ĢENERĀLADVOKĀTA JANA MAZAKA [*JÁN MAZÁK*] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 17. jūnijā [1]

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Regeringsrätten* (Augstākā administratīvā tiesa) (Zviedrija) lūdz Tiesu interpretēt Sestās PVN direktīvas [2] 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu un 21. panta 1. punkta b) apakšpunktu, kā arī Direktīvas 2006/112 [3] 56. panta 1. punkta c) apakšpunktu un 196. pantu (visi kopā — "strīdīgie noteikumi"). Pamata prāva daļēji attiecas uz fiskālajiem gadiem, attiecībā uz kuriem ir piemērojami Sestās direktīvas noteikumi, un daļēji – uz fiskālajiem gadiem, attiecībā uz kuriem ir piemērojami Direktīvas 2006/112 noteikumi.

2. Šī lieta attiecas uz Zviedrijas fondu, kas veic saimnieciskas, kā arī cita veida darbības un kas vēlas izmantot Dānijā reģistrēta pakalpojumu sniedzēja sniegtos konsultāciju pakalpojumus. Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šis fonds strīdīgo noteikumu piemērošanas nolūkā ir uzskatāms par nodokļa maksātāju, kaut arī pakalpojumus tika plānots izmantot tikai saistībā ar to fonda veikto darbību daļu, kura neietilpst Direktīvu piemērošanas jomā.

I — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības*

3. Saskaņā 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 kā tāds rīkojas".

4. Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā ir paredzēts, ka [jēdziens] "nodokļa maksātājs" nozīmē "visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta". 4. panta 2. punktā ir noteikts, ka "saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības [..]".

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

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.) (turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

3 — Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) (turpmāk tekstā — "Direktīva 2006/112"). Abas kopā — Sestā direktīva un Direktīva 2006/112 — turpmāk tekstā tiks sauktas "Direktīvas". Ar 2007. gada 1. janvāri Sestā direktīva tika atcelta un aizstāta ar Direktīvu 2006/112.

5. Sestās direktīvas 9. pantā, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas vietu, 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 maksātājiem, kas reģistrēti Kopienā, bet citā valstī nekā pakalpojumu sniedzējs, ir vieta, kur klients ir reģistrējis 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:

[..]

— konsultantu, inženieru, izpētes biroju, juristu, grāmatvežu un citi līdzīgi pakalpojumi, kā arī datu apstrāde un informācijas piegāde,

[..]."

6. Saskaņā ar Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta b) apakšpunktu PVN ir jāmaksā šādām personām:

"personām, kurām pakalpojumus, kas iekļauti 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā, sniedz un veic nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārzemēs. Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai par nodokļa samaksu solidāri būtu atbildīgs pakalpojumu sniedzējs".

7. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu PVN uzliek šādiem darījumiem: "pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds".

8. Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā ir noteikts:

““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp [..] brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. [..]”

9. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punktu:

“Attiecībā uz turpmāk norādītajiem pakalpojumiem, kurus sniedz pakalpojumu saņēmējiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību Kopienā, bet ne pakalpojumu sniedzēja valstī, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz pakalpojumu, vai – ja tādu nav – pakalpojumu saņēmēja pastāvīgās adreses vieta vai parastā dzīvesvieta:

[..]

c) konsultantu, inženieru, konsultantu biroju, juristu, grāmatvežu pakalpojumi un citi līdzīgi pakalpojumi, kā arī datu apstrāde un informācijas sniegšana;

[..].”

10. Visbeidzot, Direktīvas 2006/112 196. pantā ir paredzēts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas saņēmis 56. pantā minētos pakalpojumus [..].”

B — *Valsts tiesības*

11. Atbilstoši *mervärdesskattelagen* (1994:200) (likums par PVN, turpmāk tekstā – “*ML*”) 1. nodaļas 1. pantam PVN ir jāmaksā no valstī īstenotā apgrozījuma, kas gūts, profesionālās darbības ietvaros pārdodot ar nodokli apliekamas preces un pakalpojumus [4].

4 — Noteikums paredzēts Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta ieviešanai.

