

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2013. gada 20. j?nij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Sest? PVN direkt?va – 2. panta 1. punkts un 6. panta 1. punkts – J?dziens “pakalpojumu sniegšana” – Rekl?mas un starpniec?bas pakalpojumu sniegšana saist?b? ar kred?tiem – Atbr?vojumi no nodok?a – Dar?jumu ekonomisk? un komerci?l? situ?cija – ?aunpr?t?ga r?c?ba – Dar?jumi, kuru vien?gais m?r?is ir g?t nodok?u priekšroc?bas

Lieta C-653/11

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apvienot? Karaliste) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2011. gada 13. decembr? un kas Ties? re?istr?ts 2011. gada 19. decembr?, tiesved?b?

Her Majesty’s Commissioners of Revenue and Customs

pret

Paul Newey, kurš darbojas uz??mum? ar nosaukumu *Ocean Finance*,

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Ileši?s [*M. Ileši?*], tiesneši E. Jaraš?ns [*E. Jaraši?nas*], A. O’K?fs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*] (referente) un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?re L. Hj?leta [*L. Hewlett*], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2013. gada 20. marta tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *P. Newey*, kurš darbojas uz??mum? ar nosaukumu *Ocean Finance*, v?rd? – *J. Ghosh*, QC, k? ar? *E. Wilson* un *J. Bremner*, barristers,

– Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – *S. Ossowski* un *L. Christie*, p?rst?vji, kuriem pal?dz *O. Thomas*, barrister,

– ?rijas v?rd? – *E. Creedon*, p?rst?ve, kurai pal?dz *A. Collins*, SC,

– It?lijas vald?bas v?rd? – *G. Palmieri*, p?rst?ve, kurai pal?dz *A. De Stefano*, avvocato dello Stato,

– Eiropas Komisijas v?rd? – *R. Lyal* un *C. Soulay*, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīvu 2000/65/EK (OV L 269, 44. lpp.; turpmāk tekstā – “Sesto direktīva”).

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs* (turpmāk tekstā – “*Commissioners*”) un *P. Newey*, kurš darbojas uzņēmumā ar nosaukumu *Ocean Finance* (turpmāk tekstā – “*P. Newey*”), par pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas piemērojams reklāmas pakalpojumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar EKL 299. panta 6. punktu EK līguma noteikumi attiecas uz Normandijas salām, tostarp Džērsijas salu, tikai, ciktāl ir nepieciešams nodrošināt šīm salām paredzētā režīma piemērošanu, kas ir noteikts tostarp Protokolā Nr. 3 attiecībā uz Normandijas salām un Menas salu (OV L 1972, L 73, 164. lpp.), kas ir pievienots Aktam par Dānijas Karalistes, Īrijas un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes pievienošanas nosacījumiem un Līgumu pielikumiem (OV 1972, L 73, 14. lpp.). Tā kā minētais protokols neietver noteikumus par PVN, Savienības tiesības par PVN nav piemērojamas attiecībā uz Džērsijas salu.

4 Sesto direktīvas preambulas ceturtais apsvērumā ir paredzēts, ka ir jāņem vērā mērķis atcelt nodokļu uzlikšanu importam un piemērot nodokļu atvieglojumus eksportam tirdzniecībā starp dalībvalstīm un ir jānodrošina, ka kopējā apgrozījuma nodokļu sistēma nav diskriminjoša attiecībā uz preču un pakalpojumu izcelsmi, lai varētu izveidot kopīgu tirgu, kas pieļauj godīgu konkurenci un ir īsts iekšējais tirgus.

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

6 Saskaņā ar šīs direktīvas 5. panta 1. punktu “preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam, un saskaņā ar minētās direktīvas 6. panta 1. punktu “pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde šīs pašas direktīvas 5. panta izpratnē.

7 Sesto direktīvas 9. pantā 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 maksājumiem, 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:

[..]

– reklāmas pakalpojumi,

[..]

– banku, finanšu un apdrošināšanas darījumi, ieskaitot pārāpdrošināšanu, izņemot seifu ņri,

[..]

