

ĢENERĀLADVOKĀTA DAMASO RUISA-HARABO KOLOMERA SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 13. janvārī¹

1. *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes kasācijas instance] uzdeva Tiesai divus prejudiciālus jautājumus saistībā ar Sestās direktīvas par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”) 28.b panta E daļas 3. punkta interpretāciju².

nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) maksātāja. Apstiprinošas atbildes gadījumā tiek jautāts, kur ar nodokli apliekamais darījums ir uzskatāms par notikušu.

2. Nīderlandes tiesā iztiesātās prāvas mērķis ir noteikt vietu, kurā tiek sniegti profesionāla starpnieka pakalpojumi saistībā ar divu Francijā atrodošos jahtu pirkšanu divu Nīderlandes rezidentu vārdā.

I — Kopienų tiesiskais regulējums

3. *Hoge Raad der Nederlanden* vēlas noskaidrot, vai augstāk minēto normu piemēro gadījumā, ja Kopienas iekšējā preču iegādē starpnieks darbojas kādas fiziskas personas vārdā, kura nav pievienotās vērtības

4. Sestā direktīva nosaka, ka ar nodokli apliekamas preču piegādes un pakalpojumu sniegšana³, ko valsts teritorijā pret atlīdzību veic ikviens, kas patstāvīgi veic ražošanu, tirdzniecību vai pakalpojumu sniegšanu, tostarp brīvo profesiju darbību (2. panta 1. apakšpunkts un 4. panta 1. un 2. punkts).

5. Ar nodokli apliekams darījums preču piegādēs rodas to nodošanas vietā, izņemot gadījumu, kad preces ir jānosūta vai jāpārvadā, jo šādā gadījumā piesaiste ir vietai, kur

1 — Oriģinālvaloda — spāņu.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.). Direktīvas 28.b pants tika iekļauts ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388 nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.).

3 — “Pakalpojumu sniegšana” ir atlikusi kategorija, kura ietver ikvienu darījumu, kas nav preču piegāde (Sestās direktīvas 6. pants).

preces atrodas brīdī, kad sākas nosūtīšana pircējam (8. panta 1. punkts).⁴

[9. panta 2. punkta e) apakšpunkts]. Tas pats noteikums attiecas uz starpniekiem šādos darījumos [9. panta 2. punkta e) apakšpunkta priekšpēdējais ievilkums].⁶

6. Pakalpojumu gadījumā fakts, kas rada nodokļa maksāšanas saistības, uzskatāms par notikušu vietā, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu. Gadījumā, ja neizpildās neviens no šiem abiem kritērijiem, pakalpojums uzskatāms par sniegtu piegādātāja pastāvīgās adreses vietā vai vietā, kur tas parasti rezidē (9. panta 1. punkts).

8. Ar Direktīvu 91/680 Sestajā direktīvā tika iekļauta XVI.a sadaļa ar nosaukumu "Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm", kuras mērķis ir atvieglot pāreju uz galīgo nodokļu uzlikšanas sistēmu tirdzniecībā starp dalībvalstīm kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēmā pēc tam, kad, sākot no 1993. gada 1. janvāra, ir atcelta fiskālā kontrole uz iekšējam robežām.⁷

7. Tomēr gadījumā, kad zināmi pakalpojumi⁵ tiek sniegti personām, kuru atrašanās vieta ir ārpus pakalpojumu sniedzēja valsts — neatkarīgi no tā, vai šīs personas atrodas dalībvalstī vai ārpus tās, — regulējums mainās un ar nodokli apliekamo darījumu nosaka atkarībā no saņēmēja. Šajos gadījumos tā ir vieta, kur klients ir reģistrējis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz šo pakalpojumu, vai pastāvīgā adrese vai vieta, kur tas parasti rezidē

9. Saskaņā ar šo pagaidu režīmu ar PVN tiek apliktas "Kopienas iekšējās preču iegādes", ko valsts teritorijā pret atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas [28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmā daļa].

10. Iepriekš minētais ar nodokli apliekamais darījums ir definēts kā tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu mantu,

4 — Turklāt īpašs regulējums attiecas uz precēm, kas jāuzstāda vai jāmontē, šādā gadījumā par piegādes vietu uzskatot šo darbību veikšanas vietu (8. panta 1. punkta a) apakšpunkts *in fine*).

