TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2008. gada 3. aprīlī *

Lieta C-124/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 9. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 2. martā, tiesvedībā

J.C.M. Beheer BV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (pirmā palāta)

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

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas 2008. gada 10. janvāra sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, 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 Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], A. Veimārs [*A. Weimar*] un V. Rūls [*W. Roels*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokātes secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz to, kā interpretēt 13. panta B daļas a) punktu 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 (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar strīdu starp *J.C.M. Beheer BV*, atbilstoši Nīderlandes tiesībām dibinātu sabiedrību, un *Staatssecretaris van Financiën* par apgrozījuma nodokļa pārrēķinu NLG 55 561 (EUR 25 244) apmērā, kas attiecībā uz to veikts par laika posmu no 1997. gada 1. janvāra līdz 1998. gada 31. decembrim.

Atbilstošās tiesību normas

Sestā direktīva

3 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā — "PVN") ir jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

4 Sestās direktīvas 13. pantā ar nosaukumu "Atbrīvojumi valsts teritorijā" ir paredzēts:

"[..]

B. Citi atbrīvojumi

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

a) apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījumus, ieskaitot saistītus pakalpojumus, ko veic apdrošināšanas mākleri un apdrošināšanas aģenti [starpnieki];

[..].”

Valsts tiesību akti

5 1968. gada likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting 1968*, turpmāk tekstā — “*Wet OB 1968*”) 1. pants redakcijā, kas ir piemērojama pamata prāvā, ir formulēts šādi:

“Nodokli, ko sauc par “apgrozījuma nodokli”, iekasē par:

a. preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko Nīderlandē savas uzņēmējdarbības ietvaros veic uzņēmēji;

[..].”

6 Saskaņā ar *Wet OB 1968* 11. panta 1. punkta k) apakšpunktu, ar ko Nīderlandes tiesību sistēmā ir transponēts Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punkts:

“1. Ievērojot noteikumus, kas ir jānosaka ar lēmumu, no nodokļa ir atbrīvoti:

[..]

k) apdrošināšanas darījumi un pakalpojumi, ko snieguši apdrošināšanas aģenti [starpnieki];

[..].”

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

7 Prasītāja pamata prāvā darbojas kā *VDL Polisassuradeuren BV* (turpmāk tekstā — “*VDL*”), kas ir atbilstoši Nīderlandes tiesībām dibināta sabiedrība, kura veic apdrošināšanas mākslera un apdrošināšanas starpnieka funkcijas, apakšaģents.

8 *VDL* darbojas, pirmkārt, kā starpnieks, noslēdzot apdrošināšanas līgumus, un, otrkārt, kā dažu apdrošināšanas sabiedrību "pilnvarotais aģents". Šajā sakarā *VDL* patstāvīgi noslēdz apdrošināšanas līgumus minēto apdrošināšanas sabiedrību vārdā.

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 pēc savas 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 pārrēķins NLG 55 561 (EUR 25 244) apmērā.

12 Pēc sūdzības, kas netika apmierināta, un apelācijas sūdzības, kuru tā bija iesniegusi *Gerechtshof te s'-Hertogenbosch* [Hertogenbosas Apelācijas tiesa], noraidīšanas, jo tā nevarēja atsaukties uz *Wet OB 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, *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas ievadteikums un a) punkts attiecas uz tādas (juridiskas) personas darbībām, kas veic raksturīgās un galvenās apdrošināšanas mākleru un apdrošināšanas starpnieku darbības, kuru ietvaros tā darbojas cita apdrošināšanas mākslera vai apdrošināšanas starpnieka vārdā, lai slēgtu apdrošināšanas līgumus?"

Par prejudiciālo jautājumu

14 Ievadā ir jāatgādina, ka jēdzieni, kas izmantoti, lai raksturotu Sestās direktīvas 13. pantā paredzētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkāpe 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 *Arthur Andersen*, 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 minētie atbrīvojumi ir autonomi Kopienu tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs un kuri ir jāaplūko kopējās 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 prasītājai pamata prāvā ir tikai netieša saikne ar vienu no tāda apdrošināšanas līguma pusēm, kura noslēgšanu tā sekmē, izmantojot cita nodokļu maksātāja starpniecību, kam pašam ir tieša saikne ar šo pusi un ar kuru minētajai prasītājai ir līgumattiecības, pakalpojumi, ko tā sniedz šajā nolūkā, tomēr ir uzskatāmi par pakalpojumiem, kuri saistīti ar apdrošināšanu un pārapdrošināšanu, ko veic apdrošināšanas mākleri un apdrošināšanas starpnieki Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punkta nozīmē.

