Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA JANA MAZAKA [*JÁN MAZÁK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2011. gada 28. jūnijā [1]

Lieta C-218/10

***ADV Allround Vermittlungs AG*, kas atrodas likvidācijas procesā,**
pret
Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(*Finanzgericht Hamburg* (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Sestā PVN direktīva — 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta interpretācija — Personāla nodrošināšana — Autovadītāju, kuri nav nodarbināti pie pakalpojumu sniedzēja, nodrošināšana — Pakalpojumu sniegšanas vieta — Atmaksa

I – Ievads

1. Ar 2010. gada 20. aprīļa rīkojumu, kas Tiesā saņemts 2010. gada 21. jūlijā, *Finanzgericht Hamburg* [Hamburgas Finanšu tiesa] (Vācija) saskaņā ar LESD 267. pantu ir iesniegusi Tiesai prejudiciālos jautājumus par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze [2] (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva").

2. Lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp likvidējamo *ADV Allround Vermittlungs AG* (turpmāk tekstā – "*ADV Allround*") un *Finanzamt Hamburg-Bergedorf* [Hamburgas-Bergdorfas nodokļu pārvaldi] saistībā ar strīdu par pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – "PVN") par 2005. gadu, ņemot vērā pakalpojuma – kas ir pašnodarbinātu kravas automašīnas vadītāju nodrošināšana klientiem ārvalstīs – sniegšanas vietu.

3. Ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, pirmkārt, vai Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]" ietver arī tādu pašnodarbinātu personu nodrošināšanu, kuras nav nodarbinātas pie pakalpojuma sniedzošā uzņēmēja.

4. Otrkārt, tā vēlas noskaidrot, vai saskaņā ar Sestās direktīvas normām valsts procesuālajās tiesībās ir jāparedz tādi noteikumi, lai viens un tas pats darījums, kas šajā gadījumā ir pakalpojumu sniegšana, PVN iekasēšanas ietvaros tiktu novērtēts vienādi gadījumos, kad nodokļa maksātājs ir pakalpojuma sniedzējs un kad nodokļa maksātājs ir pakalpojuma saņēmējs, un tā vēlas noskaidrot termiņu, kurā pakalpojuma saņēmējs var veikt priekšnodokļa atskaitīšanu par saņemtu pakalpojumu.

1 — Oriģinālvaloda – angļu.

2 — OV 1977, L 145, 1. lpp.: attiecīgajā redakcijā, kas pēdējo reizi grozīta ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK (OV 2004, L 168, 35. lpp.).

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Sestā direktīva*

5. Sestās Direktīvas 9. pantā, kura nosaukums ir "Pakalpojumu sniegšana", ciktāl tam ir nozīme, 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:

[..]

— personāla nodrošinājums [nodrošināšana],

[..]."

6. Sestās direktīvas 17. pantā, kura nosaukums ir "Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma", ciktāl tam ir nozīme, ir noteikts:

"[..]

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]

3. Dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam arī 2. punktā minētās pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

a) darījumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, kuras veiktas citā valstī un kurām būtu tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, ja tās notiktu šīs valsts teritorijā;

[..]."

B – *Piemērojamās valsts tiesību normas*

7. *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā – "*UStG*") līdz 2009. gada 31. decembrim piemērojamās redakcijas 3.a pantā, kurš attiecas uz citu pakalpojumu sniegšanas vietu un ciktāl tam ir nozīme, ir paredzēts:

"1) punkta pirmais teikums:

Saskaņā ar 3.b un 3.f pantu, citi pakalpojumi tiek sniegti vietā, no kuras uzņēmējs vada savu uzņēmumu.

[..]

3) punkta pirmais teikums:

Ja kāda no 4. punktā minēto citu pakalpojumu saņēmējiem ir uzņēmējs, citi pakalpojumi, izņemot pirmajā punktā paredzēto, tiek sniegti vietā, kur atrodas pakalpojuma saņēmēja uzņēmums.

[..]

4) Citi pakalpojumi 3) punkta izpratnē ir: [..] 7. apakšpunkts – personāla nodrošināšana.

[..]"

III – Faktiskie apstākļi, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

8. Atbilstoši lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu, *ADV Allround* uzņēmējdarbība 2005. gadā, kas ir aplūkotais gads, sastāvēja no pašnodarbinātu kravas automašīnas vadītāju nodrošināšanas pārvadājumu firmām Vācijā un ārvalstīs, it īpaši Itālijā (Dienvidtirolē).

9. Šajā ziņā ar vadītājiem tika noslēgti rakstiski līgumi, saukti par "starpnieku līgumiem". Pārvadājuma uzņēmumi pakalpojumus pasūtīja, katrā gadījumā vēršoties pie *ADV Allround* pa telefonu.

10. Vadītāji izrakstīja *ADV Allround* rēķinu par darbu, kas sastāvēja no pārvadājuma firmas nodotās kravas automašīnas vadīšanas, un *ADV Allround* sagatavoja rēķinu pārvadājuma firmai par vadītāju nodrošināšanu, piemērojot cenas starpību no 8 % (ilgākiem pasūtījumiem) līdz 20 % (atsevišķiem pasūtījumiem).

11. Sākotnēji rēķinos, ko *ADV Allround* izrakstīja tādiem klientiem ārpus Vācijas kā šajā gadījumā ir Itālijas pārvadājuma firmas, nebija iekļauts apgrozījuma nodoklis, jo tā uzskatīja, ka attiecīgais pakalpojums bija "personāla nodrošināšana" *UstG* 3.a panta 4) punkta 7) apakšpunkta nozīmē un ka pakalpojuma sniegšanas vieta un līdz ar to arī nodokļa uzlikšanas vieta bija Itālija, kur bija reģistrēti šī pakalpojuma saņēmēji.

12. 2006. gada 3. jūlija pārbaudes ziņojumā, kas tika sastādīts pēc *ADV Allround* apgrozījuma nodokļa maksājumu ārkārtas pārbaudes attiecībā uz 2005. gada pirmajiem trim ceturkšņiem, *Finanzamt Hamburg-Bergdorf* izteica viedokli, ka "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]" iepriekš minētās normas nozīmē ietver tikai savu darba ņēmēju nodošanu kāda rīcībā un tāpēc pakalpojuma sniegšanas vieta bija tā, kurā *ADV Allround* vadīja savu uzņēmumu, proti, Vācija.