– aģentu pakalpojumi, kuri darbojas kāda cita vārdā un uz cita rēķina, nodrošinot savam priekšniekam pakalpojumus, kas minēti šā punkta e) apakšpunktā.

3. Lai izvairītos no dubultās nodokļu uzlikšanas, nodokļu neuzlikšanas vai konkurences traucējumiem, dalībvalstis attiecībā uz 2. punkta e) apakšpunktu minēto pakalpojumu sniegšanu un kustama materiāla pāršānu var uzskatīt, ka:

[..]

b) pakalpojumu sniegšanas vieta, kura atbilst šim pantam atrastos ārpus Kopienas, atrodas valsts teritorijā, ja pakalpojumus lieto un izmanto šīs valsts teritorijā.”

8. Sestās direktīvas 13. pantā ar nosaukumu “Atbrīvojumi valsts teritorijā” ir paredzēts ar apakšnosaukumu “B. *Citi atbrīvojumi*”:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

d) šāds darījums:

1. Kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, kā arī kredīta pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu;

2. Starpniecību vai jebkurus darījumus ar kredītu garantijām vai jebkuru citu naudas nodrošinājumu, kā arī kredīta garantiju pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu;

[..].”

9. Saskaņā ar šīs direktīvas 17. panta 2. punktu:

“Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā;

[..].”

10 Saskaņā ar minētās direktīvas 21. pantu:

“[..]

1. Saskaņā ar iekšējo sistēmu [PVN] jāmaksā šādam personām:

[..]

b) nodokļu maksātājiem, kam sniedz 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā paredzētos pakalpojumus, vai personām, kas ir identificētas pievienotās vērtības nodokļa maksājumiem valsts teritorijā, kurām sniedz pakalpojumus, kas paredzēti 28.b panta C, D, E un F daļā, ja pakalpojumus sniedz nodokļu maksātājs, kas nav reģistrēts valsts teritorijā;

[..]”

Apvienotās Karalistes tiesības

11 Pamatlietas fakti rašanās brīdī 1994. gada Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1994*) 4. panta 1. punktā bija noteikts:

“PVN tiek iekasēts par katru preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu Apvienotajā Karalistē, ja runa ir par ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko nodokļa maksātājs īsteno savā ekonomiskajā darbībā.”

12 Šī likuma 5. panta 2. punkta a) un b) apakšpunktā ir noteikts:

a) šajā likumā “preču piegāde” vai “pakalpojumu sniegšana” ietver visa veida preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, izņemot tās, kas netiek veiktas par atlīdzību;

b) ikviens darījums, kas nav preču piegāde, bet kas tiek veikts par atlīdzību [..], ir pakalpojumu sniegšana.”

13 Minētā likuma 7. panta 10. punktā paredzēts:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta ir:

a) Apvienotajā Karalistē, ja pakalpojumu sniedzējs ir nodibināts Apvienotajā Karalistē, un

b) citā valstī (un nevis Apvienotajā Karalistē), ja pakalpojumu sniedzējs ir nodibināts šajā citā valstī.”

14 Šī paša likuma 8. panta 1. un 2. punktā, kuros ir paredzēts pienākums īstenot apgriezto PVN uzlikšanas mehānismu par pakalpojumiem, kas sniegti no vietas ārpus Apvienotās Karalistes robežām, ir noteikts:

“1) Ievērojot zemāk minēto 3. punktu, gadījumos, kad atbilstošos pakalpojumus:

a) sniedz persona, kas ir piederīga citai valstij, nevis Apvienotajai Karalistei, un

b) saņem persona (“saņēmējs”), kas ir piederīga Apvienotajai Karalistei, jebkādās tās veiktās saimnieciskās darbības nolikmā,

saska?? ar šo likumu iest?jas t?das pašas sekas (un it ?paši cikt?l tiek iekas?ts PVN par pakalpojuma sniegšanu un nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t priekšnodokli), k?das iest?tos gad?jum?, ja pats sa??m?js sniegtu pakalpojumus Apvienotaj? Karalist?, veicot saimniecisko darb?bu, un š? sniegšana b?tu sniegšana, kas apliekama ar nodokli.