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

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

19 Otrkārt, runājot par attiecībām starp apdrošināšanas mākleri vai starpnieku un tāda 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 [mākleru] darbības jomā (*ex ISIC Group 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 prejudiciāla jautājuma uzdošanu, 44. punktā Tiesa tomēr ir atzinusi, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punktā iekļautā frāze "[ar apdrošināšanas darījumiem saistīti pakalpojumi], ko veic apdrošināšanas mākleri 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 prasītājai pamata prāvā nav nekādu attiecību ar apdrošinātājiem un ka tā darbojas uz *VDL* rēķina un tās vārdā, un ka *VDL* ir patiesais apdrošināšanas mākleris 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 tā sniedz kā apdrošināšanas mākleris un apdrošināšanas starpnieks. Tas it īpaši izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Taksatorringen* 44. punkta un iepriekš minētā sprieduma lietā *Arthur Andersen* 33. punkta.

22 Tomēr Nīderlandes valdības apgalvojumam par saikni, kādai jāpastāv starp, pirmkārt, apakšaģentu, kā arī apdrošināšanas mākleri 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 rēķina, 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 mākleri saista ar apdrošināšanas līguma pusēm, un tādējādi tā nav noteikusi, ka šai saiknei ir jāizpaužas noteiktā veidā.

25 Tādējādi, kaut arī Tiesa uzskatīja, ka nodokļu maksātāju darbība, kas tika aplūkota lietās, kurās tika taisīti iepriekš minētie spriedumi *Taksatorringen* un *Arthur Andersen*, būtībā nebija uzskatāma par apdrošināšanas mākleru vai starpnieku veiktu darbību, kas saistīta ar apdrošināšanu Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punkta nozīmē, tā tomēr neanalizēja šo nodokļu maksātāju attiecības ar apdrošinātājiem un apdrošinātajiem (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Taksatorringen*, 44.–46. punkts, un lietā *Arthur Andersen*, 36. punkts).

26 Līdz ar to prasītājai pamata prāvā nevar atteikt piemērot Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punktā paredzēto atbrīvojumu tikai tāpēc vien, ka tai nav tiešas saiknes ar apdrošinātājiem, kuru vārdā tā netieši darbojas attiecībā uz apdrošināšanas ņēmējiem kā *VDL* apakšaģents.

27 Otrkārt, Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punkta formulējums principā neizslēdz, ka apdrošināšanas māklera un starpnieka darbība sadalās vairākos atšķirīgos pakalpojumos, kas var ietilpt jēdzienā "[ar apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījumiem saistīti] pakalpojumi, ko veic apdrošināšanas mākleri un apdrošināšanas aģenti [starpnieki]" (šajā sakarā attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktu skat. 1997. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-2/95 *SDC*, *Recueil*, I-3017. lpp., 64. punkts; attiecībā uz šīs direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktu — 2006. gada 4. maija spriedumu lietā C-169/04 *Abbey National*, Krājums, I-4027. lpp., 67. punkts, un attiecībā uz šīs pašas direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 1. apakšpunktu — iepriekš minēto spriedumu lietā *Ludwig*, 34. punkts).

28 Šajos apstākļos no nodokļu neitralitātes principa izriet, ka uzņēmējiem ir jābūt iespējai izvēlēties tādu organizācijas modeli, kas no strikti saimnieciskā viedokļa tiem šķiet visērtākais, bez riska, ka uz to darījumiem neattieksies Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punktā paredzētais atbrīvojums (šajā sakarā attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktu skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Abbey National*, 68. punkts, un attiecībā uz šīs pašas direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 1. apakšpunktu — iepriekš minēto spriedumu lietā *Ludwig*, 35. punkts).

29 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild tā, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas, ka apdrošināšanas māklerim vai apdrošināšanas starpniekam ir nevis tieša saikne ar tāda apdrošināšanas vai pārapdrošināšanas līguma pusēm, kura noslēgšanu tas sekmē, bet tikai netieša saikne ar tām, izmantojot cita nodokļu maksātāja starpniecību, kam pašam ir tieša saikne ar kādu no šīm pusēm un ar kuru šim apdrošināšanas māklerim vai apdrošināšanas starpniekam ir līgumattiecības, pieļauj, ka pakalpojumi, ko apdrošināšanas mākleris vai apdrošināšanas starpnieks sniedz šajā nolūkā, tiek atbrīvoti no PVN saskaņā ar minēto tiesību normu.

Par tiesāšanās izdevumiem

30 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nosprież:

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, 13. panta B daļas a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas, ka apdrošināšanas māklerim vai apdrošināšanas starpniekam ir nevis tieša saikne ar tāda apdrošināšanas vai pārapdrošināšanas līguma pusēm, kura noslēgšanu tas sekmē, bet tikai netieša saikne ar tām, izmantojot cita nodokļu maksātāja starpniecību, kam pašam ir tieša saikne ar kādu no šīm pusēm un ar kuru šim apdrošināšanas māklerim vai apdrošināšanas starpniekam ir līgumattiecības, pieļauj, ka apdrošināšanas māklera vai apdrošināšanas starpnieka sniegtie pakalpojumi tiek atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa saskaņā ar minēto normu.

[Paraksti]