13. Rezultātā *ADV Allround* turpmāk arī Itālijas partneriem izrakstīja rēķinus, kuros bija iekļauts tolaik 16 % apgrozījuma nodoklis. Turklāt tā par visiem 2005. gadā sniegtajiem pakalpojumiem izrakstīja labotus rēķinus, kuros bija norādīts apgrozījuma nodoklis, uzskatot, ka Itālijas partneriem apgrozījuma nodoklis tiks atmaksāts, tāpēc darījumu aplikšana ar nodokli Vācijā, neskatoties uz papildu administratīvajām formalitātēm, kas saistītas ar nodokļu atgūšanas procesu, būs ekonomiski neitrāla.

14. Tomēr *Bundeszentralamt für Steuern* [Federālās Centrālās nodokļu administrācija], kas ir atbildīga par priekšnodokļa atmaksāšanas pieteikumiem, viedoklis atšķīrās no *Finanzamt Hamburg-Bergdorf* viedokļa, uzskatot, ka *UstG* 3.a panta 4. punkta 7. apakšpunktā minētais jēdziens attiecas uz tādu vadītāju nodrošināšanu, kā šajā gadījumā aplūkotie. Atbilstoši šim viedoklim, šie darījumi nebija apliekami ar nodokli Vācijā, apgrozījuma nodoklis vēlāk labotajos rēķinos bija norādīts nepareizi, bet nepareizi norādīta apgrozījuma nodokļa atmaksa nebija pieļaujama. Visi katra klienta iesniegtie pieteikumi par apgrozījuma nodokļa atmaksu tika noraidīti.

15. Tā rezultātā Itālijas klienti atteicās turpināt prasītājai maksāt rēķinā papildu iekļauto apgrozījuma nodokli. *ADV Allround* tajā laikā nevarēja atļauties tirgū saviem klientiem noteikt par 16 % lielākas cenas bez priekšnodokļa atskaitīšanas iespējas, tāpēc tai nācās faktiski maksāt apgrozījuma nodokli. Tā kā tās peļņas daļa bija no 8 % līdz 20 %, prasītāja beidza savu uzņēmējdarbību un tagad atrodas likvidācijas procesā.

16. *Finanzgericht Hamburg*, kura izskatīja šo lietu, noteica, pirmkārt, ka nav skaidrs, vai jēdziens "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]", kas ir lietots gan Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā, gan *UstG* 3.a panta 4. punkta 7. apakšpunktā, ar ko minētā Sestās direktīvas norma ir ieviesta Vācijas tiesībās, attiecas vienīgi uz pakļautības attiecībās nodarbinātām personām, proti, darba ņēmējiem, vai arī uz tādām pašnodarbinātām personām kā šajā gadījumā, proti, kravas automašīnas vadītājiem. Tā tomēr norādīja, ka, ņemot vērā Sestās direktīvas mērķi, kas ir atvieglot pakalpojumu sniegšanu Eiropas iekšējā tirgū, grūtības, kas rodas praksē, nošķirot darba ņēmēju no pašnodarbinātas personas un nodrošinot pakalpojumu saņēmējus ar atbilstošu pierādījumu šajā ziņā, liek domāt, ka pašnodarbinātu personu nodrošinājums ietilpst jēdzienā "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]".

17. Otrkārt, tā kā aplikšana ar nodokli un nodokļa maksāšanas pienākums, no vienas puses, un tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, no otras puses, saskaņā ar iesniedzējtiesas viedokli ir jāuzskata par materiāli saistītiem jēdzieniem, tai rodas jautājums, vai un kādā veidā šī saistība materiālajās tiesībās ir jāatspoguļo procesuālajās tiesībās, it īpaši, vai šī saikne starp aplikšanu ar nodokli un nodokļa atskaitīšanu attiecībā uz to pašu darījumu nozīmē, ka būtu jāizvairās no lēmumiem, kas pēc būtības ir pretrunīgi, un ja tā, tad kā tas būtu sasniedzams.

18. Treškārt, tā norāda, ka Tiesa vēl nav lēmusi par Vācijas tiesībās paredzēto termiņu, kurā pakalpojumu saņēmējs var iesniegt pieteikumu par nodokļu atmaksu un kurš ir tikai seši mēneši pēc tā kalendārā gada beigām, kurā ir radušās tiesības uz atmaksu. Nav skaidrs, vai atbilstoši Sestajai direktīvai un tiesiskās drošības un efektivitātes principiem šis termiņš var beigties pirms tiek pieņemts pakalpojumu sniedzējām saistošs lēmums par aplikšanu ar nodokli un pienākumu maksāt nodokli.

19. Ņemot vērā šo priekšvēsturi, *Finanzgericht Hamburg* apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1. Vai 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 (turpmāk tekstā – "Direktīva 77/388"), 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta sestais ievilkums (vēlāk – Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu līdz 2009. gada 31. decembrim spēkā esošajā redakcijā (turpmāk tekstā – "Direktīva 2006/112") 56. panta 1. punkta

f) apakšpunkts) ir interpretējams tādējādi, ka jēdziens "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]" ietver arī pašnodarbinātu personu nodrošināšanu, kuras nav nodarbinātas pie pakalpojumu sniedzošā uzņēmēja?

2. Vai Direktīvas 77/388 17. panta 1. punkts, 2. punkta a) apakšpunkts, 3. punkta a) apakšpunkts, 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts (šobrīd – Direktīvas 2006/112 167. pants, 168. panta a) punkts, 169. panta a) punkts, 178. panta a) punkts) ir interpretējami tādējādi, ka valsts procesuālajās tiesībās ir jāparedz tādi noteikumi, lai viena un tā paša pakalpojuma aplikšana ar nodokli un nodokļa maksāšanas pienākums kā pakalpojumu sniedzošā, tā pakalpojumu saņemošā uzņēmēja gadījumā tiktu novērtēti vienādi arī tad, ja par katru no abiem uzņēmējiem atbild cita nodokļu pārvades iestāde?

Ja uz otro jautājumu tiek atbildēts apstiprinoši:

3. Vai Direktīvas 77/388 17. panta 1. punkts, 2. punkta a) apakšpunkts, 3. punkta a) apakšpunkts, 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts (šobrīd – Direktīvas 2006/112 167. pants, 168. panta a) punkts, 169. panta a) punkts, 178. panta a) punkts) ir interpretējami tādējādi, ka termiņš, kurā pakalpojuma saņēmējs var veikt priekšnodokļa atskaitīšanu par saņemtu pakalpojumu, nevar beigties pirms nav ticis pieņemts pakalpojumu sniedzošajam uzņēmējam saistošs lēmums par aplikšanu ar nodokli un pienākumu maksāt nodokli?"