5 — Rūpnieciskā un intelektuālā īpašuma tiesību nodošana un tiesību pāreja; reklāmas pakalpojumi; brīvo profesiju pārstāvju, piemēram, inženieru, juristu, grāmatvežu, sniegtie pakalpojumi, kā arī datu apstrāde un informācijas piegāde; banku, finanšu un apdrošināšanas darījumi, personāla nodrošinājums; un visbeidzot pienākumi pilnībā vai daļēji nenodarboties ar kādu uzņēmējdarbības veidu vai neīstenot kādas no augstāk minētajām tiesībām.

6 — Niederlandes tiesību aktos Sestās direktīvas 9. pants tika transponēts ar *Wet op de Omzetbelasting 1968* [likuma "Par apgrozījuma nodokli"] (turpmāk tekstā — "Wet OB 1968") 6. pantu.

7 — Šis mērķis ir norādīts Direktīvas 91/680 trešajā, astotajā un devītajā apsvērumā.

ko personai, kas iegādājusies preces, atsūta vai atved viņa pati vai pārdevējs, vai jebkura no viņiem uzdevumā uz dalībvalsti, kas nav nosūtīšanas vieta [28.a panta 3. punkta pirmā daļa].

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.

11. Iepriekš minētie darījumi, tāpat kā preču piegādes, ir apliekami ar nodokli galapunktā (28.b panta A un B daļa).

12. Direktīvas 28.b panta C daļa groza kritēriju attiecībā uz pakalpojumiem saistībā ar preču transportēšanu Kopienas iekšienē, tos uzskatot par sniegtiem transportēšanas sākumpunktā. Saskaņā ar E daļu, tāds pats regulējums attiecas uz šajā transportēšanā iesaistīto starpniecību. Ja starpniecību veic preču transportēšanas palīgpakalpojumu formā, starpnieka darbība uzskatāma par veiktu palīgdarbibas veikšanas vietā. Tomēr abos gadījumos, ja starpnieka pakalpojumu klients ir identificēts PVN citā dalībvalstī un rīkojas šādas piederības statusā, ar nodokli apliekamais darījums notiek šajā pēdējā vietā (1. un 2. punkts).

Ja starpnieka sniegto pakalpojumu klients ir identificēts pievienotās vērtības nodoklim dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kuras teritorijā reāli veic papildpakalpojumus, tad tomēr uzskata, ka starpnieka sniegto pakalpojumu vieta atrodas tās dalībvalsts teritorijā, kura klientam ir izdevusi pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru, ar kuru starpnieks viņam ir sniedzis pakalpojumus.”⁸

II — Fakti un pamata prāva, un prejudiciālie jautājumi

13. Saskaņā ar iepriekš minētā panta 3. punktu:

14. D. Lipjess [*D. Lipjes*], kas veic uzņēmējdarbību Nīderlandē, izmantojot nosaukumu “Dutch Yachting Services”, nodarbojas ar profesionālu starpniecību jahtu pirkšanā un pārdošanā.

“Atkāpjoties no 9. panta 1. punkta, vieta, kur pakalpojumus sniedz starpnieki, kas rīkojas citu personu vārdā un uz viņu rēķina, ja šādi

8 — Sestās direktīvas 28.b panta E daļa tika transponēta Nīderlandes tiesībās ar *Wet OB 1968* 6. panta a) apakšpunktu 1992. gada 24. decembra likuma (*Staatsblad 1992*, 713. lpp.) redakcijā.

15. Laikā no 1996. gada 1. maija līdz 1997. gada 31. decembrim viņš bija starpnieks divu Francijā atrodošos jahtu (*Dunkerque* un *Ajaccio*) iegādē⁹ divu pircēju vārdā, kuri bija Nīderlandē dzīvojošas fiziskas personas. Abos gadījumos pārdevējs bija Francijā dzīvojoša fiziska persona, un Lipjess nevienā no minētajām dalībvalstīm nedz deklarēja, nedz maksāja PVN par komisijas naudu, ko saņēma no saviem klientiem.

16. *Belastingdienst/Ondernemingen Goes* [Nīderlandes Nodokļu inspekcija] viņam piestādīja papildu nodokļa aprēķinu attiecībā uz saņemtās kurtāžas komisiju, uzskatīdama, ka pakalpojumi tika sniegti tās teritorijā.

17. Pēc tam, kad administratīvā kārtā celtā prasība tika noraidīta, nodokļu maksātājs nodokļa aprēķinu apstrīdēja *Gerechthof te 's-Gravenhage* [Hāgas Apelācijas tiesā], pamatodamies uz to, ka starpnieka darbība bija veikta Francijā, un šo tēzi augstāk minētā tiesa atzina, ņemot vērā jahtu atrašanās vietu pārdošanas dienā.