2) Šaj? pant? "atbilstošie pakalpojumi" ir pakalpojumi, kuriem atbilst jebkurš 5. pielikuma ietvertais apraksts un uz kuriem neattiecas 9. pielikuma ietvertie apraksti.

3) Pakalpojumi, attiec?b? uz kuriem tiek uzskat?ts, ka tos sniedz sa??m?js atbilstoši iepriekš min?tajam 1. punktam, nav j??em v?r? k? vi?a sniegtie pakalpojumi, lai noteiktu vi?a ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, piem?rojot 26. panta 1. punktu."

15 1994. gada Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli 9. pant? j?dziens "pieder?bas vieta" ("place of belonging") attiec?b? uz pakalpojumu sa??m?ju ir defin?ts š?di:

"1) Zem?k min?tais 2. punkts tiek piem?rots, lai noteiktu attiec?b? uz ikvienu pakalpojumu sniegšanu, vai pakalpojumu sniedz?js ir pieder?gs vienai vai otrai valstij, un zem?k min?tais 3. un 4. punkts tiek piem?rots (iev?rojot visus 8. panta 6. punkta noteikumus), lai noteiktu attiec?b? uz ikvienu pakalpojumu sniegšanu, vai pakalpojumu sa??m?js ir pieder?gs vienai vai otrai valstij.

2) Pakalpojumu sniedz?js ir j?uzskata par pieder?gu valstij, ja:

a) vi?am taj? ir uz??mums vai k?da cita past?v?ga iest?de un nav š?da uz??muma [vai past?v?gas iest?des] citur; vai

b) vi?am nav š?da uz??muma [vai past?v?gas iest?des] (šaj? valst? vai citur), ta?u taj? atrodas vi?a ierast? dz?vesvieta;

c) vi?am š?di uz??mumi ir gan šaj? valst?, gan citur, un šaj? valst? atrodas tas vi?a uz??mums, ar kuru vistieš?k saist?ta pakalpojuma sniegšana.

3) Ja pakalpojumi tiek sniegti indiv?dam un vi?š tos sa?em vajadz?b?m, kas nav saist?tas ar jebk?du vi?a komercdarb?bu, tad ir j?uzskata, ka vi?š ir pieder?gs tai valstij, kur? atrodas vi?a past?v?g? dz?vesvieta.

4) Gad?jum?, ja iepriekš min?tais 3. punkts nav piem?rojams, tad persona, kas sa?em pakalpojumu, ir j?uzskata par pieder?gu valstij, ja:

a) ir izpild?ts k?ds no iepriekš 2. punkta a) un b) apakšpunkt? min?tajiem nosac?jumiem;

b) vi?am ir t?di uz??mumi, k?di min?ti iepriekš 2. punkt?, gan šaj? valst?, gan citur, un šaj? valst? ir tas vi?a uz??mums, kur? vai kura vajadz?b?m pakalpojumi tiek vai tiks vistieš?k izmantoti.

5) Š? panta noz?m? (un nek?d? cit? noz?m?):

a) persona, kas veic komercdarb?bu, izmantojot fili?li vai a?ent?ru k?d? valst?, ir j?uzskata par t?du, kurai ir uz??mums šaj? valst?, un

b) "past?v?g? dz?vesvieta" juridiskai personai ir vieta, kur? t? ir juridiski nodibin?ta."

16 Ar 1994. gada Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli 31. pantu un 9. pielikuma 5. grupu tiek ieviests Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkts un tiek paredz?ts, ka no PVN ir atbr?vota ar? "jebk?da avansa izmaks?šana vai jebk?da kred?ta pieš?iršana", k? ar? ar to saist?tu

starpniecības pakalpojumu sniegšana.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

17 No iesniedzējtiesas nolūmuma izriet, ka pamatlietas faktu rašanās laikā *P. Newey* bija kredītu brokeris ar dzīviesvietu Temvortā [Tamworth] (Apvienotā Karaliste), un viņš darbojās uzņēmumā ar nosaukumu *Ocean Finance*. Starpniecības pakalpojumi, kurus *P. Newey* sniedza Apvienotajā Karalistē, saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punktu bija atbrīvoti no PVN. Turpretim reklāmas pakalpojumiem, kurus *P. Newey* sniedza Apvienotajā Karalistē un kuru mērķis bija piesaistīt potenciālos aizņēmējus, tika piemērots PVN, kas nozīmē, ka nodoklis, ko *P. Newey* samaksāja par reklāmas izdevumiem, nebija atgriezams.