IV – Juridiskais vērtējums

A – *Pirmais jautājums*

20. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]" attiecas arī uz tādu pašnodarbinātu personu nodrošināšanu, kuras nav nodarbinātas pie šī pakalpojumu sniedzēja.

1) Lietas dalībnieku galvenie argumenti

21. Vācijas valdība un Eiropas Komisija šajā procesā iesniedza rakstiskus apsvērumus. Papildus šīm lietas dalībniecēm *ADV Allround* bija pārstāvēta 2011. gada 30. marta tiesas sēdē.

22. Vācijas valdība un Komisija uzskata, ka Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā minētais jēdziens "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]" neietver tādu pašnodarbinātu personu nodrošināšanu, kuras nav nodarbinātas pie pakalpojumu sniedzošā uzņēmēja, un ka tādēļ uz pirmo jautājumu ir jāatbild noliedzoši.

23. Minētās lietas dalībnieces būtībā apgalvo, ka jēdziens "personāls" pārsvarā attiecas uz darba ņēmējiem, kuri ir nodarbināti pie pakalpojumu sniedzēja. Šādu interpretāciju apstiprina fakts, ka minētais jēdziens līdzīgā nozīmē ir lietots Sestās Direktīvas 5. panta 6. punkta, 6. panta 2. punkta un 13. panta A. punkta k) apakšpunktā, kuri ir jāinterpretē vienveidīgi, kā arī citās Eiropas Savienības (turpmāk tekstā – "ES") tiesību jomās. Turklāt Sestās Direktīvas 9. panta jēga un mērķis tiktu apšaubīta, ja jēdziens "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]" būtu jāsaprot tādējādi, ka tas ietver arī pašnodarbinātās personas.

24. Turpretī *ADV Allround* apgalvo, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši. *ADV Allround* uzskata, ka viedoklis, saskaņā ar kuru Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts attiecas arī uz pašnodarbinātām personām, pārsvarā ir pamatots it īpaši ar tiesisko drošību un praksi saistītiem apsvērumiem. Tā apgalvo, ka minētā interpretācija varētu izraisīt manipulēšanu un nodokļu nemaksāšanu no pakalpojuma sniedzēja puses.

2) Vērtējums

25. Vispirms ir jāatzīst, ka tikai gramatiska Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta interpretācija nešķiet izšķirošais faktors, lai noteiktu, vai šajā normā minētais "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]" ietver šajā gadījumā aplūkoto pašnodarbināto personu nodrošināšanu.

26. Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, ka vismaz dažās valodu versijās Sestās Direktīvas 9. panta 2 punkta e) apakšpunktā ir izmantots plašāks "personāla" jēdziens vai atbilstoši jēdzieni (piemēram, vācu valodā "*Personal*", franču valodā "*personnel*", spāņu valodā "*personal*"), tādu šaurāku jēdzienu vietā kā "darbinieks" vai "darba ņēmējs", un ka līdz ar to plašākais jēdziens obligāti neietver personas, kas atrodas darba pakļautības attiecībās.

27. Otrkārt, pretēji viedoklim, ar kuru gan Komisija, gan Vācijas valdība, šķiet, pamato savus argumentus, nekādā ziņā turklāt nav skaidri noteikts, ka jēdziens "personāls" vairāk attiektos uz attiecībām starp pakalpojumu sniedzēju un nodrošinātajām personām, nekā uz attiecībām starp šīm personām un pakalpojumu saņēmēju. Citiem vārdiem, Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā minētais "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]" obligāti nenozīmē pakalpojumu, kura ietvaros nodokļa maksātājs nodod citas personas rīcībā savu personālu, bet šāda pakalpojuma galvenā iezīme, visticamāk, slēpjas faktā, ka šī cita persona tiek nodrošināta ar personālu vai darba spēku, neskatoties uz līgumisko attiecību raksturu, kas saista pakalpojuma sniedzēju un nodrošinātās personas.

28. Tāpat ir jānorāda, ka Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā minētais jēdziens "personāls" ne vienmēr nozīmē to pašu, ko gadījumos, kad tas ir lietots šīs direktīvas citās normās, un vēl jo mazāk tad, kad tas ir lietots citos Eiropas Savienības tiesību aktos, ņemot vērā katra noteikuma īpašo kontekstu, kādā šis jēdziens tiek lietots.

29. Tātad Sestās Direktīvas 5. panta 6. panta 2. punkta normas, kurās ir ietverts vārds "personāls" un kuras šajā ziņā min Komisija, ir izstrādātas tā, lai nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļa maksātajiem, kas preces vai pakalpojumus lieto savām vai sava personāla privātām vajadzībām, un gala patērētājiem [3], bet Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkts pieder pie tādām normām, kuru mērķis ir ļoti atšķirīgs, proti, tās vietas noteikšana, kuru uzskata par pakalpojuma sniegšanas vietu.

30. Tādēļ turpinājumā ir jāizvērtē, vai Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts, ņemot vērā šī noteikuma kontekstu un tiesiskā regulējuma, kurā tas ietilpst, mērķus [4], ir interpretējams tādējādi, ka tāda pašnodarbinātu personu nodrošināšana, kā šajā lietā aplūkotā, nozīmē arī "personāla nodrošinājumu [nodrošināšanu]", kas ir apliekama ar nodokli valstī, kurā ir reģistrēts pakalpojumu saņēmējs.

3 — Šajā ziņā skat. 1992. gada 6. maija spriedumu lietā C-20/91 *de Jong* (*Recueil*, I-2847. lpp., 15. punkts) un 1997. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-258/95 *Fillibeck* (*Recueil*, I-5577. lpp., 25. punkts).

4 — *Inter alia* skat. 2006. gada 9. marta spriedumu lietā C-114/05 *Gillan Beach* (Krājums, I-2427. lpp., 21. punkts, un 2005. gada 7. jūnija spriedumu lietā C-17/03 *VEMW* u.c. (Krājums, I-4983. lpp., 41. punkts).

