

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris) (OV 2008, L 44, 11. lpp.), (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 53. panta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību *Skatteverket* (Iekšlietu ministrija, Zviedrija) prasībā pret *Srf konsulterna AB* (turpmāk tekstā – “Srf”) par nodokļu priekšlikumu, ko izdevusi *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību pārvalde, Zviedrija) par to, kā Zviedrijā iekasājams pievienotās vērtības nodoklis (PVN) par piecu dienu ilgām mēcībām grāmatvedībā un pārvaldībā, kas kādā citā dalībvalstī rēķotas nodokļa maksājumiem, kuru saimnieciskās darbības mētnes vieta atrodas Zviedrijā vai kuriem tur ir pastāvīgs dibinājums.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2006/112

3 Noteikumus par apliekamo darījumu vietu ietverosajā PVN direktīvas V sadaļā ir iekāuta 3. nodaļa “Pakalpojumu sniegšanas vieta”. Šīs nodaļas 2. iedaļā “Vispārīgi noteikumi” ir iekāuti šīs direktīvas 44. un 45. pants.

4 Saskaņā ar minētās direktīvas 44. pantu:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tirdzniecība, ir vieta, kura ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātāja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šā pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgās iestādes vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodokļa maksātājam, kas saņem šos pakalpojumus, ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturēšanās vieta.”

5 Direktīvas 2006/112 3. nodaļas 3. iedaļā “paši noteikumi” ir iekāuti šīs direktīvas 46.–59. pants.

6 Minētās direktīvas 53. pants ir paredzēts:

“To pakalpojumu sniegšanas vieta un to papildpakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar bišu ieguvi kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem, piemēram, gadatirgiem un izstādēm, un ko sniedz nodokļa maksātājam, ir vieta, kur faktiski notiek šie pasākumi.”

Direktīva 2008/8/EK

7 Padomes Direktīvas 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko groza Direktīvu 2006/112 attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV 2008, L 44, 11. lpp.), 3. un 6. apsvērumā ir teikts:

“(3) Princip? par visiem sniegtajiem pakalpojumiem b?tu j?uzliek nodoklis viet?, kur patieš?m notiek pat?riš?. Ja visp?r?jo noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu groz?tu š?di, gan administrat?vu, gan politikas iemeslu d?? tom?r b?tu vajadz?gi noteikti iz??mumi no š? visp?r?j? noteikuma.

[..]

(6) Noteiktos apst?k?os visp?r?jie noteikumi par pakalpojumu sniegšanas vietu nav piem?rojami ne attiec?b? uz nodok?a maks?t?jiem, ne uz person?m, kas nav nodok?a maks?t?jas, un t? viet? b?tu j?piem?ro ?paši iz??mumi. Šiem iz??mumiem liel? m?r? b?tu j?balst?s uz sp?k? esošajiem krit?rijiem un j?atbilst principam par nodok?a uzlikšanu pat?ri?a viet?, tom?r neuzliekot nesam?r?gu administrat?vo slogu konkr?tiem uz??mumiem.”

?stenošanas regula (ES) Nr. 282/2011

8 Saska?? ar Padomes ?stenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka ?stenošanas pas?kumus Direkt?vai 2006/112 (OV 2011, L 77, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “?stenošanas regula”), 4. un 27. apsv?rum? teikto:

“(4) Š?s regulas m?r?is ir nodrošin?t pašreiz?j?s PVN sist?mas vien?du piem?rošanu, pie?emot [PVN direkt?vas] ?stenošanas noteikumus, jo ?paši attiec?b? uz nodok?a maks?t?jiem, pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu un to dar?jumu vietu, par kuriem uzliek nodokli. Saska?? ar [LES] 5. panta 4. punkt? noteikto proporcionalit?tes principu šaj? regul? paredz vien?gi tos pas?kumus, kas ir vajadz?gi š? m?r?a sasniegšanai. Vien?du piem?rošanu vislab?k nodrošin?tu regula, kas uzliek saist?bas un ir tieši piem?rojama vis?s dal?bvalst?s.

