 2007. gada 2. martā, tiesvedībā

J.C.M. Beheer BV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (pirmais palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši A. Ticano [*A. Tizzano*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthel*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*] un E. Levits (referenti),

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenie administratori,

ģemotvērī rakstveida procesā un tiesās 2008. gada 10. janvārī sēdi,

ģemotvērī atbildējumus, ko sniedza:

- Nīderlandes valdības vārdā – K. Viselsa [*C. Wissels*] un M. de Mola [*M. de Mol*], pārstāves,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – Z. Braienstone-Krosa [*Z. Bryanston-Cross*] un P. Hariss [*P. Harris*], pārstāvji,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – R. Līls [*R. Lya*], A. Veimārs [*A. Weimar*] un V. Rōls [*W. Roels*], pārstāvji,

ģemotvērī pēc ģenerālvokātes uzklauššanas pieģemto lģmumu izskatģtu lietu bez ģenerālvokātes secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lģgums sniegtģ prejudiciģlu nolģmumu attiecas uz to, kģ interpretģt 13. panta B daģas a) punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajģ direktģvģ 77/388/EEK par to, kģ saskaģojami dalģbvalstu tiesģbu akti par apģrozģjuma nodokģiem – Kopģja pievienotģs vģrtģbas nodokģu sistģma: vienota aprģģinu bģze (OV L 145, 1. lpp.; turpmģk tekstģ – “Sestģ direktģva”).

2 Šģis lģgums tģka iesnieģts saģstģbģ ar strģdu starp *J.C.M. BeheerBV*, atbilstoģģi Nģderlandes tiesģbģm dibģnģtu sabiedrģbu, un *Staatssecretaris van Financiën* par apģrozģjuma nodokģa pģrrģģinu NLG 55 561 (EUR 25 244) apmģrģ, kas attieģģbģ uz to veikts par laģka posmu no 1997. gada 1. janvārģ lģdz 1998. gada 31. decembrģm.

Atbilstoģģs tiesģbu normas

Sestģ direktģva

3 Saskaģģģ ar Sestģs direktģvas 2. panta 1. punktu pievienotģs vģrtģbas nodoklis (turpmģk tekstģ – “PVN”) ir jģmaksģ par preģu pieģģdi un pakalpojumu snieģģšanu, ko par atlģdzģbu attieģģģs valsts terģtorģģ veģcis nodokģu maksģģģģ, kas kģ tģds rģkoģas.

4 Sest?š direkt?vas 13. pant? ar nosaukumu “Atbr?vojumi valsts teritorij?” ir paredz?ts:

[..]

B. Citi atbr?vojumi

Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopienas noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo t?l?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

a) apdrošin?šanas un p?rapdrošin?šanas dar?jumus, ieskaitot saist?tus pakalpojumus, ko veic apdrošin?šanas m?kleri un apdrošin?šanas a?enti [starpnieki];

[..].”

Valsts ties?bu akti

5 1968. gada likuma par apgroz?juma nodokli (*Wetopdeomzetbelasting 1968*, turpm?k tekst? – “*Wet OB 1968*”) 1. pants redakcij?, kas ir piem?rojama pamata pr?v?, ir formul?ts š?di:

“Nodokli, ko sauc par “apgroz?juma nodokli”, iekas? par:

a. pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu, ko N?derland? savas uz??m?jdarb?bas ietvaros veic uz??m?ji;

[..].”

6 Saska?? ar *WetOB 1968* 11. panta 1. punkta k) apakšpunktu, ar ko N?derlandes ties?bu sist?m? ir transpon?ts Sest?š direkt?vas 13. panta B da?as a) punkts:

“1. Iev?rojot noteikumus, kas ir j?nosaka ar l?mumu, no nodok?a ir atbr?voti:

[..]

k) apdrošin?šanas dar?jumi un pakalpojumi, ko snieguši apdrošin?šanas a?enti [starpnieki];

[..].”

Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums

7 Pras?t?ja pamata pr?v? darbojas k? *VDL Polisassuradeuren BV* (turpm?k tekst? – “*VDL*”), kas ir atbilstoši N?derlandes ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba, kura veic apdrošin?šanas m?klera un apdrošin?šanas starpnieka funkcijas, apakša?ents.