18 Lai izvairītos no neatgrieztama nodokļa maksājuma, *P. Newey* nodibināja sabiedrību *Alabaster (CI) Ltd* (turpmāk tekstā – “*Alabaster*”), kura ir reģistrēta Džērsijā – teritorijā, attiecībā uz kuru Sestā direktīva nav piemērojama, – un piešķir šai sabiedrībai tiesības izmantot uzņēmuma nosaukumu *Ocean Finance*. *P. Newey* bija tās vienīgais akcionārs.

19 *Alabaster* bija vismaz viens pilna darba laika darbinieks un sava valde, kuras locekļi bija Džērsijas rezidenti, un nevienam no viņiem nebija nekādas tiešas pieredzes starpniecības pakalpojumu jomā, viņus ieteica vai darbā pieņēma *P. Newey* grāmatveži, un viņiem tika maksāts atkarībā no tā, cik laika viņi veltīja *Alabaster* komercdarbībai.

20 Saskaņā ar *Alabaster* statūtiem un Džērsijā spēkā esošajiem tiesību aktiem minētā valde bija atbildīga par šīs sabiedrības pārvaldīšanu un tai piešķirto pilnvaru īstenošanu, un *P. Newey* nepiedalījās tās pārvaldībā.

21 Līgumi par starpniecības pakalpojumu sniegšanu tika noslēgti tieši starp aizdevējiem un *Alabaster*, kas nozīmē, ka komisijas maksa par starpniecību tika maksāta nevis *P. Newey*, bet šai sabiedrībai.

22 Tomēr *Alabaster* pati neizskatīja pieteikumus izsniegt aizdevumus, bet šim nolūkam izmantoja *P. Newey* pakalpojumus, kurus saskaņā ar apakšlīgumu (turpmāk tekstā – “pakalpojumu līgums”) sniedza tās darbinieki, īstenojot komercdarbību Temvortā. Šajam līgumam bija minēts pakalpojumu, kādi bija jāsniedz *P. Newey*, saraksts, kurš būtībā ietvēra visus uzdevumus, kas bija saistīti ar starpniecības pakalpojumu saistību ar kredītiem sniegšanu. Saskaņā ar šo līgumu *P. Newey* tūpat bija tiesības vienoties par noteikumiem līgumos, kuri tika noslēgti starp *Alabaster* un aizdevējiem.

23 Apmērņot pret šiem pakalpojumiem *P. Newey* saņēma atlīdzību, kas tika noteikta vispirms 50 % apmērā un vēlāk 60 % apmērā no tiktājiem iekasējamās bruto komisijas maksas par katru aizdevumu, ko piešķir *Alabaster*, šai komisijas maksai pieskaitot izdevumu atmaksu.

24 Praksē potenciālie aizņēmēji sazinājās tieši ar *P. Newey* darbiniekiem Apvienotajā Karalistē, kuri izskatīja katru lietu un nosūtīja to uz Džērsiju, lai *Alabaster* valde apmierinātu pieteikumus, kuri atbilda kredīta piešķiršanas kritērijiem. Parasti apstiprināšanas process tika pabeigts stundas laikā un faktiski netika noraidīts neviens kredīta piešķiršanas pieteikums.

25 Tā kā potenciālajiem aizņēmējiem paredzētā reklāma bija nepieciešama starpniecības pakalpojumu saistībā ar kredītiem sniegšanai, tā veidoja būtisku daļu izdevumu, kas bija jāsedz *Alabaster*.