12. Atbilstoši *ML* 5. nodaļas 7. pantam — noteikti šajā pantā minētie pakalpojumi, tajā skaitā konsultāciju pakalpojumi, kurus sniedz citā dalībvalstī reģistrēts pakalpojumu sniedzējs, tiek uzskatīti par sniegtiem valsts iekšienē, ja to saņēmējs ir komersants, kuram Zviedrijā ir vai nu reģistrēts uzņēmums, vai atrodas pastāvīgā iestāde, kurai sniedz pakalpojumu, vai arī — ja šim komersantam Zviedrijā nav šādas uzņēmējdarbības veikšanas vietas vai pastāvīgas iestādes — ir viņa pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta. Ja ar nodokļiem apliekamu konsultāciju pakalpojumu valsts iekšienē sniedzēja ir ārvalstu sabiedrība, tad atbilstoši *ML* 1. nodaļas 2. pantam PVN ir jāmaksā pakalpojumu saņēmējam [5].

13. *ML* nav definēts, kas ir jāsaprot ar jēdzienu "komersants". Saskaņā ar *ML* 4. nodaļas 1. pantu "profesionāla darbība" ir komercdarbība, kuras ietvaros tiek veikti darījumi, par kuriem tiek saņemta atlīdzība, kas viena taksācijas gada laikā pārsniedz SEK 30 000 [Zviedrijas kronu]. No *inkomstskattelagen* (Likums par ienākuma nodokli) 13. nodaļas 1. panta izriet, ka saimnieciska darbība ir ienākumus nesoša darbība, kas tiek veikta neatkarīgi profesionālās darbības gaitā.

5 — Ar šiem noteikumiem tika ieviestas Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta un 21. panta 1. punkta b) apakšpunkta atbilstošās daļas.

II — Fakti, tiesvedība un prejudiciālais jautājums

14. Pamata lieta attiecas uz fondu *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (*Restart* — Padome atbalsta un konsultāciju sniegšanai no darba atlaistajām personām) (turpmāk tekstā — "*TRR*"), kuru 1994. gadā, pamatojoties uz kolektīviem līgumiem, izveidoja *Svenska Arbetsgivareföreningen* (Zviedrijas uzņēmumu konfederācija, tagadējais nosaukums — *Svenskt Näringsliv*) un *Privattjänstemannakartellen* (Privātsektorā nodarbināto darba ņēmēju federācija).

15. Atbilstoši *TRR* statūtiem tā mērķi, no vienas puses, ir izmaksāt bezdarba kompensācijas un veicināt pasākumus, lai atvieglotu tādu darba ņēmēju pārcelšanu jaunā darbā, kuri specifisku iemeslu dēļ ir bijuši vai kuriem pastāv risks kļūt par bezdarbniekiem, un, no otras puses, sniegt padomus un palīdzību sabiedrībām, kuras ir vai par kurām ir ticams, ka tās nokļūs situācijā, kurā darbā pieņemts pārlieku daudz darbinieku, un veicināt uzņēmumu apmācību cilvēkresursu jomā. *TRR* darbības nosacījumus sīkāk reglamentē starp *Svenskt Näringsliv* un *Privattjänstemannakartellen* pastāvošs līgums — *Omställningsavtal* (vienošanās par nodarbinātības pāreju).

16. Šīs darbības finansē tādas nodevas maksājumi, ko izdara darba devēji, kuriem ir saistošs minētais līgums, kas atbilst procentuālai daļai no kopējās algas summas, kas tiek izmaksāta darba ņēmējiem, uz kuriem šis līgums attiecas. Darba devējiem, kuriem līgums ir saistošs saskaņā ar "papildu līgumu", jāmaksā

fiksēta ikgadēja nodeva. Papildus darbībām, kuras *TRR* veic saskaņā ar *Omställningsavtal*, tas ir reģistrēts kā PVN maksātājs attiecībā uz sabiedrību izmantotajiem ārpakalpojumiem. Tiek minēts, ka darbības, par kurām jāmaksā nodoklis, veido 5 % no *TRR* veikto darbību kopējā apjoma.