8 *VDL* darbojas, pirmk?rt, k? starpnieks, nosl?dzot apdrošin?šanas l?gumus, un, otrk?rt, k? dažu apdrošin?šanas sabiedr?bu “pilnvarotais a?ents”. Šaj? sakar? *VDL* patst?v?gi nosl?dz apdrošin?šanas l?gumus min?to apdrošin?šanas sabiedr?bu v?rd?.

9 Darbības, ko prasītāja pamata prāvā veic VDL vārdā un uz tās rēķina, ir saistītas ar apdrošināšanas līgumu noslēgšanu, apdrošināšanas polišu nodošanu, šādu polišu izsniegšanu, komisijas naudu maksāšanu, informācijas sniegšanu apdrošināšanas sabiedrībai un apdrošināšanas polišu īpašniekiem. Turklāt tā pārcēva iniciatīvas un neatkarīgi piedāvā un noslēdz jaunus apdrošināšanas līgumus.

10 Saskaņā ar vienošanos starp VDL un prasītāju pamata prāvā pēdējā minētā no VDL par tai sniegtajiem pakalpojumiem saņem atlīdzību, ko veido 80 % no komisijas naudas, kuru VDL saņem par apdrošināšanas līguma noslēgšanu. Līguma izbeigšanas gadījumā prasītājai pamata prāvā ir jāatmaksā daļa no tai izmaksātās atlīdzības proporcionāli laika posmam, kas atlicis līdz līguma darbības beigām.

11 Par laika posmu no 1997. gada 1. janvāra līdz 1998. gada 31. decembrim prasītājai pamata prāvā tika veikts apgrozījuma nodokļa pārreķināšana NLG 55 561 (EUR 25 244) apmērā.

12 Pēc sūdzības, kas netika apmierināta, un apelācijas sūdzības, kuru tā bija iesniegusi *Gerechtshofte 's-Hertogenbosch* [Hertogenboskas Apelācijas tiesa], noraidīšanas, jo tā nevarēja atsaukties uz *WetOB 1968* 11. panta 1. punkta k) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, prasītāja pamata prāvā iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

13 Uzskatot, ka strīda atrisināšanai ir vajadzīga Kopienu tiesību interpretācija, *HogeRaadder Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas ievadeikums un a) punkts attiecas uz tādās (juridiskās) personas darbībām, kas veic raksturīgās un galvenās apdrošināšanas mēkleri un apdrošināšanas starpnieku darbības, kuru ietvaros tā darbojas cita apdrošināšanas mēklera vai apdrošināšanas starpnieka vārdā, lai slēgtu apdrošināšanas līgumus?”

Par prejudiciālo jautājumu

14 Ievadā ir jāatgādina, ka jūdzieni, kas izmantoti, lai raksturotu Sestās direktīvas 13. pantā paredzētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkarīgi no vispārējā principa, ka PVN tiek piemērots katram pakalpojumam, kuru nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību (2003. gada 20. novembra spriedums lietā C-8/01 *Taksatorringen*, *Recueil*, I-13711. lpp., 36. punkts; 2005. gada 3. marta spriedums lietā C-472/03 *ArthurAndersen*, Krājums, I-1719. lpp., 24. punkts, un 2007. gada 21. jūnija spriedums lietā C-453/05 *Ludwig*, Krājums, I-5083. lpp., 21. punkts).

15 Tāpat no pastāvīgās judikatūras izriet, ka minētā atbrīvojumi ir autonomi Kopienu tiesību jūdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādos dalībvalstīs un kuri ir jāaplūko kopīgās PVN sistēmas vispārējā kontekstā (2001. gada 8. marta spriedums lietā C-240/99 *Skandia*, *Recueil*, I-1951. lpp., 23. punkts; iepriekš minētie spriedumi lietā *Arthur Andersen*, 25. punkts, un lietā *Ludwig*, 22. punkts).

16 Lai uz prejudiciālo jautājumu sniegtu lietderīgu atbildi, ir jānoskaidro, vai, neraugoties uz to, ka prasītājam pamata prāvā ir tikai netieša saikne ar vienu no tādā apdrošināšanas līguma pusēm, kura noslēgšanu tās sekmē, izmantojot cita nodokļu maksātāja starpniecību, kam pašam ir tieša saikne ar šo pusi un ar kuru minētajai prasītājam ir līgumattiecības, pakalpojumi, ko tas sniedz šajā nolūkā, tomēr ir uzskatāmi par pakalpojumiem, kuri saistīti ar apdrošināšanu un pārapdrošināšanu, ko veic apdrošināšanas mēkleri un apdrošināšanas starpnieki Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punkta nozīmē.