18. *Staatssecretaris van Financiën* [valsts finanšu sekretārs] iesniedza kasācijas sūdzību, apgalvodams, ka Sestās direktīvas 28.b panta E daļas 3. punkta pirmais teikums attiecas vienīgi uz starpniecības darījumiem, kas veikti saistībā ar paša nodokļu maksātāja darbību Direktīvas 4. panta nozīmē. Tādējādi Lipjesa darba izpildes vieta nosakāma saskaņā ar 9. panta 1. punkta vispārīgo noteikumu, ņemot vērā to, ka viņš šo darbu pabeidza Nīderlandē.

19. *Hoge Raad der Nederlanden* norāda, ka augstāk minētā norma (ar tajā minētajiem izņēmumiem) neparedz atšķirīgu regulējumu atkarībā no darījuma vai personas, kuras interesēs notiek starpniecība, tādējādi, ka attiecībā uz katru starpnieka sniegto pakalpojumu (izņemot šajā pantā tieši citētos) piemērojams noteikums, saskaņā ar kuru tas ir sniegts pamata darbības vietā, neatkarīgi no tā, kādā statusā darbojas pakalpojuma saņēmējs. Tomēr tā piebilst, ka iepriekšējo interpretāciju varētu apšaubīt, ņemot vērā Sestās direktīvas XVI.a sadaļas un 28.b panta E daļas 3. punkta uzbūvi.

9 — Saskaņā ar *Hoge Raad der Nederlanden* sniegto informāciju, tie nebija "jauni transportlīdzekļi" 28.a panta 2. punkta izpratnē, kas būtu apliekami ar nodokli saskaņā ar tās pašas normas daļas iepriekšējā punkta b) apakšpunktā noteikto.

20. Tā norāda, ka Kopienas judikatūra nenodrošina pietiekamu pamatu, lai novērstu šaubas, un tādējādi nolēma apturēt tiesve-

dibu un saskaņā ar EKL 234. pantu uzdot Tiesai šādus [prejudiciālus] jautājumus:

- 1) Vai Sestās direktīvas 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 direktīvas nozīmē, vai juridisku personu, kas nav nodokļu maksātāja Direktīvas 28.a panta nozīmē?

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

III — Tiesas process

21. Komisija, kā arī Nīderlandes valdība un Portugāles valdība iesniedza rakstiskus apsvērumus tam paredzētajā termiņā, kas noteikts Tiesas Statūtu 20. pantā.

22. Tā kā neviens no tiesvedībā iesaistītajiem lietas dalībniekiem nav izteicis vēlēšanos izklāstīt mutvārdu apsvērumus, Tiesa ir pieņēmusi lēmumu nenoturēt mutvārdu procesu saskaņā ar Reglamenta 104. panta 4. punktu.

IV — Prejudiciālo jautājumu analīze

A — Ar nodokli apliekama darījuma vietas noteikšana starpnieka pakalpojumu gadījumā

23. Starpnieka pakalpojumi parasti tiek sniegti vietā, kur nodibināts pakalpojuma sniedzēja uzņēmums vai, attiecīgi, pastāvīga iestāde, no kuras tos sniedz starpnieks.¹⁰ Gadījumā, ja nav piemērojams neviens no šiem abiem kritērijiem, jāņem vērā pakalpojuma sniedzēja pastāvīgās adreses vieta vai vieta, kur tas parasti uzturas. Šis noteikums atspoguļo principu, saskaņā ar kuru "nodokli maksā izcelsmes vieta" ("*imposición en origen*"), un ļauj noteikt nodokļa saistību pamatā esošās darbības vietu, vienlaikus nosakot piemērojamos valsts tiesību aktus.¹¹

10 — 1985. gada 4. jūlija spriedumā lietā 168/84 *Berkholz* (*Recueil*, 2251. lpp.) Tiesa precizēja, ka primārais piesaistes punkts ir salīdzinājamās darbības veikšanas pamatvieta, jo citu atrašanās vietu, no kuras tiek sniegti pakalpojumi, var ņemt vērā vienīgi tad, ja piesaiste tai nenoved pie nodokļu mērķiem racionāla risinājuma vai rada konfliktu ar citu dalībvalsti (17. punkts). Tāpat Tiesa nosprida arī 1997. gada 17. jūlija spriedumā lietā C-190/95 *AROLease* (*Recueil*, 4383. lpp., 15. punkts) un 1998. gada 7. maija spriedumā lietā C-390/96 *Lease Plan* (*Recueil*, 2553. lpp., 24. punkts).