[..]

(27) Lai nodrošin?tu vienotu rež?mu attiec?b? uz kult?ras, m?kslas, sporta, zin?tnes, izgl?t?bas, izklaides un l?dz?gu pakalpojumu sniegšanu, j?defin? bi?ešu ieg?de š?diem pas?kumiem un ar to saist?tie papildpakalpojumi.”

9 Saska?? ar ?stenošanas regulas 32. pantu:

“1. Pakalpojumi, kas saist?ti ar bi?ešu ieg?di kult?ras, m?kslas, sporta, zin?tnes, izgl?t?bas, izklaides vai l?dz?giem pas?kumiem, k? min?ts [PVN direkt?vas] 53. pant?, ietver t?du pakalpojumu sniegšanu, kuru b?tisk?k? iez?me ir ties?bu pieš?iršana apmekl?t pas?kumu apmai?? pret bi?eti vai samaksu, tostarp abon?šanu, sezonas bi?eti vai periodisku maks?jumu.

2. Panta 1. punktu jo ?paši piem?ro š?diem gad?jumiem:

[..]

c) ties?bas apmekl?t izgl?t?bas un zin?tnes pas?kumus, piem?ram, konferences un semin?rus.

[..]”

10 Š?s regulas 33. pant? ir paredz?ts:

“[PVN direkt?vas] 53. pant? min?tie papildpakalpojumi ietver pakalpojumus, kas ir tieši saist?ti ar bi?ešu ieg?di kult?ras, m?kslas, sporta, zin?tnes, izgl?t?bas, izklaides vai l?dz?giem pas?kumiem un kurus atseviš?i par samaksu sniedz personai, kas apmekl? pas?kumu.

Š?dos papildpakalpojumos jo ?paši ietver garderobju vai sanit?ro telpu izmantošanu, bet tajos

neietver vienkāršus starpnieka pakalpojumus, kas saistīti ar bišu tirdzniecību.”

Zviedrijas tiesības

11 Saskaņā ar *mervärdesskattelagen* (1994:200) (Likums Nr. 1994:200 par pievienotās vērtības nodokli) 5. nodaļas 5. punktu nodokļa maksātājam sniegtu pakalpojumu sniegšanas vieta ir Zviedrijā, ja Zviedrijā atrodas šis nodokļa maksātāja vai nu saimnieciskās darbības mētnes vieta, vai pastāvīgs dibinājums, kuram tiek sniegti minētie pakalpojumi.

12 Atbilstoši šī likuma 5. nodaļas 11.a pantam nodokļa maksātājam sniegtu kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdžu pasākumu, piemēram, gadatirgu un izstāžu, apmeklēšanas tiesību piešķiršanas pakalpojumu sniegšanas vieta ir Zviedrijā, ja tur ir attiecīgo pasākumu faktiskās norises vieta. Tas pats attiecas uz šo apmeklēšanas tiesību piešķiršanas pakalpojuma papildpakalpojumiem.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

13 *Srf* ir Zviedrijā reģistrēta sabiedrība, kas pilnībā pieder profesionālai grāmatvedības, pārvaldības un darba samaksas konsultantu organizācijai. Šajā sakarā tī saviem biedriem un trešajām personām nodrošina mācības grāmatvedības un pārvaldības jomā, rīkojot seminārus. Vairākums šo mācību tiek rīkotas Zviedrijā, taču dažas no tām – citās dalībvalstīs, šādos gadījumos šīs sabiedrības mācībbspēkiem dodoties uz attiecīgo dalībvalsti. Šīs mācības tiek rīkotas tikai tiem nodokļa maksātājiem, kuru saimnieciskās darbības mētnes vieta ir Zviedrijā vai kuriem tur ir pastāvīgs dibinājums.