17 Pirmkārt, ir jāatgādina, ka jau iepriekš ir atzīts, ka apdrošināšanas mēklera vai starpnieka statusa atzīšana ir atkarīga no attiecīgo darbību satura (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ArthurAndersen*, 32. punkts).

18 Šajā sakarā pietiek konstatēt, ka izriet no iesniedzējtiesas lēmuma, ka to prasītāja pamata prāvā veikto darbību raksturs, kas ir aprakstītas šajā sprieduma 9. punktā, neapstrīdami atbilst apdrošināšanas mēklera vai apdrošināšanas starpnieka darbību raksturojumam.

19 Otrkārt, runājot par attiecībām starp apdrošināšanas mēkleri vai starpnieku un tādā apdrošināšanas līguma pusēm, kura noslēgšanu tas ir sekmējis, ir jāsecina, ka ne Sestajā direktīvā, ne Padomes 1976. gada 13. decembra Direktīvā 77/92/EEK par pasākumiem, lai veicinātu uzņēmējdarbības veikšanas brīvības un pakalpojumu sniegšanas brīvības efektīvu īstenošanu apdrošināšanas aģentu un brokeru [mēklieru] darbības jomā (*ex ISICGroup 630*), un jo īpaši par pārejas posma pasākumiem attiecībā uz šo darbības jomu (OV 1977, L 26, 14. lpp.), nav norāžu šajā sakarā.

20 Iepriekš minētā sprieduma lietā *Taksatorringen*, uz kuru valsts tiesa atsaucas savā lēmumā par prejudiciālo jautājuma uzdošanu, 44. punktā Tiesa tomēr ir atzinusi, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punktā iekavā frāze “[ar apdrošināšanas darījumiem saistīti pakalpojumi], ko veic apdrošināšanas mēkleri un apdrošināšanas aģenti [starpnieki]” attiecas tikai uz tiem pakalpojumiem, kurus sniedz profesionāļi, kam vienlaikus ir attiecības ar apdrošinātāju un apdrošināto.

21 Šajā sakarā Nīderlandes valdība uzsver, ka prasītājam pamata prāvā nav nekādu attiecību ar apdrošinātājiem un ka tās darbojas uz VDL rīcina un tās vārdā, un ka VDL ir patiesais apdrošināšanas mēkleris un starpnieks. Minētā valdība no tā secina, ka prasītāja pamata prāvā nevar pretendēt uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punktā paredzēto atbrīvojumu attiecībā uz pakalpojumiem, ko tas sniedz kā apdrošināšanas mēkleri un apdrošināšanas starpnieks. Tas it īpaši izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Taksatorringen* 44. punkta un iepriekš minētā sprieduma lietā *ArthurAndersen* 33. punkta.

22 Tomēr Nīderlandes valdības apgalvojumam par saikni, kādai jāpastāv starp, pirmkārt, apakšaģentu, kā arī apdrošināšanas mēkleri un starpnieku un, otrkārt, apdrošināšanas līguma pusēm, nevar piekrist.

23 Pirmkārt, no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka, kaut gan prasītāja pamata prāvā formāli nav saistīta ar apdrošinātājiem, kuru vārdā darbojas VDL, tai tomēr ir netieša saikne ar tiem. Tādējādi, tā kā pastāv vienošanās, kas prasītāju pamata prāvā saista ar VDL, kura pati ir iesaistīta līgumattiecībās ar apdrošinātājiem, prasītāja pamata prāvā, kas darbojas VDL vārdā un uz tās rīcina, ir netieši ar tiem saistīta.

24 Svarīgi ir uzsvērt, ka judikatūrā, ar kuru Nīderlandes valdība ir pamatojusi savu interpretāciju, Tiesa nav norādījusi tās saiknes raksturu, kas apdrošināšanas starpnieku vai mēkleri saista ar apdrošināšanas līguma pusēm, un tādējādi tā nav noteikusi, ka šai saiknei ir

j?izpaužas noteikt? veid?.