11 — Pérez Herrero, L.M. *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L., 1^a ed., Barselona, 1997., 132. lpp.

24. Piesaistes punkts tiek pārnestas no atrašanās vietas, no kuras pakalpojums tiek sniegts, uz klienta atrašanās vietu gadījumos, kad starpniecība notiek saistībā ar 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā minētajām darbībām, kas veiktas par labu citā valstī reģistrētām personām.

25. Izņēmums no vispārīgā noteikuma ir paredzēts arī gadījumos, kad Kopienas iekšējā preču transportēšanā vai ar to saistītos palīgpakalpojumos iesaistās citas personas, šādā gadījumā ar nodokli apliekamo darījumu uzskatot par notikušu pamatdarbības vietā, proti, vietā, kur sākas preču transportēšana vai, attiecīgi, ir veikta palīgdarbība. Tomēr gadījumā, ja pakalpojums tiek sniegts klientam, kas rīkojas ar PVN nolūkiem paredzēto identifikācijas numuru, ko piešķirusi cita dalībvalsts, par piesaistes punktu, lai noteiktu ar nodokli apliekamā darījuma vietu, kļūst šis dalībvalsts teritorija.

26. Visbeidzot, nosakot ar nodokli apliekama darījuma vietu saistībā ar citu veidu starpniecības pakalpojumiem preču tirdzniecībā starp dalībvalstīm, ir piemērojams tas pats kritērijs: tā darījuma vieta, kurā starpnieks iesaistās, ievērojot iepriekš minēto izņēmumu gadījumos, kad pārstāvējamā persona ir reģistrēta kā nodokļu maksātājs citā dalībvalstī un iesaistās šādā kapacitātē.

27. Kopsavilkumā starpnieka pakalpojumi ir apliekami ar nodokli dalībvalstī, kurā:

- 1) tas ir reģistrēts (9. panta 1. punkta vispārīgais noteikums);¹²
- 2) ir reģistrēts saņēmējs [9. panta 2. punkta e) apakšpunkta priekšpēdējais ievilkums];
- 3) tiek veikta galvenā ekonomiskā darbība (28.b panta E daļas 1., 2. un 3. punkta pirmā rindkopa); vai
- 4) saņēmējam ir PVN maksātāja identifikācijas numurs, kas izmantots darījumā (28.b panta E daļas 1., 2. un 3. punkta otrā daļa).

12 — Šķiet, ka Komisija ir kļūdījusies, apgalvodama, ka 9. panta 1. punktu starpniecības pakalpojumiem nepiemēro. Gluži pretēji, kā tikko norādīju, tajā tiek noteikts pamatkritērijs. Direktivas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta priekšpēdējais ievilkums attiecas vienīgi uz starpnieku darbību saistībā ar noteiktiem pakalpojumiem tādu personu labā, kuru pastāvīgā atrašanās vieta ir citā valstī. Savukārt 28.b. panta E daļa attiecas uz starpnieku darbību Kopienas iekšējā preču iegādē un transportēšanā. Uz pārejo starpnieku darbību attiecas 9. panta 1. punkts.

28. Uz pamatprāvas faktiskajiem apstākļiem, kad starpnieks darbojās divu Nīderlandē dzīvojošu fizisku personu vārdā divu Francijā atrodošos jahtu iegādē, var attiecināt vienīgi pirmo vai trešo iespējamību.

30. Manuprāt, pareizā ir pirmā atbilde.

31. Šo apgalvojumu apstiprina ar Direktīvu 91/680 iekļauto pantu teleoloģiskā interpretācija.