31. Vispirms ir jāatgādina, ka Sestās Direktīvas 9. pants ietver normas, saskaņā ar kurām nodokļu mērķiem tiek noteikta vieta, kuru uzskata par pakalpojumu sniegšanas vietu un kuru mērķis ir novērst konfliktus kompetences jomā, kas var izraisīt dubultu aplikšanu ar nodokļiem vai ienākumu neaplikšanu ar nodokļiem vispār [5].

32. Šajā ziņā 9. panta 1. punktā attiecībā uz šo jomu ir noteikta vispārēja norma, saskaņā ar kuru par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur pakalpojumu sniedzējs ir reģistrēts [6].

33. Jānorāda, ka šī norma pati par sevi ir atkāpe no stingrā teritorialitātes principa, un, kā Tiesa ir noteikusi, tā ir fikcija, jo ērtības labad [7] pakalpojums tiek uzskatīts par sniegtu tur, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, neskatoties uz vietu, kurā pakalpojums faktiski tiek sniegts [8].

34. Tomēr, ja attiecībā uz īpašiem pakalpojumiem likumdevējs ir atzinis par nepiemērotu normu, saskaņā ar kuru pakalpojumi tiek sniegti, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, Sestās Direktīvas 9. panta 2. punktā ir minēti vairāki īpaši gadījumi, kuros par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur klients ir reģistrējis savu uzņēmumu, vai kur tam ir pastāvīga iestāde [9].

35. Attiecībā uz Sestās Direktīvas 9. panta 1. un 2. punkta savstarpējo saistību vēl ir jāatgādina, ka Tiesa ir konsekventi atzinusi, ka 1. punkts nekādā ziņā nav prioritārs salīdzinājumā ar 9. panta 2. punktu, kas nozīmē, ka pēdējā minētā norma nav izņēmums no šauras interpretācijas [10].

36. Drīzāk katrā tādā situācijā kā šajā gadījumā, kad nodokļa maksātāji, kas atrodas ārvalstīs, tiek nodrošināti ar pašnodarbinātiem kravas automašīnas vadītājiem, ir jāizvērtē, vai uz šo situāciju attiecas viens no Sestās Direktīvas 9. panta 2. punktā minētajiem gadījumiem, proti, šajā gadījumā Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā paredzētais "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]". Pretējā gadījumā minētā situācija ietilpst Sestās Direktīvas 9. panta 1. punkta piemērošanas jomā [11].

37. Šajā ziņā, pirmkārt, ir jānorāda, ka Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta vispārīgais mērķis saskaņā ar tās preambulas 7. apsvērumu ir izveidot īpašu sistēmu pakalpojumiem, ko cits citam sniedz nodokļa maksātāji, ja izmaksas ir iekļautas preču cenā [12].

38. Runājot par šo plašāko mērķi, izmaksas, kas saistītas ar personāla nodrošināšanu, kas šajā gadījumā ir kravas automašīnu vadītāju nodrošināšana, ir iekļautas pakalpojuma saņēmēja pārdoto preču vai pakalpojumu cenā [13], ja nodrošinātais personāls ir nodarbināts pie pakalpojumu sniedzēja, vai kā šajā gadījumā – nodrošinātas tiek pašnodarbinātas personas, kuras ar pakalpojumu sniedzēju saista vienīgi starpnieka līgums.

5 — Šajā ziņā skat. 2003. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-438/01 *Design Concept* (*Recueil*, I-5617. lpp., 22. punkts) un 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-327/94 *Dudda* (*Recueil*, I-4595. lpp., 20. punkts).

6 — Šajā ziņā skat. 2005. gada 12. maija spriedumu lietā C-452/03 *RAL (Channel Islands)* u.c. (Krājums, I-3947. lpp., 23. punkts).

7 — Šajā ziņā skat. 1989. gada 15. marta spriedumu lietā 51/88 *Hamann* (*Recueil*, 767. lpp., 17. punkts).

8 — Skat. 1986. gada 23. janvāra spriedumu lietā 283/84 *Trans Tirreno Express* (*Recueil*, 231. lpp., 15. punkts).

9 — Skat. *inter alia* 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Trans Tirreno Express*, 16. punkts, un 6. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *RAL (Channel Islands)* u.c., 23. punkts.

10 — Šajā ziņā *inter alia* skat. 2001. gada 15. marta spriedumu lietā C-108/00 *SPI* (*Recueil*, I-2361. lpp., 16. un 17. punkts) un 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-166/05 *Heger* (Krājums, I-7749. lpp., 17. punkts), un 2008. gada 6. novembra spriedumu lietā C-291/07 *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (Krājums, I-8255. lpp., 25. punkts).

11 — *Inter alia* skat. arī 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-401/06 Komisija/Vācija (Krājums, I-10609. lpp., 30. punkts).

12 — Skat. 4. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Gillan Beach*, 17. punkts.

13 — Lai arī preambulas 7. apsvēruma formulējums attiecas tikai uz pakalpojumu saņēmēju, kurš ražo preces, tā loģika ir piemērojama arī situācijās, kurās pakalpojumu saņēmējs pats ir pakalpojumu sniedzējs: Šajā ziņā skat. 1993. gada 17. novembra spriedumu lietā C-68/92 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-5881. lpp., 15. punkts) un 5. zemsvītras piezīmē minētos ģenerāladvokāta Džeikoba [*Jacobs*] secinājumus lietā *Design Concept*, 23. punkts.

39. Otrkārt, lai arī pašā Sestajā Direktīvā nav minēts īpašais mērķis, kādēļ personāla nodrošināšana ir ietverta šīs direktīvas 9. panta 2. punktā minēto pakalpojumu kategorijā, no tā var secināt, ka likumdevējs, šķiet, ir uzskatījis, ka saskaņā ar Sestās Direktīvas 9. panta 1. punkta mērķi ir nepiemēroti atzīt, ka šādi pakalpojumi tiek sniegti piegādātāja uzņēmuma dibināšanas vai pastāvīgās iestādes vietā [14]. Drīzāk likumdevējs ir uzskatījis, ka vieta, kurā personāla nodrošinājuma saņēmējs veic uzņēmējdarbību vai kur tam ir pastāvīga iestāde kuras kontrolē nodrošinātās personas strādā, ir noteicošā piesaistes vieta un līdz ar to atbilstošā vieta, lai noteiktu teritoriālo jurisdikciju nodokļu par šādiem pakalpojumiem maksāšanas nolūkā.