17. *TRR* vēlas izmantot konsultāciju pakalpojumus, kurus citu starpā sniedz Dānijā reģistrēts pakalpojumu sniedzējs un kuri var tikt izmantoti tikai saistībā ar tām darbībām, kuras *TRR* veic saskaņā ar *Omställningsavtal*. Lai noskaidrotu, kādas būs pakalpojumu iegādes sekas attiecībā uz nodokļiem, *TRR* lūdza *Skatterättsnämnden* (Ienākumu nodokļu komisija) sniegt iepriekšēju atzinumu par to, vai darbības, ko tas veic pamatojoties uz *Omställningsavtal*, ir profesionāla rakstura darbības un vai tas ir uzskatāms par komersantu *ML* 5. nodaļas 7. panta izpratnē.

18. *Skatterättsnämnden* atbildēja uz šiem jautājumiem ar 2006. gada 3. marta iepriekšēju atzinumu, tajā norādot, ka: i) attiecībā uz darbībām, ko *TRR* veic, pamatojoties uz *Omställningsavtal*, nevajadzētu uzskatīt, ka tas sniedz pakalpojumus profesionālas darbības ietvaros, bet *TRR* būtu jāuzskata par *ML* 5. nodaļas 7. pantā minēto komersantu.

19. *TRR* iesniedza apelācijas sūdzību par iepriekšējo atzinumu, lūdzot *Regeringsrätten* grozīt iepriekšējo atzinumu un konstatēt, ka *TRR* nav uzskatāma par *ML* 5. nodaļas 7. pantā minēto komersantu. *Skatteverket* (Zviedrijas nodokļu administrācija) lūdz, lai *Regeringsrätten* apstiprina iepriekšējo atzinumu.

20. Savas prasības pamatojumam *TRR* *inter alia* norādīja, ka reģistrācija kā PVN maksātājam pati par sevi nenozīmē, ka reģistrētā persona vienmēr ir jāuzskata par komersantu *ML* 5. nodaļas 7. panta izpratnē. Saņemot pakalpojumus saistībā ar darbībām, kas neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, *TRR* nav komersants minētā noteikuma izpratnē. Atbilstošais Sestās direktīvas noteikums — 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts — neatsaucas uz komersantu, bet gan uz nodokļa maksātāju.

21. *Regeringsrätten* uzskata, ka lietā, kuru tā izskata, ir jāinterpretē Kopienu tiesību jēdzieni "nodokļa maksātājs" un "persona, kam jāmaksā nodokļi", lai varētu piemērot noteiktus Sestās direktīvas un Direktīvas 2006/112 noteikumus. Iesniedzējtiesa atzīmē, ka Tiesa daudzos spriedumos ir interpretējusi Sestās direktīvas jēdziena "nodokļa maksātājs" nozīmi. Tomēr neeksistē judikatūra par to, kā šis jēdziens ir jāizprot, piemērojot šīs direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu tādā situācijā, kāda tiek aplūkota šajā lietā.

22. Uzskatot, ka attiecīgie Sestās direktīvas un Direktīvas 2006/112 noteikumi ir

neskaidri, un konstatējot, ka Tiesa vēl nav izskatījusi šajā lietā izvirzīto jautājumu, *Regeringsrätten* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Sestās direktīvas [..] 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts un 21. panta 1. punkta b) apakšpunkts, kā arī Direktīvas [2006/112] 56. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 196. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nozīmē, ka persona, kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī darbību, kura neietilpst direktīvu piemērošanas jomā, un kas pērk konsultāciju pakalpojumus no personas, kurai jāmaksā nodoklis citā dalībvalstī, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju, piemērojot minētos pantus, pat tad, ja pakalpojumi tika izmantoti tikai saistībā ar pēdējo minēto darbību?"

23. Rakstveida apsvērumus ir iesnieguši *Skatteverket*, Vācijas, Grieķijas, Itālijas un Polijas valdības, kā arī Komisija. Lietas dalībnieki nav lūguši tiesas sēdi, un tā nav arī notikusi.

III — Vērtējums

A — *Lietas dalībnieku argumenti*

24. *TRR* nav iesniegusi Tiesai rakstveida apsvērumus.

25. Pēc *Skatteverket* domām, saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu un Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punktu netiek prasīts, lai pakalpojumus saņem nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas, vai ka tie ir jāsaņem nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības ietvaros. Turklāt tas, ka, lai piemērotu attiecīgos noteikumus, nav svarīgi, vai pakalpojumu saņēmējs ir vai nav nodokļa maksātājs, atbilst abu Direktīvu mērķiem.