B — *Sestās direktīvas 28.b panta piemērošanas joma attiecībā uz subjektiem*

29. Lai izdarītu pareizo izvēli starp abām alternatīvām, ir jāprecizē 28.b panta piemērošanas joma; šajā sakarā ir iespējami trīs risinājumi, no kuriem katrs atbilst kādam no šajā prejudiciālajā tiesvedībā iesaistīto lietas dalībnieku apsvērumiem. Saskaņā ar pirmo viedokli, minētā norma aptver visa veida starpniecības darbību, izņemot tajā norādītās, neatkarīgi no statusa, kādā darbojas saņēmējs un atsavinātājs pamata tiesiskajā darījumā: tas ir Komisijas viedoklis. Saskaņā ar Nīderlandes valdības viedokli, minētā panta piemērošanai ir vajadzīgs, lai starpniecību (*"buenos oficios"*) veiktu nodokļu maksātāja vai tādas juridiskas personas vārdā, kura nav nodokļu maksātāja. Visbeidzot, Portugāles valdība izvirza vidusceļa postulātu, saskaņā ar kuru iepriekš minētā norma aptver pakalpojumus, kas sniegti fiziskai personai, ar nosacījumu, ka preču transportēšanu Kopienas iekšienē veic nodokļu maksātājs.

32. Šajā tiesvedībā iztīrītā strīdīgā norma ir vērsta uz fiskālās kontroles atcelšanu uz iekšējām robežām, sākot ar 1993. gada 1. janvāri, bet, tā kā 1992. gada 31. decembrī nebija nodrošināti priekšnoteikumi, lai ieviestu principu, saskaņā ar kuru aplikšana ar nodokli veicama izcelsmes valstī (*"imposición en origen"*)¹³, noteica pārejas posmu, kura laikā tika saglabāts noteikums par aplikšanu ar nodokli galamērķa valstī (*"gravamen en destino"*)¹⁴. Lai sekmētu muitas robežu likvidešanu, tika atceltas visas formalitātes uz šīm robežām un, no jauna nosakot ar nodokli aplikamu darījumu (*"preču iegāde*

13 — Šis princips ir ļoti svarīgs, lai nodrošinātu, ka nodokļu atcelšana attiecībā uz importēšanu un atbrīvojumi no eksporta nodokļiem būtu neitrāli, neskarot nodokļu uzkrāšanos par labu dalībvalstij, kurā notiek šīs gala patēriņš. Tas izriet arī no Direktīvas 91/680 septītā apsvēruma, atbilstoši kuram, [...] uzliekot nodokļus tirdzniecībā starp dalībvalstīm, jāievēro piegādāto preču un sniegto pakalpojumu izcelsmes dalībvalsts nodokļu uzlikšanas princips, Kopienas tirdzniecībā starp nodokļu maksātājiem nepārkāpjot principu, ka ieņēmumiem no pēdējā patērēšanas posmā uzliktajiem nodokļiem būtu jāuzkrājas par labu dalībvalstij, kurā šī pēdējā patērēšana notiek. Lasot to saistībā ar 4. pantu Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmajā direktīvā 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.), kurā norādīts mērķis "[...] atcelt kārtību, saskaņā ar kuru dalībvalstu savstarpējā tirdzniecībā piemēro importa nodokli un no nodokļiem atbrīvo eksportu, tajā pašā laikā nodrošinot apgrozījuma nodokļu neitralitāti attiecībā uz preču vai pakalpojumu izcelsmi."

14 — Direktīvas 91/680 deviņais, desmitais un vienpadsmitais apsvērumi pamato šo pārejas posmu un lieterību tā spēkā esamības laikā aplikāt ar nodokļiem noteiktas darbības galamērķa dalībvalstīs.

Kopienas iekšienē”), visas nodokļu saistības attiecībā uz iekšējiem darījumiem tika nostādītas vienādā stāvoklī.

33. Citiem vārdiem sakot, piemērojot minētā ar nodokli apliekamā darījuma jēdzienu pārejas periodā, attiecībā uz preču tirdzniecību starp dalībvalstīm tika pieļauta atkāpšanās no principa, saskaņā ar kuru aplikšana ar nodokli veicama sākumpunktā.¹⁵ Lai saprastu šīs pārejas posma atkāpes ietvaru, ir jāņem vērā, ka PVN ir nodoklis, ar ko paredzēts aplikt patēriņa darbības, kas netieši norāda uz personu saimniecisko kapacitāti, un šis mērķis tiek sasniegts, ar nodokli aplikot darījumus starp komersantiem un profesionāļiem, kuri atgūšanas ceļā šo slogu pārnes uz gala patērētāju. Tādējādi nodokļu maksātājiem tiek uzlikts “neitrāls” nodoklis: to sedz vienīgi pēdējais procesa ķēdes loceklis, kas saņem preci vai pakalpojumu. Šo iemeslu dēļ Sestā direktīva nodokļa samaksas saistību pamatā esošo darījumu nosaka neatkarīgi no tās personas statusa, kurai tiek piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi.