14 Minētās mācības tiek rīkotas kādā konferenču centrā un ilgst 30 stundas, kas sadalītas piecās dienās ar vienas dienas pārtraukumu pa vidu. Šo mācību saturs tiek noteikts iepriekš, taču uz vietas pielāgots atkarībā no dalībniekiem, kuriem ir jābūt zināmām kompetencēm un profesionālai pieredzei grāmatvedības un pārvaldības jomā.

15 Dalība *Srf* rīkotajās mācībās ir pakārtota iepriekšējai reģistrācijai, kurai pirms mācību sākuma ir jāsaņem apstiprinājums, un avansā veiktai samaksai.

16 Nodokļu tiesību pārvalde pēc *Srf* lūguma izdeva fiskālu priekšlūgumu, kurā tika uzskata, ka šīs mācības, lai arī būdamas rīkotas citās dalībvalstīs, nevis Zviedrijas Karalistē, ir uzskatāmas par notikušām Zviedrijā un tādēļ šajā dalībvalstī ir apliekamas ar PVN. Konkrēti tika uzskata, ka PVN direktīvas 53. pantā rodamais jēdziens “bišu iegāde pasākumiem” ir ieviests tālab, lai sašaurinātu izņēmumu noteicošās normas tvērumu un līdž ar to – paplašinātu principu noteicošās normas tvērumu. Jēdziens “bišu iegāde pasākumiem” esot jāsaprot kā tiesības iekārtot kādā vietā. Taču pamatlietā aplūkoto pakalpojumu būtība principā neesot tiesību iekārtot kādā vietā piešķiršana, bet gan drīzāk tiesību piedalīties noteiktās mācībās piešķiršana. Tā kā pamatlietā aplūkoto mācību pamatmērķis nav piešķirt tiesības apmeklēt pasākumu PVN direktīvas 53. panta izpratnē, PVN par šo mācību mēķa saskaņā ar šīs direktīvas 44. pantu esot maksājams Zviedrijā.

17 Iekšmumu dienests, vēlādamies saņemt šo priekšlūguma apstiprinājumu un citu pamatojumu, cēla prasību *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija). Ar *Srf* līdž minēto priekšlūgumu apstiprināt, jo uzskata, ka PVN 53. pantā paredzētās izņēmuma normas piemērošana radot nesamērīgu administratīvu slogu.

18 Šajā kontekstā *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai PVN direktīvas 53. pants rodamais jēdziens “biēšu iegāde pasākumiem” ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas arī uz tūdu pakalpojumu kā piecu dienu ilgās mērcības grāmatvedībā un pārvaldībā, kas tiek rēķinātas tikai nodokļa maksājumiem un kam ir nepieciešama iepriekšējā reģistrācija un apmaksa?”

Par prejudiciālo jautājumu

19 Ar savu jautājumu iesniedzētāja būtībā jautā, vai PVN direktīvas 53. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā rodamais jēdziens “pakalpojumi, kas saistīti ar biēšu iegādi pasākumiem” ietver tūdu pakalpojumu kā pamatlīdzekļu, aplūkotais, kas izpaužas kā piecu dienu ilgās mērcības grāmatvedībā un pārvaldībā, kuras tiek rēķinātas tikai nodokļa maksājumiem un kurām ir nepieciešama iepriekšējā reģistrācija un apmaksa.

20 Šajā ziņā vispirms ir jānorāda, ka PVN direktīvas 44. un 45. pants ir ietverts vispārīgās noteikums pakalpojumu sniegšanas fiskālās piesaistes vietas noteikšanai, savukārt šīs direktīvas 46.–59.a pants ir ietverta virkne pašu piesaistes noteikumu.