26 Saskaņā ar iesniedzējtiesas norādīto reklāmas pakalpojumus sniedza *Wallace Barnaby & Associates Ltd* (turpmāk tekstā – “*Wallace Barnaby*”), ar *Alabaster* nesaistīta sabiedrība, kura ar?

ir re?istr?ta Dž?rsij?, atbilstoši l?gumam, kas nosl?gts ar p?d?jo min?to. Pati *Wallace Barnaby* šos rekl?mas pakalpojumu sa??ma no Apvienotaj? Karalist? re?istr?t?m rekl?mas a?ent?r?m, tostarp no rekl?mas a?ent?ras *Ekay Advertising*. Saska?? ar Džersij? sp?k? esošajiem ties?bu aktiem maks?jumi, kurus *Alabaster* p?rskait?ja *Wallace Barnaby* par šiem pakalpojumiem, netika aplikti ar PVN.

27 *P. Newey* nebija ties?gs izmantot rekl?mas pakalpojumu *Alabaster* v?rd? un neuz??m?s nek?du atbild?bu par samaksu par pakalpojumiem, kurus *Wallace Barnaby* sniedza šai sabiedr?bai. Ta?u vi?š bija pilnvarots apstiprin?t rekl?mu saturu un šaj? nol?k? tik?s ar *Ekay Advertising* darbinieku, kurš str?d? Apvienotaj? Karalist?. P?c katras š?s tikšan?s šis darbinieks sniedza rekomend?cijas *Wallace Barnaby*.

28 *Wallace Barnaby* savuk?rt sniedza rekomend?cijas *Alabaster* valdei, kura p?c to sa?emšanas tik?s katru ned??u, lai lemtu par pl?notajiem rekl?mas izdevumiem. Praks? neviena no š?m rekomend?cij?m netika noraid?ta.

29 *Commissioners* uzskata, ka, run?jot par PVN, pirmk?rt, attiec?gie rekl?mas pakalpojumi *P. Newey* tika sniegti Apvienotaj? Karalist? un t?p?c tur ar? bija apliekami ar nodokli un, otrk?rt, starpniec?bas pakalpojumu saist?b? ar kred?tiem Apvienotaj? Karalist? sniedza *P. Newey*.

30 Pak?rtoti *Commissioners* uzskata, ka, ja *Alabaster* ir j?uzskata par Dž?rsij? esošu sabiedr?bu, par rekl?mas pakalpojumu sa??m?ju, k? ar? par starpniec?bas pakalpojumu saist?b? ar kred?tiem sniedz?ju, tad l?gumi, kas nosl?gti šaj? nol?k?, ir pretrun? ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma principam, k? to ir noformul?jusi Tiesa 2006. gada 21. febru?ra spriedum? liet? C-255/02 *Halifax* u.c. (Kr?jums, I-1609. lpp.), un ir j?kvalific? cit?di.

31 T?p?c 2005. gada 27. septembr? *Commissioners* nos?t?ja *P. Newey* pazi?ojumu par PVN apr??inu par laika periodu no 2002. gada 1. j?lija l?dz 2004. gada 31. decembrim 10 707 075 sterli?u m?rci?u (GBP) apm?r?, lai iekas?tu no vi?a PVN par rekl?mas pakalpojumiem, kas vi?am tika sniegti min?taj? laika period?.

32 *P. Newey* apgalvo, ka pamatliet? apskat?mos starpniec?bas pakalpojumu no Dž?rsijas sniedza *Alabaster* un ka p?d?j? min?t? bija rekl?mas pakalpojumu sa??m?ja. Vi?š piebilst, ka ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma princips nav piem?rojams, ja persona, kas re?istr?ta ?rpus Eiropas Savien?bas, sniedz pakalpojumu citai personai, kas re?istr?ta ?rpus Eiropas Savien?bas.

33 L?dz ar to *P. Newey* p?rs?dz?ja nodok?a apr??inu *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [Pirm?s instances tiesas Nodok?u pal?t?], kura apmierin?ja šo pras?bu ar 2010. gada 23. apr??a spriedumu.