34. Tomēr, lai Kopienas iekšējo preču iegādi apliktu ar nodokli, pircējam ir jābūt nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kura tāda

nav [28.a panta 1. punkta a) apakšpunkts]. Šīs normas pamatojums ir apstākļi, ka, maksājot nodokli saņemšanas valstī, neitralitāte tiek nodrošināta vienīgi gadījumā, ja maksātājs var to atgūt vai atskaitīt kā nodokļu maksātājs, kas preces izmanto faktiski ar nodokli apliekamā darbībā, nevis kā galapatērētājs. Tādēļ Sestās direktīvas 28.b panta A un B daļā tiek pieņemts, ka ar nodokli apliekamais darījums notiek dalībvalstī, kur beidzas preču transportēšana vai nosūtīšana personai, kura preces iegādājas, vai dalībvalstī, kurā personai, kas iegādājas preces, ir piešķirts nodokļu maksātāja identifikācijas numurs, ar ko tā darbojusies, un kurā tā var atskaitīt samaksāto nodokli.¹⁶

35. Cits ar Direktīvu 91/680 noteiktā pagaidu režīma pamatelements sakņojas dalībvalstu fiskālās suverenitātes ievērošanā. Katra Kopienas dalībvalsts (*“socio comunitario”*) pilnīgi patstāvīgi nosaka ar nodokli apliekamos darījumus, bet tām piekritošās nodokļu noteikšanas tiesības ir jāsaskaņo tādējādi, lai Kopienas iekšējā darījumā, beidzoties kādai jurisdikcijai, sāktos cita. Šīs vajadzības izskaidro, ka gadījumā, kad preču pirkums tiek aplikts ar nodokli valstī, kur tās tiek nodotas pircējam, atbilstošā nodošana

16 — Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta d) apakšpunkta redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 91/680, ir noteikts, ka nodokļu maksātājs drīkst atskaitīt saskaņā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu maksājamo nodokli, ciktāl preces vai pakalpojumus tas izmanto savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.

15 — Skat. Pérez Herrer, *L.M.*, op. cit., 48. lpp.

izcelsmes vietas valstī netiek aplikta ar nodokli [28.c panta A daļas a) apakšpunkts], lai novērstu dubultu aplikšanu ar nodokļiem.¹⁷

veida darījumā — tā veikšanas vietā (3. punkts).

36. Tomēr iepriekš izklāstītie apsvērumi, kas palīdz izprast Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējumu, nav piemērojami nedz darbībām saistībā ar preču iegādi Kopienas iekšienē, nedz no tās izrietošajai tirdzniecībai starp vienu dalībvalsti un citu, nedz jo īpaši starpniecības darbībai. Šajos gadījumos nav virknes secīgu darījumu, kas visi ir principā aplikami ar PVN, notiek dažādās dalībvalstīs un ir jāsaskaņo, lai nodrošinātu nodokļa neitralitāti un garantētu katras dalībvalsts fiskālo suverenitāti; drīzāk tas ir viens pakalpojums, ko sniedz profesionālas darbības ietvaros un kas sākas un beidzas pats par sevi. Ņemot vērā šo apstākli, citas personas iesaistīšanās preču iegādē un transportēšanā Savienības iekšienē PVN mērķiem uzskatāma par notikušu pamata tiesiskā darījuma norises vietā: ja tā attiecas uz transportēšanu — transportēšanas sākumpunktā (28.b panta E daļas 1. punkts); ja tā ietver palīgdarbību — tās reālās izpildes vietā (2. punkts); ja starpniecība veikta cita

37. Tā paša iemesla dēļ nav būtiski, vai pamata tiesiskais darījums ir aplikams ar nodokli, vai arī tā ir nodošana starp divām fiziskām personām. Kurtāža pastāv pati par sevi un tiek aplikta ar nodokli nošķirti no darījuma, kam tā kalpo un ar ko tā zināmos gadījumos tiek saistīta, vienīgi lai noteiktu ar nodokli aplikamā darījuma vietu. Tādējādi normā lietotais lietvārds "darījumi" attiecas ne vien uz darījumiem, kas aplikami ar PVN, bet arī uz jebkuru darījumu, kurā nodokļu maksātājs rīkojas citas personas vārdā un kas nav minēts tās pašas normas 1. un 2. punktā un 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā. Savos rakstveida apsvērumos Komisija skaidro, ka valodniecisku izpēti veikt nebūtu lietderīgi, jo Sestajā direktīvā norādītais termins tiek lietots vienlīdz gan attiecībā uz tās piemērošanas jomā ietilpstošiem, gan ar nodokli neapliekamiem darījumiem.