25 T?d?j?di, kaut ar? Tiesa uzskat?ja, ka nodok?u maks?t?ju darb?ba, kas tika apl?kota liet?s, kur?s tika tais?ti iepriekš min?tie spriedumi *Taksatorringen* un *ArthurAndersen*, b?t?b? nebija uzskat?ma par apdrošin?šanas m?klieru vai starpnieku veiktu darb?bu, kas saist?ta ar apdrošin?šanu Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as a) punkta noz?m?, t? tom?r neanaliz?ja šo nodok?u maks?t?ju attiec?bas ar apdrošin?t?jiem un apdrošin?tajiem (šaj? sakar? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Taksatorringen*, 44.–46. punkts, un liet? *ArthurAndersen*, 36. punkts).

26 L?dz ar to pras?t?jai pamata pr?v? nevar atteikt piem?rot Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as a) punkt? paredz?to atbr?vojumu tikai t?p?c vien, ka tai nav tiešas saiknes ar apdrošin?t?jiem, kuru v?rd? t? netieši darbojas attiec?b? uz apdrošin?šanas ??m?jiem k? *VDL* apakša?ents.

27 Otrk?rt, Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as a) punkta formul?jums princip? neizsl?dz, ka apdrošin?šanas m?klera un starpnieka darb?ba sadal?s vair?kos atš?ir?gos pakalpojumos, kas var ietilpt j?dzien? “[ar apdrošin?šanas un p?rapdrošin?šanas dar?jumiem saist?ti] pakalpojumi, ko veic apdrošin?šanas m?kleri un apdrošin?šanas a?enti [starpnieki]” (šaj? sakar? attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 3. apakšpunktu skat. 1997. gada 5. j?nija spriedumu liet? C?2/95 *SDC, Recueil*, I?3017. lpp., 64. punkts; attiec?b? uz š?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunktu – 2006. gada 4. maija spriedumu liet? C?169/04 *Abbey National*, Kr?jums, I?4027. lpp., 67. punkts, un attiec?b? uz š?s pašas direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 1. apakšpunktu – iepriekš min?to spriedumu liet? *Ludwig*, 34. punkts).

28 Šajos apst?k?os no nodok?u neitralit?tes principa izriet, ka uz??m?jiem ir j?b?t iesp?jai izv?l?ties t?du organiz?cijas modeli, kas no strikti saimniecisk? viedok?a tiem š?iet vis?rt?kais, bez riska, ka uz to dar?jumiem neattieksies Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as a) punkt? paredz?tais atbr?vojums (šaj? sakar? attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunktu skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *AbbeyNational*, 68. punkts, un attiec?b? uz š?s pašas direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 1. apakšpunktu – iepriekš min?to spriedumu liet? *Ludwig*, 35. punkts).

29 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild t?, ka Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas, ka apdrošin?šanas m?klierim vai apdrošin?šanas starpniekam ir nevis tieša saikne ar t?da apdrošin?šanas vai p?rapdrošin?šanas l?guma pus?m, kura nosl?gšanu tas sekm?, bet tikai netieša saikne ar t?m, izmantojot cita nodok?u maks?t?ja starpniec?bu, kam pašam ir tieša saikne ar k?du no š?m pus?m un ar kuru šim apdrošin?šanas m?klierim vai apdrošin?šanas starpniekam ir l?gumattiec?bas, pie?auj, ka pakalpojumi, ko apdrošin?šanas m?klieris vai apdrošin?šanas starpnieks sniedz šaj? nol?k?, tiek atbr?voti no PVN saska?? ar min?to ties?bu normu.

Par ties?šan?s izdevumiem

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

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

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, 13. panta B da?as a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas, ka apdrošin?šanas m?klierim vai apdrošin?šanas starpniekam ir nevis tieša saikne ar t?da apdrošin?šanas vai p?rapdrošin?šanas l?guma pus?m, kura

noslīgšanu tas sekm?, bet tikai netieša saikne ar t?, izmantojot cita nodokļu maksātāja starpniecību, kam pašam ir tieša saikne ar k?du no š?m pus?m un ar kuru šim apdrošināšanas m?klierim vai apdrošināšanas starpniekam ir līgumattiecības, pieauj, ka apdrošināšanas m?klera vai apdrošināšanas starpnieka sniegtie pakalpojumi tiek atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa saska?? ar min?to normu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.