40. Arī ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, šķiet, nav neviena objektīva iemesla, ne arī tādus ir izvirzījusi Komisija vai Vācijas valdība, kādēļ, lai noteiktu nodokļu uzlikšanas vietu, personāla nodrošināšana būtu jānošķir atkarībā no tā, vai nodrošinātās personas ir nodarbinātas pie piegādātāja, un kādēļ šis apstāklis būtu jāuzskata par Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā minētā "personāla nodrošinājuma [nodrošināšanas]" pakalpojuma iezīmi.

41. Turpretī varētu apgalvot, ka, ja tiktu nolemts, ka ir nepieciešams atkāpties no Sestās Direktīvas 9. panta 1. punkta vispārīgās normas un atzīt, ka personāls tiek nodrošināts pakalpojuma saņēmēja uzņēmuma dibināšanas vai pastāvīgas iestādes vietā, gadījumā, ja personāls turpina būt nodarbināts pie piegādātāja, tad viedoklis, ka šī ir nodokļa uzlikšanas vieta, šķiet vairāk pamatots, ja nodrošinātās personas nav nodarbinātas pie piegādātāja un līdz ar to mazākā mēra saistītas gan ar pašu piegādātāju, gan tā uzņēmuma dibināšanas vai pastāvīgas iestādes vietu.

42. Turklāt, kā to pamatoti norādījusi *ADV Allround*, šāda interpretācija vairāk atbilst Sestās Direktīvas 9. panta mērķim, proti, nodrošināt kompetences nodokļu jomā racionālu sadalīšanu, kas atvieglo nodokļu administrēšanu, novērš praktiska rakstura problēmas un pastiprina tiesisko drošību, piemērojot šajā pantā paredzētās kolīziju normas [15], nekā situācija, kurā nodokļu uzlikšanas vieta darba spēka nodrošināšanas gadījumos būtu jānosaka atkarībā no tā, vai nodrošinātās personas ir nodarbinātas pie piegādātāja vai arī tās ir pašnodarbinātas personas, neskatoties uz to, ka šiem abiem pakalpojumiem ir viens un tas pats mērķis.

43. Visbeidzot nevar atbalstīt Vācijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru pašnodarbinātu vadītāju iekļaušana Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta "personāla nodrošinājuma [nodrošināšanas]" definīcijā ļautu pašnodarbinātām personām manipulēt ar vai izvēlēties vietu, kurā viens un tas pats pakalpojums – tāds kā transporta pakalpojumi šajā gadījumā – tiktu aplikts ar nodokli atkarībā no tā, vai pakalpojums tiek nodrošināts caur starpnieku.

44. Lai piemērotu tostarp Sestajā Direktīvā paredzētos noteikumus par nodokļa uzlikšanas vietu, katrs darījums ir jādefinē un jānovērtē objektīvi, ņemot vērā visas tā iezīmes un apstākļus, kādos tas notiek [16].

45. Līdz ar to tādā kontekstā kā pamata lietā ir jānosaka, vai aplūkotā pakalpojuma galvenā iezīme un mērķis ir darba spēka – šajā gadījumā kravas automašīnu vadītāju – nodrošināšana nodokļa maksātājam tā, lai darījumu varētu raksturot kā personāla nodrošināšanu, vai arī šī iezīme un mērķis ir transporta pakalpojumi, ko tieši veic piegādātājs un līdz ar to darba ņēmēju vai pašnodarbināto personu norīkošana ir daļa no šī pakalpojuma. Turklāt šādiem gadījumiem ir raksturīgi, ka iesaistīti ir

14 — Sal. ar šo kontekstu šo secinājumu 34. punkts un 1997. gada 6. novembra spriedums lietā C-116/96 *Reisebüro Binder* (*Recueil*, I-6103. lpp., 13. punkts).

15 — Šajā ziņā skat. 14. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Reisebüro Binder*, 12. punkts, un 10. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, 30.–33. punkts.

16 — Šajā ziņā *inter alia* skat. 2010. gada 16. decembra spriedumu lietā C-270/09 *Macdonalds Resorts Limited* (Krājums, I-13179. lpp., 46. punkts), iepriekš 10. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *SPI*, 20. punkts, un 2001. gada 9. oktobra spriedumu lietā C-108/99 *Cantor Fitzgerald International* (*Recueil*, I-7257. lpp., 33. punkts).

vairāki atsevišķi darījumi, kuri nodokļu maksāšanas mērķiem ir jāizvērtē atsevišķi, piemēram, pakalpojums, ko pašnodarbināts kravas automašīnas vadītājs sniedz starpniekam vai piegādātajam starpniecības līguma ietvaros, pakalpojumi, ko šis starpnieks sniedz pārvadātāja firmām ārvalstīs un visbeidzot transporta pakalpojumi, kurus šīs pārvadājuma firmas, iespējams, sniedz saviem klientiem.

46. No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka jēdziens "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]" ietver arī tādu pašnodarbinātu personu nodrošināšanu, kuras nav nodarbinātas pie šī pakalpojuma sniedzēja.

B – *Otrais jautājums*

47. Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai un kādā mērā saskaņā ar Sesto Direktīvu un it īpaši tās normām attiecībā uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu valsts procesuālajās tiesībās ir jāparedz tādi noteikumi, lai viena un tā paša pakalpojuma aplikšana ar nodokli un nodokļa maksāšanas pienākums pakalpojumu sniedzošā un pakalpojumu saņemošā uzņēmēja gadījumā tiktu novērtēti vienādi arī tad, ja par katru no abiem uzņēmējiem atbild cita nodokļu iestāde, lai tādējādi šajā ziņā novērstu vai kavētu pretrunīgu lēmumu pieņemšanu.

1) Lietas dalībnieču galvenie argumenti

48. Komisija uzskata, ka valsts procesuālajās tiesībās ir jānodrošina, lai PVN iekasēšanas ietvaros viens un tas pats darījums attiecīgā pakalpojuma sniedzošās un saņēmējas personas gadījumā tiktu novērtēts vienādi.

49. Tā norāda, ka dalībvalstu procesuālā autonomija nedrīkst nonākt tik tālu, lai iejauktos PVN atskaitīšanas un atmaksāšanas pamattiesībās, kuru mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību, un tādējādi nodrošināt neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām.