34 Š? tiesa uzskat?ja, ka *Alabaster* sniedza starpniec?bas pakalpojumu saist?b? ar kred?tiem, izmantojot pakalpojumu, ko sniedza *P. Newey* saska?? ar pakalpojumu l?gumu. L?dz ar to *Alabaster* nevar?ja tikt kvalific?ta par "pastkast?tes" sabiedr?bu.

35 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* t?pat nor?d?ja, ka *Alabaster* sniedza attiec?gos starpniec?bas pakalpojumu kred?tu jom? aizdev?jiem un ka t? bija ar? rekl?mas pakalpojumu sa??m?ja. Starp *P. Newey* un aizdev?jiem vai *P. Newey* un *Wallace Barnaby* netika veikts neviens tiešs dar?jums. Kaut ar? *Alabaster* galvenais m?r?is bija ieg?t nodok?u priekšroc?bas, š? tiesa uzskat?ja, ka nevar?ja run?t par ?aunpr?t?gu r?c?bu, jo vienošan?s, kur? bija iesaist?ta *Alabaster*, nebija pretrun? Sest?s direkt?vas m?r?im.

36 *Commissioners p?rs?dz?ja šo nol?mumu Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).*

37 Š?dos apst?k?os *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) K?du noz?mi t?dos apst?k?os k? izskat?maj? liet? valsts tiesai b?tu j?pieš?ir l?gumiem, lem?ot par jaut?jumu, kura persona ir sniegusi pakalpojumu no PVN maks?šanas viedok?a? Konkr?t?k, vai l?gumisk? situ?cija ir izš?iroša, nosakot, kas ir sniedzis pakalpojumu PVN maks?šanas m?r?iem?

2) T?dos apst?k?os k? izskat?maj? liet?, ja l?gumiskajai situ?cijai nav izš?irošas noz?mes, k?dos apst?k?os valsts tiesai b?tu j?atk?pjas no l?gumisk?s situ?cijas?

3) T?dos apst?k?os k? izskat?maj? liet?, k?da noz?me ir tam,

a) vai persona, kas saska?? ar l?gumu sniedz pakalpojumu, ir visp?r?j? citas personas kontrol?;

b) vai zin?šanas par uz??m?jdarb?bu, uz??m?jdarb?bas attiec?bas un pieredze ir citai personai, nevis personai, kas sl?dz l?gumu;

c) vai visus vai vairumu izš?irošo pakalpojumu sniegšanas elementu nodrošina cita persona, nevis persona, kas sl?dz l?gumu;

d) vai uz??m?jdarb?bas risku, ka pakalpojumu sniegšanas rezult?t? rad?sies finansi?li zaud?jumi un tiks zaud?ta reput?cija, uz?emas k?da cita persona, nevis persona, kas sl?dz l?gumu;

e) vai persona, kas sniedz pakalpojumu, saska?? ar l?gumu nosl?dz apakšl?gumu par izš?irošiem elementiem, kas nepieciešami š?du pakalpojumu sniegšanai, ar personu, kas kontrol? šo pirmo min?to personu, un š?diem apakšl?gumiem tr?kst noteiktas komerci?las iez?mes?

4) T?dos apst?k?os k? izskat?maj? liet?, vai valsts tiesai b?tu j?atk?pjas no l?guma v?rt?juma?

5) Ja atbilde uz ceturto jaut?jumu ir noraidoša, vai izn?kums nodok?u zi?? t?dai norunai k? izskat?maj? liet? ir uzskat?ms par nodok?u priekšroc?bu, kuras pieš?iršana b?tu pretrun? Sest?s direkt?vas m?r?im, [iepriekš min?t? sprieduma liet? *Halifax* u.c.] no 74. l?dz 86. punkta izpratn??

6) Ja atbilde uz piekto jaut?jumu ir [apstiprinoša], k? b?tu j?p?rkvalific? t?das norunas k? izskat?maj? liet??”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo l?dz ceturto jaut?jumu

38 Ar pirmo l?dz ceturto jaut?jumu, kuri ir j?apskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai l?guma noteikumi ir izš?iroši, lai identific?tu sniedz?ju un sa??m?ju “pakalpojuma sniegšanas” dar?jum? Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratn?, un noliedzošas atbildes gad?jum?, k?dos apst?k?os min?tie l?guma noteikumi var tikt raksturoti cit?di?