26. *Skatteverket* apgalvo, ka, lai piemērotu attiecīgos noteikumus, nodokļa maksātājs ir jāuzskata par tādu neatkarīgi no tā, kādam mērķim saņemtie pakalpojumi tiek izmantoti. Līdz ar to tādos apstākļos, kādos *TRR* izmanto pakalpojumus pamata lietā, ir jāuzskata, ka pakalpojumi tiek sniegti Zviedrijā. Tāpēc tiek prasīts, lai *TRR* deklarē un maksā PVN Zviedrijas valsts kasei. Taču tādu pakalpojumu, kas nav saistīti ar *TRR* saimniecisko darbību, sniegšana nedod tiesības uz PVN atskaitījumu.

27. *Vācijas*, *Polijas* un *Grieķijas valdības*, kā arī *Komisija* ir izvirzījušas argumentus ar tādu pašu nozīmi kā *Skatteverket*. Principā tās apgalvo, ka attiecīgie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nozīmē, ka persona, kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī darbību, kas neietilpst Direktīvu piemērošanas jomā, un kas saņem konsultāciju pakalpojumus no personas, kurai jāmaksā nodoklis citā dalībvalstī, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju pat tad, ja pakalpojumi tika izmantoti tikai saistībā ar pēdējo minēto darbību.

28. Taču *Itālijas valdība* būtībā apgalvo, ka attiecīgie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nozīmē, ka persona, kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī darbību, kas neietilpst Direktīvu piemērošanas jomā, un kas saņem konsultāciju pakalpojumus no citā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja, ir jāuzskata par šo sniegto pakalpojumu galīgo saņēmēju, ja pakalpojumi tika izmantoti tikai saistībā ar tādām darbībām, kas neietilpst Direktīvu piemērošanas jomā.

B — *Vērtējums*

29. Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai attiecīgie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nozīmē, ka persona, kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī darbību, kas neietilpst Direktīvu piemērošanas jomā, un kas saņem konsultāciju pakalpojumus no personas, kurai jāmaksā nodoklis citā dalībvalstī, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju pat tad, ja pakalpojumi tika izmantoti tikai saistībā ar pēdējo minēto darbību.

30. Ņemot vērā abu Direktīvu attiecīgo noteikumu gandrīz vienādo formulējumu un skaidrības labad, atsauce šajā gadījumā tiks veikta tikai uz Sesto direktīvu [6].

31. Saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 1. punktu [jēdziens] "nodokļa maksātājs" nozīmē visas personas, kas patstāvīgi veic kādu no 4. panta 2. punktā norādītajām saimnieciskajām darbībām. "Saimnieciska darbība" 4. panta 2. punktā ir definēta kā tāda, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības.

32. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Sestās direktīvas 4. pants nosaka ļoti plašu PVN piemērošanas jomu, aptverot visus ražošanas,

6 — Būtībā Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts, 4. pants, 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts un 21. panta 1. punkta b) apakšpunkts atbilst attiecīgi Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punktam, 9. pantam, 56. panta 1. punkta c) apakšpunktam un 196. pantam.

tirdzniecības un pakalpojumu sniegšanas posmus [7]. Tāpat judikatūrā ir noteikts, ka saskaņā ar Sestās direktīvas mērķi — kas it īpaši paredz izveidot tādu PVN sistēmu, kas ir balstīta uz vienotu "nodokļa maksātāja" definīciju, — šis statuss ir jānovērtē, pamatojoties vienīgi uz šīs direktīvas 4. pantā noteiktajiem kritērijiem [8].

33. Tādējādi Tiesa ir atzinusi, ka persona, kas veic saimniecisku darbību Sestās direktīvas 4. panta nozīmē, ir nodokļa maksātājs pat tad, ja šī saimnieciskā darbība ir tikai papildu darbība [9]. Personu saskaņā ar Sestās direktīvas 4. pantu var uzskatīt par nodokļa maksātāju pat tad, ja, kā tas ir *TRR* gadījumā, lielākā daļa saimnieciskās darbības, ko tā veic, neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā.