21 Tiesas pastāvīgās judikatūras atziņa ir tāda, ka PVN direktīvas 44. un 45. pants nav primāri attiecībā pret tās 46.–59.a pantu. Katrā situācijā ir jāpārbauda, vai tā atbilst kādam no šīs direktīvas 46.–59.a pants minētajiem gadījumiem. Ja tas tā nav, attiecīgajai situācijai ir piemērojami šīs direktīvas 44. un 45. pants (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2005. gada 12. maijs, *RAL (Channel Islands)* u.c., C-452/03, EU:C:2005:289, 24. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 8. decembris, A un B, C-453/15, EU:C:2016:933, 18. punkts).

22 No tā izriet, ka PVN direktīvas 53. pants nav uzskatāms par šauri interpretējamu izņēmumu no kādas vispārīgās normas (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2016. gada 8. decembris, A un B, C-453/15, EU:C:2016:933, 19. punkts).

23 Šīs direktīvas 53. pants ir noteikts, ka to pakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīta ar biēšu iegādi, tostarp izglītības pasākumiem, un kas tiek sniegta nodokļa maksājumiem, ir vieta, kur faktiski notiek šie pasākumi.

24 No stenošanas regulas 32. panta 2. punkta c) apakšpunkta, lasot to kopsakarā ar šo panta 1. punktu, izriet, ka PVN direktīvas 53. pants minētie pakalpojumi, kas saistīti ar biēšu iegādi izglītības un zinātnes pasākumiem, piemēram, konferencēm un semināriem, ietver tūdu pakalpojumu sniegšanu, kuru būtiskākā iezīme ir tiesību apmeklēt pasākumu piešķiršana apmaiņā pret biēti vai samaksu.

25 Pamatlīdzekļu no iesniedzētājas iesniegtās informācijas ir redzams, ka pamatlīdzekļu aplūkotās *Srf* nodokļa maksājumiem rēķinās mērcības ir semināri, kas ilgst piecas dienas, ieskaitot vienu pārtraukuma dienu, kā arī citā dalībvalstī, nevis Zviedrijas Karalistē, kurā atrodas šīs sabiedrības saimnieciskās darbības mētnes vieta. Tādā šīs mērcības, kurās minētajiem nodokļa maksājumiem ir jābūt fiziski klātesošiem, ietilpst stenošanas regulas 32. pants minēto izglītības pasākumu kategorijā.

26 Runājot par to, vai pamatlīdzekļu aplūkoto mērcību būtiskās iezīmes izpaužas kā minēto semināru apmeklēšanas tiesību piešķiršana, ir jāatgādina, ka, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko ir veicis nodokļu maksātājs, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mērķslēga, tie veido vienu vienotu darījumu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 70. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 K? savos rakstveida apsv?rumos b?t?b? nor?da Apvienot?s Karalistes vald?ba, nodok?u maks?t?jiem par samaksu sniegt? piek?uve semin?riem katr? zi?? ietver iesp?ju tos apmekl?t un tajos piedal?ties. T?d?j?di š?da piedal?šan?s ir cieši saist?ta ar piek?uvi šiem semin?riem. Šajos apst?k?os PVN direkt?vas 53. panta piem?rošanas m?r?iem nav iesp?jams ties?bas iek??t k?d? viet? noš?irt – k? to dara Nodok?u ties?bu p?rvalde – no ties?b?m piedal?ties konkr?t?s m?c?b?s.

28 Turkl?t ir j?atg?dina, ka vietu, kur? pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli, noteicošo PVN direkt?vas normu m?r?is, pirmk?rt, ir izvair?ties no konfliktiem kompetences jom?, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodok?iem, un, otrk?rt, ien?kumu neaplikšanas ar nodok?iem visp?r (spriedums, 2016. gada 8. decembris, A un B, C?453/15, EU:C:2016:933, 24. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

29 T?d?j?di PVN direkt?vas noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu pamat? esoš? lo?ika ir t?da, ka nodok?i p?c iesp?jas tiek uzlikti pre?u un pakalpojumu pat?ri?a viet? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 8. decembris, A un B, C?453/15, EU:C:2016:933, 25. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

30 No t? izriet, ka t?du m?c?bu k? pamatliet? apl?kot?s r?košanas vieta ir j?nosaka, pamatojoties uz PVN direkt?vas 53. pantu, un l?dz ar to šie pakalpojumi ir j?apliek ar PVN to faktisk?s norises viet?, proti, dal?bvalst?s, kur?s min?t?s m?c?bas tiek r?kotas.