39 Vispirms ir j?atg?dina, ka ar Sesto direkt?vu ir izveidota kop?j? PVN sist?ma, kas balst?ta ar? uz vienotu ar nodokli apliekamo darb?bu defin?ciju (iepriekš min?tais spriedums liet? *Halifax*

u.c., 48. punkts).

40 Saskaņ� 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 kļūst rīkojas”. Runājot konkrēti par pakalpojumu sniegšanas jēdzienu, Tiesa jau vairākkārt ir atzinusi, ka pakalpojumi tiek sniegti “par atlīdzību” šīs direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē un līdz ar to ir apliekami ar nodokli tikai tad, ja starp šo pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv juridiskas attiecības, kurās notiek abpusēja pakalpojumu sniegšana, un atlīdzība, ko saņem minētā pakalpojuma sniedzājs, ir uzskatāma par saņēmēja sniegtā pakalpojuma faktiskā vērtību (2010. gada 16. decembra spriedums lietā C-270/09 *MacDonald Resorts*, Krājums, I-13179. lpp., 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Tāpat no Tiesas judikatūras izriet, ka pakalpojumu sniegšanas jēdziens līdz ar to ir objektīvs un piemērojams neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem un nodokļu administrācijai nav pienākuma veikt izmeklēšanu, lai noteiktu nodokļa maksātāja nolūku (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 56. un 57. punkts, kļ ar tajos minētā judikatūra).

42 Runājot konkrēti par līguma noteikumu nozīmi, kvalificējot darījumu kā ar nodokli apliekamu darījumu, ir jāatgādina Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru faktiskās ekonomiskās un komerciālās situācijas ņemšana vērē ir uzskatāma par pamatkritēriju kopējās PVN sistēmas piemērošanai (šajā ziņā skat. 2010. gada 7. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-53/09 un C-55/09 *Loyalty Management UK* un *Baxi Group*, Krājums, I-9187. lpp., 39. un 40. punkts, kļ ar tajos minētā judikatūra).

43 Ņemot vērā, ka līgumiskā situācija parasti atspoguļo darījumu ekonomisko un komerciālo realitāti, lai izpildītu tiesiskās noteiktības prasības, atbilstošie līguma noteikumi ir uzskatāmi par elementu, kas jāņem vērā gadījumā, kad jāidentificē sniedzājs un saņēmējs “pakalpojumu sniegšanas” darījumā Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratnē.

44 Tāu var izrādīties, ka dažkārt noteikti līguma noteikumi pilnībā neatspoguļo darījumu ekonomisko un komerciālo realitāti.

45 Tā tas it paši būtu gadījumā, ja izrādītos, ka minētie līguma noteikumi ir vienīgi fiktīvs darījums, kas neatbilst darījumu ekonomiskai un komerciālai realitātei.

46 Tiesa vairākkārt ir atzinusi, ka krāpšanas apkarošana, cēļā pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir mērķis, kas ir atzīts un tiek veicināts ar Sesto direktīvu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 71. punkts un tajā minētā judikatūra), un ka tiesību ļaunprātīgās izmantošanas aizlieguma principa mērķis ir aizliegt pilnībā fiktīvus darījumus, kuri neatbilst ekonomiskajai realitātei un tiek ņstenoti ar vienu vienīgu mērķi – iegūt nodokļu priekšrocības (skat. 2008. gada 22. maija spriedumu lietā C-162/07 *Ampliscientifica* un *Amplifin*, Krājums, I-4019. lpp., 28. punkts; 2011. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-504/10 *Tanoarch*, Krājums, I-10853. lpp., 51. punkts, un 2012. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-326/11 *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, 35. punkts).

47 Pamatlietā netiek apstrīdēts, ka formāli saskaņā ar līguma noteikumiem *Alabaster* sniedza aizdevējiem starpniecības pakalpojumus saistībā ar kredītiem un ka tē bija reklāmas pakalpojumu, kurus sniedza *Wallace Barnaby*, saņēmēja.