34. Tiesa spriedumā lietā *Gillan Beach* ir norādījusi, ka "Sestās direktīvas 9. pantā ir ietvertas normas, kas nosaka pakalpojumu sniegšanas nodokļu piesaistes vietu. 9. panta 1. punktā šajā sakarā ir paredzēts vispārīgs regulējums, savukārt 9. panta 2. punktā ir norādītas vairākas specifiskas vietas, kur var tikt sniegti pakalpojumi. Šo noteikumu mērķis ir izvairīties, pirmkārt, no jurisdikcijas konfliktiem, kuri var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, no ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār" [10].

35. Tālāk Tiesa tajā pašā spriedumā norādīja, ka "jāatgādina arī, ka par Sestās direktīvas 9. panta 1. un 2. punkta savstarpējo saistību Tiesa jau ir nospriedusi, ka 9. panta 1. punkts nekādā mērā nav pārāks par 9. panta 2. punktu. Katrā konkrētajā gadījumā ir jājautā, vai uz attiecīgo situāciju attiecas kāds no šīs direktīvas 9. panta 2. punktā minētajām gadījumiem; ja neattiecas neviens gadījums, tad ir jāpiemēro 9. panta 1. punkts" [11].

36. No minētā izriet, ka, tā kā Sestās direktīvas 9. panta 2. punkts nav izņēmums no 9. panta 1. punktā paredzētā noteikuma, to nevar interpretēt šauri.

37. Tāpat Tiesa spriedumā lietā *Gillan Beach* atzina, ka, "interpretējot kādu Kopienu tiesību normu, jāņem vērā ne tikai tās formulējums, bet arī konteksts un ar tiesisko regulējumu,

7 — Skat. *inter alia* 1990. gada 4. decembra spriedumu lietā C-186/89 *van Tiem* (*Recueil*, I-4363. lpp., 17. punkts), 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (*Recueil*, I-6729. lpp., 42. punkts) un 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā C-25/03 *HE* (Krājums, I-3123. lpp., 40. punkts).

8 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *HE*, 41. punkts un tajā minētā judikatūra.

9 — Turpat, 42. punkts.

10 — Skat. 2006. gada 9. marta spriedumu lietā C-114/05 *Gillan Beach* (Krājums, I-2427. lpp., 14. punkts), kurā ir atsauce uz 1985. gada 4. jūlija spriedumu lietā 168/84 *Berkholz* (*Recueil*, 2251. lpp., 14. 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 Scheres* (*Recueil*, I-1195. lpp., 10. punkts) un 2005. gada 12. maija spriedumu lietā C-452/03 *RAL* (*Channel Islands*) u.c. (Krājums, I-3947. lpp., 23. punkts).

11 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *See Gillan Beach*, 15. punkts un tajā minētā judikatūra.

pie kura šī norma pieder, sasniedzamie mērķi" [12]. Tādējādi saskaņā ar Tiesas norādīto ir jāņem vērā, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkts ir kolīziju norma, kas nosaka vietu, kur pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli, un līdz ar to ierobežo dalībvalstu kompetenci. Šeit es atzīmēšu, ka no tā izriet, ka "konsultāciju pakalpojumu" jēdziens ir Kopienu tiesību jēdziens, kas ir jāinterpretē vienveidīgi, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokli vai no neaplikšanas ar nodokli [13].

38. Jāatzīmē, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā nav precizēts, vai nodokļa maksātājam pakalpojumi ir jāsaņem savas saimnieciskās darbības ietvaros [14]: šajā sakarā minētajā noteikumā nekas neliecina, ka šādam faktam ir kāda nozīme attiecībā uz šī noteikuma piemērošanu.

39. Taču, kā pamatoti atzīmē iesniedzējtiesa, Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā ir skaidri noteikts, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas "kā tāds rīkojas". Turklāt Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā ir skaidri paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli, ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti viņa darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli [15].

40. Tomēr, lai arī Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā un 17. panta 2. punktā ir minēta konkrēta norāde uz nodokļa maksātāju, kas "kā tāds rīkojas", vai uz pakalpojumiem, kas tiek izmantoti ar nodokli apliekamu darījumu sakarā, šīs direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā nav šādas konkrētas norādes. Manuprāt, nekādā gadījumā nevar uzskatīt, ka Kopienu likumdevējs ir aizmirsis minēt šādu norādi. Drīzāk tas, ka 9. panta 2. punktā nav nekādas norādes uz saimniecisku darbību, uz nodokļa maksātāju, kas kā tāds rīkojas, vai uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, nozīmē, ka, lai noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu, fakts, ka klients papildus veic arī tādas darbības, kas neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, nav šķērslis minētā noteikuma piemērošanai [16].