50. Saskaņā ar Komisijas viedokli, dalībvalstīm atbilstoši to lojālās sadarbības pienākumam ir jāizvairās no situācijām, kurās nodokļu iestāžu atšķirīgie viedokļi varētu kavēt nodokļa maksātājus veikt visa samaksātā PVN atskaitīšanu vai arī saņemt tā atmaksu. Tādēļ ir nepieciešama koordinācija starp dažādām nodokļu iestādēm un tiesām, kuras varētu būt kompetentas saskaņā ar valsts tiesībām.

51. *ADV Allround* būtībā atbalsta Komisijas viedokli, atsaucoties vispirms uz PVN neitralitātes un tiesiskās drošības principiem. It īpaši tā uzskata, ka būtu jādod iespēja citām iesaistītajām nodokļu iestādēm iestāties valsts tiesā izskatāmajā lietā kā lietas dalībniecēm.

52. Vācijas valdība to apstrīd, ņemot vērā, ka Savienības tiesībās nav noteikts, ka valsts procesuālajās tiesībās būtu jāparedz īpašs pasākums, lai nodrošinātu, ka viena un tā paša pakalpojuma aplikšana ar nodokli un nodokļa maksāšanas pienākums pakalpojumu sniedzošā un pakalpojumu saņemošā uzņēmēja gadījumā tiktu novērtēti vienādi arī tad, ja par katru no attiecīgajiem nodokļa maksātājiem atbild cita nodokļu iestāde.

53. Tā uzsver, ka, ja attiecīgajā jautājumā nav ES tiesiskā regulējuma, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka kompetentās tiesas un jāparedz sīki procesuāli noteikumi prasībām, kas paredzētas, lai nodrošinātu to tiesību aizsardzību, kuras attiecīgajām personām ir noteiktas ES tiesībās, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principus, kuri turklāt šajā gadījumā nav pārkāpti.

54. Vācijas valdība norāda, ka nav iespējams pilnībā novērst atšķirīgu lēmumu pieņemšanu nodokļu iestādēs vai tiesās gan vienas un tās pašas dalībvalsts ietvaros, gan arī dažādu dalībvalstu iestādēs un tiesās. Šādas atšķirības faktiski ir klasiska organizatoriska problēma, kas ir jārisina gan nodokļu iestādes, gan nodokļu tiesas strukturālās hierarhijas ietvaros.

55. Visbeidzot, Vācijas valdība skaidro, ka koordināciju starp nodokļu iestādēm un/vai tiesām, lai nodrošinātu vienveidību, kā to paredzējusi Komisija, praksē nebūtu iespējams nodrošināt, un tā šajā ziņā atsaucas uz vairākām praktiskām un tiesiskām problēmām, ko varētu izraisīt šāda koordinācija, it īpaši ņemot vērā tiesiskās drošības principu un administratīvo un tiesu lēmumu *res judicata* spēku.

2) Vērtējums

56. Vispirms ir jāatgādina, ka no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ja attiecīgajā jautājumā nav ES tiesiskā regulējuma, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jānosaka kompetentās tiesas, kā arī administratīvās iestādes un jāparedz sīki procesuāli noteikumi prasībām, kas paredzētas, lai nodrošinātu to tiesību aizsardzību, kuras attiecīgajām personām ir noteiktas ES tiesībās [17].

57. Tomēr šie procesuālie noteikumi nevar būt nelabvēlīgāki par noteikumiem, kas attiecas uz līdzīgām prasībām valsts teritorijā (līdzvērtības princips), ne arī padarīt par neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtināt to tiesību īstenošanu, kuras piešķirtas ar Kopienu tiesību sistēmu (efektivitātes princips) [18].

58. Šajā ziņā, vispirms, ir jānorāda, ka šajā gadījumā netiek apšaubīts valsts kompetences sadalījums PVN jomā kā tāds, saskaņā ar kuru dažādas nodokļu iestādes ir atbildīgas, no vienas puses, par PVN uzlikšanu pakalpojuma sniedzējam un, no otras puses, par pakalpojuma saņēmēju pieteikumiem attiecībā uz PVN priekšnodokļa atmaksu.

59. Visticamāk iesniedzējtiesas jautājums izriet no apstākļa, ka attiecīgās iestādes šo administratīvo procesu ietvaros ir atšķirīgi interpretējušas Sestās Direktīvas tiesību normas par nodokļa uzlikšanas vietu un līdz ar to arī tiesībām uzlikt nodokli nodokļa maksātājam, kurš sniedz pakalpojumus, kā rezultāta, lai arī viena nodokļu iestāde uzskatīja, ka aplūkotais darījums ir apliekams ar nodokli Vācijā, otra nodokļu iestāde noraidīja PVN priekšnodokļa atmaksu.

60. Šādā kontekstā un ņemot vērā būtisko saistību starp PVN priekšnodokļa atskaitīšanu un PVN iekasēšanu [19], iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai saskaņā ar Savienības tiesībām valsts tiesībās ir jāievieš īpaši procesuāli pasākumi, lai nodrošinātu vienveidīgu tiesību normu par nodokļa uzlikšanas vietu un pienākumu maksāt nodokli interpretāciju un piemērošanu tādās nodokļu lietās kā šajā gadījumā, ja tās attiecas uz vienu un to pašu darījumu. Līdz ar to, lai arī tas skaidri neizriet no otrā jautājuma formulējuma, iesniedzējtiesa, šķiet, galvenokārt aplūko procesuālās normas, kas regulē tādu tiesvedību kā pamata lietā.

61. Šajā ziņā ir jānorāda, ka tas patiešām kopumā ir valsts tiesu, kā arī administratīvo iestāžu pienākums savu attiecīgo kompetenču ietvaros nodrošināt, ka tieši piemērojamās Savienības tiesību normas tiek piemērotas pilnībā [20].

17 — Šajā ziņā it īpaši skat. 2010. gada 21. janvāra spriedumu lietā C-472/08 *Alstom Power Hydro* (Krājums, I-623. lpp., 17. punkts), 1998. gada 17. novembra spriedumu lietā C-228/96 *Aprile* (*Recueil*, I-7141. lpp., 18. punkts) un 1983. gada 21. septembra spriedumu apvienotajās lietās no 205/82 līdz 215/82 *Deutsche Milchkontor* u.c. (*Recueil*, 2633. lpp., 17. punkts).

18 — Skat. *inter alia* 2010. gada 18. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-317/08 līdz C-320/08 *Alassini* (Krājums, I-2213. lpp., 48. punkts) un 2011. gada 8. marta spriedumu lietā C-240/09 *Lesoochranárske zoskupenie* (Krājums, I-1255. lpp., 48. punkts).