38. Sestās direktīvas 21. pants ar grozījumiem, kas tajā izdarīti ar Direktīvu 91/680, ir pietiekams pierādījums tam, ka Kopienas likumdevējs nepieprasa, lai starpniecības pakalpojumu saņēmējs būtu nodokļu maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja. Nosakot personas, kam jāmaksā nodoklis, 28.a pantā minētās Kopienas iekšējās iegādes, kas ietver nodošanu no vienas valsts uz citu, tiek nošķirtas no 28.b panta C, D un E daļās minētajiem pakalpojumiem, kuri sniegti saistībā ar šiem darījumiem. Attiecībā uz pirmā veida darījumiem maksā-

17 — Ja darījumu aplikta ar nodokli arī sākumpunkta dalībvalstī, pircējs vienu nodokli maksātu divreiz: pirmo reizi — sakarā ar to, ka to atgūst pārdevējs, un otro reizi — sakarā ar Kopienas iekšējo iegādi galamērķa dalībvalstī.

šanas pienākums ir “personai, kas veic Kopienas iekšējo preču iegādi, kurai uzliek nodokļus” [1. punkta d) apakšpunkts], proti, personai, kura veic iegādi un ir nodokļu maksātājs vai juridiska persona. Savukārt attiecībā uz otrajām maksāšanas pienākums, neprecizējot tuvāk, tiek noteikts pakalpojumu, tostarp arī 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā minēto pakalpojumu, kuri, kā neviens neapstrīd, tiek sniegti fiziskām personām, “saņēmējam”.

darbība tiek veikta tādas personas labā, kura rīkojas, izmantojot PVN nodokļa maksātāja identifikāciju, ko piešķirusi dalībvalsts, kas nav pamata darījuma vietas dalībvalsts, ar nodokli apliekamais darījums uzskatāms par notikušu pirmajā valstī, tas nenozīmē, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 28.b panta E daļas 3. punktu par klientiem tiktu atzīti vienīgi šā nodokļa maksātāji, bet gan to, ka šajos apstākļos pakalpojums uzskatāms par sniegtu norādītajā vietā. Gadījumā, kad saņēmējs ir fiziska persona — galapatērētājs — un tādējādi nerīkojas nodokļu maksātāja statusā attiecībā uz šo nodokli, otra juridiskā hipotēze nerodas un ar nodokli apliekamais darījums rodas tās darbības vietā, kurā iesaistās starpnieks.

39. Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, būtu jāsecina, ka Sestās direktīvas 28.b panta E daļas 3. punkts attiecas uz starpnieku sniegtajiem pakalpojumiem neatkarīgi no tā, kam šie pakalpojumi ir sniegti. Pārfrāzējot Portugāles Republikas valdības norādīto (tās rakstisko apsvērumu 16. punktu), var apgalvot, ka minētās normas piemērošanas mērķiem tās personas statusam, kuras vārdā rīkojas starpnieks, nav būtiskas nozīmes, turklāt, ņemot vērā iepriekš minēto, būtiskas nozīmes nav arī pamata darījumā esošā pārdevēja statusam.

40. Iepriekš minētos konstatējumus neatspēko Nīderlandes valdības argumenti. Pirmkārt, lai gan gadījumā, kad starpniecības

41. Pēdējais arguments, ko Nīderlandes valdība izvirza savas nostājas atbalstam, tiek pamatots ar to, ka tās normas mērķis, kuru lūdz interpretēt *Hoge Raad der Nederlanden*, saskaņā ar tās 2. punktu, ir — novērst pakalpojumu saņēmēja pienākumu izmantot savas tiesības atskaitīt PVN, ko tas samaksājis citā valstī, nevis tajā, kurā darījums faktiski tiek aplikts ar nodokli, pieņemot, ka starpnieka darbība ir notikusi dalībvalstī, kas piešķirusi tam nodokļa identifikāciju, ar kuru tas darbojas. Saskaņā ar minētās valdības viedokli, šī norma izslēdz fiziskas personas, kas nav tiesīgas atskaitīt samaksāto nodokli. Tomēr šādā vērtējumā netiek ņemts vērā tas, ka minētā Sestās direktīvas 28.b panta