41. Turklāt attiecīgo noteikumu iepriekš minētā interpretācija atbilst (noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu) vienkāršas izpildes, nodokļu iekasēšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanas interesēm [17]. Patiešām, kā to pamatoti atzīmē

12 — Turpat, 21. punkts, kurā ir atsauce uz 2005. gada 7. jūnija spriedumu lietā C-17/03 *VEMW* u.c. (Krājums, I-4983. lpp., 41. punkts).

13 — Attiecībā uz jēdzienu "līdzīgas darbības" skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Gillan Beach*, 20. punkts un tajā minētā judikatūra. Attiecībā uz "reklāmas pakalpojumiem" skat. Tiesas 1993. gada 17. novembra spriedumu lietā C-68/92 Komisija/Francija (*Recueil*, I-5881. lpp., 14. punkts), 1993. gada 17. novembra spriedumu lietā C-73/92 Komisija/Spānija (*Recueil*, I-5997. lpp., 12. punkts) un ģenerāladvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] secinājumu spriedumam lietā C-108/00 *SPI* (2001. gada 15. marta spriedums, *Recueil*, I-2361. lpp.) 14. punktu.

14 — Tas ir, ar nodokļiem apliekamas darbības.

15 — Skat. Tiesas 2005. gada 2. jūnija spriedumu lietā C-378/02 *WZV* (Krājums, I-4685. lpp., 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 — Es gribētu piebilst, kā jau izriet no iepriekš minētā, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta mērķis atšķiras no 2. panta 1. punkta un 17. panta 2. punkta mērķiem.

17 — Ņemot vērā manis sniegto attiecīgo noteikumu interpretāciju, gadījumā, ja pastāv šaubas attiecībā uz izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku, atgādināšu, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 21. pantu un 22. panta 7. punktu dalībvalstu nodokļu iestādes var veikt nepieciešamos pasākumus, lai novērstu šādu risku. Šajā sakarā skat. iepriekš 10. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Dudda*, 32. punkts.

Skatteverket, ja sniegto pakalpojumu saņēmējam būtu jābūt nodokļa maksātājam, kas kā tāds rīkojas, vai, ja pakalpojumi būtu jāizmanto ar nodokli apliekamu darījumu sakarā, tad gan uzņēmumiem, gan dalībvalstu nodokļu iestādēm daudzos gadījumos būtu daudz grūtāk noteikt pakalpojumu sniegšanas vietu [18].

42. Turklāt par šādas attiecīgo noteikumu interpretācijas praktiskumu [19] jāatzīmē, ka gadījumā, kad persona saņem konsultāciju pakalpojumus, nodoklis tiek piemērots brīdī, kad šī persona dalībvalsts, kurā tā ir reģistrēta, nodokļu pārvaldē iesniedz PVN deklarāciju. Kā nodokļa maksātājai šai personai jau pirms tam ir jābūt reģistrētai attiecīgajā dalībvalstī, lai tā varētu iesniegt PVN deklarāciju. Turklāt, ja minētie pakalpojumi tiek izmantoti šī pakalpojumu saņēmēja saimnieciskajā darbībā, tas var izmantot savas tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli. Savukārt pakalpojumu sniedzējam ir jāpierāda vien tas, ka pakalpojumu saņēmējs ir nodokļa maksātājs [20].

43. Visbeidzot, šādu attiecīgo noteikumu interpretāciju nosaka arī tiesiskās drošības princips, jo komersantiem ir jābūt iespējai paredzēt noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietu. Īpaši precīzi šis princips ir jāpiemēro tiesiskajiem regulējumiem, kuri var radīt finansiālas sekas, proti, tā, lai personas var identificēt savus pienākumus, kas izriet no šiem tiesiskajiem regulējumiem [21].

44. Turklāt šādai interpretācijai vajadzētu mazināt komersantiem, kuri darbojas iekšējā tirgū, uzlikto pienākumu nastu, un tādējādi tiktu atvieglota preču un pakalpojumu brīva aprite, kas, atgādināšu, ir viens no kopējās PVN sistēmas galvenajiem mērķiem [22].