19 — Šajā ziņā *inter alia* skat. 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā C-277/09 *RBS Deutschland Holding* (Krājums, I-13805. lpp., 35. punkts).

20 — Šajā ziņā *inter alia* skat. spriedumu lietā 2010. gada 8. septembra spriedumu lietā C-409/06 *Winner Wetten* (Krājums, I-8015. lpp., 55. punkts), 2004. gada 13. janvāra spriedumu lietā C-453/00 *Kühne* un *Heitz* (*Recueil*, I-837. lpp., 20. punkts), 1996. gada 24. oktobra spriedumu lietā C-72/95 *Kraaijeveld* u.c. (*Recueil*, I-5403. lpp., 55.–61. punkts) un 1989. gada 22. jūnija spriedumu lietā 103/88 *Costanzo* (*Recueil*, 1839. lpp., 33. punkts).

62. Arī no pastāvīgās judikatūras skaidri izriet – un tā faktiski ir prasība, kas raksturo Savienības tiesību pārākumu – ka tiesību normas Savienības ietvaros ir jāinterpretē un jāpiemēro pareizi un vienveidīgi [21].

63. Procesuālajā ziņā šī vienveidīgā Savienības tiesību interpretācija un piemērošana visnotaļ decentralizētā tiesību īstenošanas sistēmā tiek pārsvarā nodrošināta ar LESD 267. pantā paredzēto procedūru, saskaņā ar kuru ir jāvēršas [Tiesā] ar prejudiciāliem jautājumiem par Savienības tiesību normu interpretāciju vai spēkā esamību un ar ko ir izveidots tiesiskās sadarbības mehānisms starp valstu tiesām un Eiropas Savienības Tiesu [22].

64. Saskaņā ar šo mehānismu valstu tiesas, kuru lēmumus saskaņā ar attiecīgās valsts tiesību aktiem var pārsūdzēt, var lūgt Tiesai prejudiciālu nolēmumu saistībā ar interpretāciju, lai gan tikai tiesām, kuru lēmumus nevar pārsūdzēt, principā ir pienākums lūgt Tiesai prejudiciālu nolēmumu, ja tām ir jāizskata attiecīgais jautājums [23].

65. Šī pienākuma mērķis it īpaši ir novērst situāciju, ka dalībvalstī izveidojas valsts judikatūra, kas ir pretrunā Savienības tiesību normām [24].

66. Turpretī šīs saskaņā ar LESD 267. pantu izveidotās tiesiskās sadarbības sistēmas mērķis acīmredzami nav ieviest vienveidīgu Savienības tiesību interpretāciju un piemērošanu katrā atsevišķā gadījumā un jebkurā tiesvedības stadijā un vēl jo mazāk novērst jebkādas atšķirības šajā ziņā starp valsts iestādēm, vai tas būtu vienas dalībvalsts ietvaros vai starp vairākām dalībvalstīm.

67. Savienības tiesību normās paredzēto tiesību vienveidīga piemērošana un interpretācija drīzāk ir jānodrošina katrā dalībvalstī, skatot to kopumā, ar tās tiesiskās sistēmas palīdzību un pēdējā instancē, iesniedzot Tiesā lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

68. Turklāt tiktāl, ciktāl dalībvalsts nodrošina efektīvu tiesisko aizsardzību pret administratīvo iestāžu lēmumiem, nav nepieciešams koordinēt administratīvās procedūras tā, lai katrā gadījumā saistībā ar Savienības tiesību normām attiecīgās iestādes pieņemtu vienveidīgu nostāju.

69. Šādā šīs lietas kontekstā ir jānorāda, ka Komisija ir apgalvojusi, ka starp dažādām nodokļu iestādēm un tiesām, kas saskaņā ar valsts tiesībām varētu būt kompetentas, ir nepieciešama koordinācija, lai nodrošinātu vienveidīgu lēmumu pieņemšanu attiecībā uz vienu un to pašu darījumu, tomēr nekādi neprecizējot, kādā veidā šo mērķi varētu sasniegt ar procesuālo normu palīdzību praksē lietās, kurās atšķirīgi lietas dalībnieki ir uzsākuši divas atsevišķas administratīvās procedūras dažādās nodokļu iestādēs un kurām, neskatoties uz to, ka tās atsaucas uz vienu un to pašu sniegto pakalpojumu, ir atšķirīgs galvenais mērķis.

70. Turpinājumā ir jānorāda, ka, neskatoties uz grūtībām, kas saistītas ar šādas koordinācijas sasniegšanu, no sprieduma lietā *Genius* [25], ko iesniedzējtiesa min šajā kontekstā, neizriet, ka attiecīgā pakalpojuma, kas ir apliekams ar PVN, sniedzējam vai saņēmējam būtu īpašas tiesības, lai procedūrā, ko uzsācis cits nodokļa maksātājs citā nodokļu iestādē, darījums tiktu novērtēts – saistībā ar nodokļa uzlikšanas vietu un pienākumu maksāt nodokli – tādā pašā veidā kā viņa nodokļu iestādē. Šajā lietā

21 — Šajā ziņā skat. 20. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Winner Wetten*, 61. punkts; 2007. gada 18. oktobra spriedumu lietā C-195/06 *Österreichischer Rundfunk* (Krājums, I-8817. lpp., 24. punkts), 2005. gada 6. decembra spriedums lietā C-461/03 *Gaston Schul Douane-expediteur* (Krājums, I-10513. lpp., 21. punkts) un 2005. gada 15. septembra spriedumu lietā C-495/03 *Intermodal Transports* (Krājums, I-8151. lpp., 33.–38. punkts).

22 — Tiesa ir uzsvērusi, ka LESD 267. pantā ir paredzēta tikai tāda sadarbības procedūra, kā tā, kas pastāv starp tiesām 21. zemsvītras piezīmē minētajā spriedumā lietā *Intermodal Transports*, 38. punkts.

23 — 21. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Intermodal Transports*, 28.–31. punkts.

24 — Skat. it īpaši 2002. gada 4. jūnija spriedumu lietā C-99/00 *Lyckeskog* (*Recueil*, I-4839. lpp., 14. punkts) un 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā C-393/98 *Gomes Valente* (*Recueil*, I-1327. lpp., 17. punkts).

25 — 1989. gada 13. decembra spriedumu lietā C-342/87 (*Recueil*, 4227. lpp.).