E daļas 3. punkta otrā daļa ietver īpašu noteikumu attiecībā uz pakalpojumu saņēmējiem, kas ir nodokļu maksātāji, un tas neizslēdz iespēju piemērot normas pirmo daļu attiecībā uz pārstāvēto personu, kas ir starpniecības ("*buenos oficios*") "pakalpojuma galapatērētājs".

nosūtīšana vai transportēšana personai, kura tās iegādājas.¹⁸

C — Ar nodokli apliekama darījuma vieta starpniecības pakalpojumos saskaņā ar 28.b panta E daļas 3. punktu

42. Tātad Sestās direktīvas 28.b panta E daļas 3. punkts ir piemērojams starpniecībai par labu fiziskai personai. Saskaņā ar šo normu, starpniecība uzskatāma par notikušu pamata tiesiskā darījuma vietā. Ņemot vērā šīs normas uzbūvi, 3. punkts var attiekties vienīgi uz starpniecības pakalpojumiem, kas sniegti saistībā ar Kopienas iekšējo iegādi un 28.a panta 1., 3. un 5. punktā noteikto preču transportēšanu, kuru izpildes vieta tiek noteikta saskaņā ar 28.b panta A un B daļu.

43. Saskaņā ar šiem noteikumiem, ar nodokli apliekamais darījums notiek vietā, kur preces atrodas brīdī, kad beidzas to

44. Sestās direktīvas 28.b panta E daļas speciālā norma norāda uz A un B daļā noteiktajiem kritērijiem, nevis, kā izriet no *Hoge Raad der Nederlanden* otrā jautājuma formulējuma, uz 8. pantā ietverto vispārējo noteikumu attiecībā uz preču piegādi.¹⁹

45. Tādējādi šajā prejudiciālajā tiesvedībā iesaistīto lietas dalībnieku norādītie funkciju traucējumi ir novērsti, vienlaikus nodrošinot to pieminēto racionālu un vienveidīgu nodokļu iekasēšanu; turklāt tiek sasniegts mērķis — adekvāti organizēt valstu tiesību aktu piemērojamības sadalījumu PVN jomā un novērst konfliktus starp jurisdikcijām, tostarp dubultu aplikšanu ar nodokļiem, atbilstoši Kopienas judikatūrā²⁰ atzītajam ar nodokli apliekama darījuma vietas noteicošo Sestās direktīvas normu pamatmērķim.

18 — Iegādes gadījumā ir jāņem vērā gadījums, kad pircējs darbojas ar nodokļu maksātāja identifikāciju, ko piešķirusi dalībvalsts, kura nav saņēmējas valsts dalībvalsts.

19 — Manuprāt, pamatprāvā ar nodokļiem apliekamā starpnieka pakalpojumu darbība būtu notikusi Nīderlandē ar nosacījumu, ka jahtas būtu nodotas pircējiem minētajā dalībvalstī, par ko nav sniegtas ziņas rīkojumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu.

20 — Skat. 1986. gada 23. janvāra spriedumu lietā 283/84 *Trans Tirreno Express*, *Recueil*, 231. lpp., 14. un 15. punkts; 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-327/94 *Dudda*, *Recueil*, I-4595. lpp., 20. punkts; 1997. gada 6. marta spriedumu lietā C-167/95 *Linthorst, Pouwels en Schere*, *Recueil*, I-1195. lpp., 10. punkts; 2001. gada 25. janvāra spriedumu lietā C-429/97 *Komisija/Frāncija*, *Recueil*, 637. lpp., 41. punkts; 2001. gada 15. marta spriedumu lietā C-108/00 *ŠPI*, *Recueil*, I-2361. lpp., 15. punkts; un 2003. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-438/01 *Design Concept*, *Recueil*, I-5617. lpp., 22. punkts.

V — Secinājumi

46. Ņemot vērā visu iepriekš izklāstīto, iesaku Tiesai uz *Hoge Raad der Nederlanden* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- “1) 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, 28.b panta E daļas 3. punkts ir piemērojams arī gadījumā, ja tajā minētie starpnieka pakalpojumi tiek sniegti fiziskai personai, neskatoties uz to, kādā kapacitātē rīkojas persona, kas pamata tiesiskajā darījumā veic pārdošanu;
- 2) tādējādi starpnieka pakalpojumu sniegšanas vieta jānosaka saskaņā ar Sestās direktīvas 28.b panta A un B daļā noteiktajiem kritērijiem.”