48 Tomēr, ņemot vērā uzņēmējdarbības attiecību, kādas pastāvja starp, pirmkārt, *P. Newey*, *Alabaster* un aizdevējiem, kā arī, otrkārt, starp *P. Newey*, *Alabaster* un *Wallace Barnaby*, ekonomisko realitāti, kāda izriet no iesniedzējtiesas nolūmuma, un it paši faktus, kurus *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*

min?ja trešaj? jaut?jum?, nevar izsl?gt, ka pamatliet? apskat?mos pakalpojumu Apvienotaj? Karalist? izmantoja *P. Newey*.

49 Iesniedz?jtiesai, izv?rt?jot visus pamatlietas apst?k?us, ir j?p?rbauda, vai l?guma noteikumi patiesi atspogu?o ekonomisko realit?ti un vai *P. Newey*, nevis *Alabaster* ir attiec?go starpniec?bas pakalpojumu saist?b? ar kred?tiem faktiskais sniedz?js un *Wallace Barnaby* sniegto rekl?mas pakalpojumu faktiskais sa??m?js.

50 Ja tas t? bija, tad šie l?guma noteikumi ir j?defin? no jauna t?, lai atjaunotu situ?ciju, k?da past?v?tu, ja neb?tu tikuši veikti šie ?aunpr?t?go r?c?bu raksturojošie dar?jumi (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Halifax u.c.*, 98. punkts).

51 Šaj? gad?jum? t?das situ?cijas atjaunošana, k?da b?tu past?v?jusi attiec?go dar?jumu neesam?bas gad?jum?, ja iesniedz?jtiesa uzskat?tu, ka šie dar?jumi ir ?aunpr?t?ga r?c?ba, padar?tu tostarp pakalpojumu l?gumu un l?gumus par rekl?mu, kas bija nosl?gti starp *Alabaster* un *Wallace Barnaby*, par t?diem, ar kuriem nevar?tu iebilst pret *Commissioners*, jo p?d?jie min?tie var?tu pamatoti uzskat?t *P. Newey* par pamatliet? apskat?mo starpniec?bas pakalpojumu saist?b? ar kred?tiem sniedz?ju un rekl?mas pakalpojumu sa??m?ju.

52 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo l?dz ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka l?guma noteikumi, pat ja tie ir uzskat?mi par v?r? ?emamu elementu, nav noteicošie, lai identific?tu sniedz?ju un sa??m?ju “pakalpojumu sniegšanas” dar?jum? Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratn?. It ?paši tie var netikt ?emti v?r? gad?jum?, ja izr?d?s, ka tie neatspogu?o ekonomisko un komerci?lo situ?ciju, bet ir vien?gi fikt?vs dar?jums bez jebk?das ekonomisk?s realit?tes, kurš veikts ar vienu vien?gu m?r?i – ieg?t nodok?u priekšroc?bas, un tas ir j?izv?rt? iesniedz?jtiesai.

Par piekto un sesto jaut?jumu

53 ?emot v?r? atbildi uz pirmo l?dz ceturto jaut?jumu, nav vajadz?bas atbild?t uz iesniedz?jtiesas uzdoto piekto un sesto jaut?jumu.

Par ties?šan?s izdevumiem

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

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

L?guma noteikumi, pat ja tie ir uzskat?mi par v?r? ?emamu elementu, nav noteicošie, lai identific?tu sniedz?ju un sa??m?ju “pakalpojumu sniegšanas” dar?jum? Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EK 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, kas groz?ta ar Padomes 2000. gada 17. oktobra Direkt?vu 2000/65/EK, 2. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta izpratn?. It ?paši tie var netikt ?emti v?r? gad?jum?, ja izr?d?s, ka tie neatspogu?o ekonomisko un komerci?lo situ?ciju, bet ir vien?gi fikt?vs dar?jums bez jebk?das ekonomisk?s realit?tes, kurš veikts ar vienu vien?gu m?r?i – ieg?t nodok?u priekšroc?bas, un tas ir j?izv?rt? iesniedz?jtiesai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ang?u.