31 Š?das interpret?cijas rezult?t? patieš?m – k? apgalvo *Srf* – var?tu pieaugt da?iem tirgus dal?bniekiem esošais administrat?vais slogs, lai ar? PVN direkt?vas 44. un 53. pantu to pašreiz?j? redakcij? ieviesuš?s Direkt?vas 2008/8 6. apsv?rum? ir teikts, ka, uzliekot nodokli pat?ri?a viet?, p?c iesp?jas b?tu j?izvair?s no nesam?r?ga administrat?v? sloga uzlikšanas šiem tirgus dal?bniekiem.

32 Tom?r – k? savu secin?jumu 74. punkt? nor?da ?ener?ladvok?te – past?v?g?s judikat?ras atzi?a ir t?da, ka Savien?bas ties?bu akta preambula nav juridiski saistoša un uz to nevar atsaukties nedz t?lab, lai atk?ptos no paš?m attiec?g? akta ties?bu norm?m, nedz t?lab, lai š?s ties?bu normas interpret?tu ac?mredzami pret?ji to formul?jumam (spriedums, 2018. gada 13. septembris, *eská pojiš?ovna*, C?287/17, EU:C:2018:707, 33. punkts).

33 T?das m?c?bas k? pamatliet? apl?kot?s ietilpst pakalpojums, kas min?ti PVN direkt?vas 53. pant?, savuk?rt no š? panta, lasot to kopsakar? ar ?stenošanas regulas 32. pantu, izriet, ka vieta, kur ar PVN ir apliekami pakalpojumi, kas izpaužas k? ties?bu apmekl?t t?dus izgl?t?bas pas?kumus k? semin?ri pieš?iršana, ir šo pas?kumu faktisk?s norises vieta.

34 T?tad atk?pties no PVN direkt?vas 53. panta piem?rošanas, pamatojoties tikai uz Direkt?vas 2008/8 6. apsv?rumu, nav iesp?jams.

35 PVN direkt?vas 53. panta piem?rošanas nol?kos nav ar? b?tiski, vai dal?ba pamatliet? apl?kotaj?s m?c?b?s bija pak?rtota iepriekš?jai re?istr?cijai un samaksai. Proti, nekas š? panta formul?jum? neliek dom?t, ka š?di krit?riji var?tu tikt ?emti v?r?, lai noskaidrotu vietu, kur notikusi pakalpojumu sniegšana.

36 Iev?rojot iepriekš izkl?st?to, uz uzdoto jaut?jumu ir atbildams, ka PVN direkt?vas 53. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka šaj? ties?bu norm? rodamais j?dziens “pakalpojumi, kas saist?ti ar bi?ešu ieg?di pas?kumiem” ietver t?du pakalpojumu k? pamatliet? apl?kotais, kas izpaužas k? piecu dienu ilgas m?c?bas gr?matved?b? un p?rvald?b?, kuras tiek r?kotas tikai nodok?a maks?t?jiem un kur?m ir nepieciešama iepriekš?ja re?istr?cija un apmaksa.

Par tiesāšanas izdevumiem

37 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), 53. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā rodamais jēdziens “pakalpojumi, kas saistīti ar biēšu iegādi pasākumiem” ietver tādus pakalpojumu kā pamatlīdzekļu, kas izpaužas kā piecu dienu ilgas mēcības grāmatvedība un pārvaldība, kuras tiek rēķinātas tikai nodokļa maksājumiem un kurām ir nepieciešama iepriekšēja reģistrācija un apmaksa.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – zviedru.