Tiesa tikai nosprieda, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var izmantot vienīgi saistībā ar nodokļiem, kas ir faktiski jāmaksā, proti, nodokļiem, kas ir saistīti ar darījumu, kurš ir apliekams ar PVN, vai tādiem nodokļiem, kas, pamatojoties uz pienākumu tos maksāt, ir jau samaksāti, un ka šīs tiesības neattiecas uz nodokļiem, kuri ir maksājami vienīgi tādēļ, ka tie ir norādīti rēķinā [26].

71. Turklāt svarīgs ir fakts, ka pakalpojuma saņēmēji šajā gadījumā nav pārsūdzējuši *Bundeszentralamt für Steuern* administratīvo lēmumu, ar kuru šī nodokļu iestāde noraidīja pieteikumus par PVN atmaksu. Līdz ar to saistībā ar iesniedzējtiesas minēto efektivitātes principu [27] nešķiet, ka procesuālās tiesību normas, kurās paredzēta apgrozījuma nodokļa atmaksa, pašas par sevi padara neiespējamu vai pārmērā grūtu tādu ES tiesībās paredzēto tiesību īstenošanu kā aplūkoto pakalpojumu saņēmēju tiesības atskaitīt PVN.

72. Visbeidzot, tiktāl, ciktāl runa ir par tādām procesuālajām normām, kas regulē tiesvedības norisi un kuras aplūko iesniedzējtiesa, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un no Vācijas valdības apsvērumiem izriet, ka *Bundeszentralamt für Steuern* administratīvie lēmumi saistībā ar pakalpojuma saņēmēju pieteikumiem par nodokļa atmaksu ir kļuvuši galīgi attiecībā uz šo nodokļu iestādi un šiem pakalpojuma saņēmējiem. Līdz ar to jebkāds mēģinājums paplašināt lēmuma, kurš iesniedzējtiesai jāpieņem par nodokļa uzlikšanas vietu un pakalpojuma saņēmēju pienākumu maksāt nodokli par šo pakalpojumu, saistošo spēku, vai nu ļaujot *Bundeszentralamt für Steuern* un/vai pakalpojuma saņēmējiem (vai arī otrādi) iestāties šajā lietā, būtu pretrunā ar iepriekš minēto *Bundeszentralamt für Steuern* administratīvo lēmumu *res judicata* spēku.

73. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa vairākkārt ir uzsvērusi, ka gan Savienības tiesību sistēmā, gan valsts tiesību sistēmā svarīgas ir tiesību normas, kas paredz, ka tiesas vai administratīvi lēmumi ir galīgi, tādējādi sekmējot tiesisko noteiktību, kas ir Savienības tiesību pamatprincips [28].

74. Tiesa patiešām noteiktos apstākļos ir nolēmusi, ka valsts tiesību normas, kas paredz, ka lēmumi ir galīgi, var tikt apšaubītas, ņemot vērā Savienības tiesību spēku un iedarbību. Tomēr tas tā ir tikai izņēmuma kārtā un saskaņā ar ļoti ierobežotiem nosacījumiem [29], kas šajā gadījumā, ņemot vērā vairākus aspektus, nav izpildīti.

75. Līdz ar to Savienības tiesībās nedrīkst būt prasība, ka valsts procesuālajās normās ir jāparedz, lai lēmums, kas valsts tiesai jāpieņem saistībā ar pakalpojuma sniedzēju tādos apstākļos kā šajā gadījumā tiktu paplašināts arī tā, lai tas attiektos uz šī pakalpojuma saņēmējiem.

76. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu būtu jāatbild, ka saskaņā ar Sesto Direktīvu, it īpaši tās normām par tiesībām atskaitīt nodokli, valsts procesuālajās tiesībās nav jāparedz tādi noteikumi, lai tādos apstākļos kā šajā lietā viena un tā paša pakalpojuma aplikšana ar nodokli un nodokļa maksāšanas pienākums pakalpojumu sniedzošā un pakalpojumu saņemošā uzņēmēja gadījumā tiktu novērtēti vienādi arī tad, ja par katru no abiem uzņēmējiem atbild cita nodokļu iestāde.

26 — Turpat, 13. un 19. punkts.

27 — Skat. iepriekš 57. punktu.

28 — Šajā ziņā *inter alia* skat. 2006. gada 16. marta spriedumu lietā C-234/04 *Kapferer* (Krājums, I-2585. lpp., 20. punkts) un 20. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Kühne* un *Heitz*, 24. punkts.

29 — Skat. 20. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Kühne* un *Heitz* 26. un 27. punktu: pirmkārt, valsts tiesībās ir jābūt atzītai iespējai administratīvajai iestādei pārskatīt šo lēmumu; otrkārt, attiecīgajam administratīvajam lēmumam ir jābūt kļuvušam par galīgu valsts tiesas, kas lēmusi pirmajā instance, lēmuma rezultātā, treškārt, minētajam nolēmumam, ņemot vērā vēlāk pasludinātu Tiesas spriedumu, ir jābūt pamatotam ar Savienības tiesību nepareizu interpretāciju, kas veikta, nevēršoties Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu apstākļos, kas izklāstīti LESD 267. pantā; ceturtkārt, ieinteresētajai personai bija jāvēršas administratīvajā iestādē tūlīt pēc tam, kad tā uzzināja par šo Tiesas spriedumu.

C – *Trešais jautājums*

77. Ņemot vērā uz otro jautājumu sniegto atbildi, uz trešo jautājumu nav jāatbild.

V – Secinājumi

78. Pamatojoties uz iepriekš minēto, es ierosinu Tiesai uz iesniegtajiem jautājumiem atbildēt šādi:

— 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, 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts 26. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdzienā "personāla nodrošinājums [nodrošināšana]" ietilpst arī tādu pašnodarbinātu personu nodrošināšana, kas nav nodarbinātas pie šī pakalpojumu sniedzēja;

— saskaņā ar Sesto Direktīvu un it īpaši tās normām par tiesībām atskaitīt nodokli valsts procesuālajās tiesībās nav jāparedz tādi noteikumi, lai tādos apstākļos kā šajā lietā viena un tā paša pakalpojuma aplikšana ar nodokli un nodokļa maksāšanas pienākums pakalpojumu sniedzošā un pakalpojumu saņemošā uzņēmēja gadījumā tiktu novērtēti vienādi arī tad, ja par katru no abiem uzņēmējiem atbild cita nodokļu iestāde.