45. Pirms secinājuma izdarīšanas, es vēlētos īsi norādīt, ka, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, šķiet, ka, interpretējot attiecīgos noteikumus [23], Itālijas valdība nav pienācīgi ņēmusi vērā šo noteikumu mērķi.

18 — Tāpat es piekrītu, ka, ja pretēji manai iepriekš minētajai interpretācijai tiktu uzskatīts, ka no attiecīgajiem noteikumiem patiešām izriet šādas prasības, tad gadījumos, kad pakalpojumi tiek saņemti saistībā ar abu kategoriju darbībām, kuras veic *TRR*, tiktu negatīvi ietekmētas noteikumu vienkāršas izpildes un vieglas nodokļu iekasēšanas intereses. Attiecīgajos noteikumos nav nekādas norādes uz to, kā proporcionāli pareizi tie būtu jāpiemēro.

19 — Šis jautājums ir cieši saistīts ar vienu no jautājumiem iepriekšējā punktā. Ja nodokļu jurisdikcijas noteikšana ir pārāk sarežģīta, tad pastāv iespēja izvairīties no nodokļu piemērošanas darījumiem, kas parasti ir apliekami ar nodokļiem.

20 — Šāda sistēma, kā pamatoti atgādina *Skatteverket*, ļauj tādu pakalpojumu kā konsultāciju pakalpojumi sniedzējam izvairīties no reģistrēšanās kā PVN maksātājam katrā dalībvalstī, kurā ir reģistrēti tā klienti.

21 — Šajā sakarā skat. ģenerāladvokāta Fenelija [*Fennelly*] secinājumu iepriekš 10. zemsvītras piezīmē minētajam spriedumam lietā *Dudda* 32. punktu, kurā ir minēta atsauce uz 1990. gada 13. marta spriedumu lietā C-30/89 Komisija/Francija (*Recueil*, I-691. lpp., 23. punkts), kā arī ģenerāladvokāta Kosmas [*Cosmas*] secinājumu lietā C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien* (1996. gada 2. maija spriedums, *Recueil*, I-2395. lpp.) 12. punktu.

22 — Lietā, kuru izskata iesniedzējtiesa, attiecīgie fakti radās, pirms bija stājusies spēkā Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīva 2008/8/EK, ar kuru tika grozīta Direktīva 2006/112/EK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV L 44, 11.–22. lpp.). Direktīvas 2008/8 2. pantā ir paredzēts, ka no 2010. gada 1. janvāra Direktīvas 2006/112 43. pants tiks grozīts šādi – "Piemērojot noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietu: 1) nodokļa maksātāju, kas veic arī darbības vai darījumus, kurus neuzskata par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par ko var uzlikt nodokli, saskaņā ar 2. panta 1. punktu *uzskata par nodokļa maksātāju attiecībā uz visiem tam sniegtajiem pakalpojumiem*" (pievienots slīpraksts).

23 — Skat. šo secinājumu 28. punktu.

46. Visbeidzot, attiecībā uz Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta b) apakšpunktu, kas ir minēts arī uzdotajā jautājumā, pietiek atgādināt, ka šajā noteikumā ir minēts tikai tas, ka PVN ir jāmaksā personām, kurām pakalpojumus, kas iekļauti Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā, sniedz un veic nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārvalstīs. Tādējādi, ja ir izpildīti Sestās direktīvas 4. pantā, kā arī 21. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētie nosacījumi, šādam pakalpojumu saņēmējam ir jāmaksā PVN par iegādātajiem pakalpojumiem neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav saistīti tikai ar tādu darbību, kas neietilpst Direktīvu piemērošanas jomā.

IV — Secinājumi

47. Līdz ar to es uzskatu, ka Tiesai uz *Regeringsrätten* uzdoto jautājumu būtu jāsniedz šāda atbilde:

Lai noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu, 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts un 21. panta 1. punkta b) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, un 56. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 196. pants Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī darbību, kas neietilpst Direktīvu piemērošanas jomā, un kas pērk konsultāciju pakalpojumus no personas, kurai jāmaksā nodoklis citā dalībvalstī, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju, piemērojot minētos noteikumus, pat tad, ja pakalpojumi tika izmantoti tikai saistībā ar pēdējo minēto darbību.