

Lieta C-291/07

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

pret

Skatteverket

(Regeringsrätten lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

PVN – Ar nodokli apliekamu darbūjumu izpildes vieta – Nodokļu piesaiste – Pakalpojuma sniedzējs, kas reģistrēts citā dalībvalstī nekā pakalpojuma saņēmējs – Nodokļa maksātāja statuss – Pakalpojumi, kas tiek sniegti valsts fondam, kurš veic saimniecisku darbību un darbību, kam nav saimnieciska rakstura

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Pakalpojumu sniegšana – Nodokļu piesaistes vietas noteikšana

(Padomes Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts un Padomes Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punkta c) apakšpunkts)

9. panta 2. punkta e) apakšpunkts Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kas grozīta ar Direktīvu 1999/59, kā arī 56. panta 1. punkta c) apakšpunkts Direktīvā 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas nosaka nodokļu piesaistes vietu konsultantu, inženieru, izpētes biroju, juristu, grāmatvežu un citiem līdzīgiem pakalpojumiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kas pērk konsultāciju pakalpojumu no citā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja un kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī darbību, kura neietilpst šo direktīvu piemērošanas jomā, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju pat tad, ja minētā pakalpojumi tika izmantoti tikai saistībā ar pēdējo minēto darbību.

Faktiski, šajā pantā nav precizēts, vai tas ir piemērojams ar nosacījumu, ka nodokļa maksātājs, kas pērk pakalpojumu, to dara saistībā ar savu saimniecisko darbību. Tādējādi pretēji citiem Sestās direktīvas noteikumiem, tiem kā 2. panta 1. punkts un 17. panta 2. punkts, šajā pantā nekādā ziņā nav norādīts, ka tas ir piemērojams saskaņā ar šādu nosacījumu.

Tā kā Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā nav skaidri precizēts, ka sniegtie pakalpojumi ir jāizmanto saistībā ar šo pakalpojumu saņēmēja saimniecisko darbību, jāuzskata, ka tas, ka pēdējais minētais šos pakalpojumus izmanto saistībā ar darbību, kura neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, nerada šķēršļus šā panta piemērošanai.

(sal. ar 28.–33. punktu un rezolutīvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2008. gada 6. novembrī (*)

PVN – Ar nodokli apliekamu darījumu izpildes vieta – Nodokļu piesaiste – Pakalpojuma sniedzējs, kas reģistrēts citā dalībvalstī nekā pakalpojuma saņēmējs – Nodokļa maksātāja statuss – Pakalpojumi, kas tiek sniegti valsts fondam, kurš veic saimniecisku darbību un darbību, kam nav saimnieciska rakstura

Lieta C-291/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Regeringsrätten* (Zviedrija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2007. gada 30. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 15. jūnijā, tiesvedībā

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

pret

Skatteverket.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Jānnss [*P. Jann*], tiesneši M. Ilešis [*M. Ileši*], A. Ticiano [*A. Tizzano*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referenti) un E. Levits,

ģenerālvokāls J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ģemotvērē rakstveida procesū,

ģemotvērē apsvērumus, ko sniedza:

- *Skatteverket* vērē – M. Loebss [*M. Loeb*], pārstāvis,
- Vācijas valdības vērē – M. Lumma [*M. Lumma*] un C. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāji,
- Grieķijas valdības vērē – S. Spiropulss [*S. Spyropoulos*] un I. Bokopulss [*I. Bockopoulos*], kā arī I. Pulis [*I. Poulis*], pārstāji,
- Itālijas valdības vērē – I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz Dž. de Bellis [*G. de Bellis*], *avvocato dello Stato*,

- Polijas valdības vārds – T. Novakovskis [*T. Nowakowski*], pērstvis,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārds – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un P. Dejmeķa [*P. Dejmek*], pērstvji,

noklausījies ģenerālvokļa secinājumus 2008. gada 17. jūnija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 9. panta 2. punktu 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 (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1999. gada 17. jūnija Direktīvu 1999/59/EK (OV L 162, 63. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kā arī 56. panta 1. punkta c) apakšpunktu Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

2 Šis līgums tika iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Rebondir* – Padome atbalsta un konsultāciju sniegšanai no darba atlaistajām personām, turpmāk tekstā – “TRR”) – Zviedrijas fondu, kas veic saimnieciskas, kā arī cita veida darbības, un *Skatteverket* (Zviedrijas nodokļu administrācija) par sekām, kādas nodokļu jomā ir konsultāciju pakalpojumiem, kurus fonds vēlas izmantot, un par to, vai šis fonds ir jāuzskata par komersantu Likuma 1994:200 par pievienotās vērtības nodokli (*mervärdesskattelagen* (1994:200), turpmāk tekstā – “likums par PVN”) 5. nodaļas 7. panta izpratnē. Šī tiesvedība attiecas uz laika periodu, kurā secīgi bija piemērojamas Sestā direktīva un Direktīva 2006/112.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts (kas ir pērems Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā) ir paredzēts, ka pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā – “PVN”) jāmaksā “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas”.

4 Atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 1. punktam (kas ir pērems Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmajā daļā) [jēdziens] “nodokļa maksātājs” “nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punkta norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta”.

5 Sestās direktīvas 4. panta 2. punkts (kas ir pērems Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta otrajā daļā) ir noteikts, ka “šī panta 1. punkts minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzāju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību”.

6 Saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 1. punktu (kas ir pērems Direktīvas 2006/112 43. pantā) “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”.

7 Ta?u Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkt? (kas ir p?r?emts Direkt?vas 2006/112 56. panta 1. punkta c) apakšpunkt?) ir paredz?ts, ka “vieta, kur sniedz turpm?k nor?d?tos pakalpojumus, ja to dara klientiem, kas re?istr?ti ?rpus Kopienas, vai nodok?a maks?t?jiem, kas re?istr?ti Kopien?, bet cit? valst? nek? pakalpojumu sniedz?js, ir vieta, kur klients ir re?istr?jis savu uz??mumu vai kur tam ir past?v?ga iest?de, kurai sniedz šo pakalpojumu, vai, ja nav š?das vietas, t? past?v?g? adrese vai vieta, kur tas parasti rezid?:

[..]

– konsultantu, inženieru, izp?tes biroju, juristu, gr?matvežu un citi l?dz?gi pakalpojumi, k? ar? datu apstr?de un inform?cijas pieg?de,

[..].”

8 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punkta b) apakšpunktam PVN ir j?maks? “ar nodokli apliekam?m person?m, kur?m sniedz 9. panta 2. punkta e) apakšpunkt? min?tos pakalpojumus, vai person?m, kas pievienot? v?rt?bas nodok?a sakar? tiek identific?tas attiec?g?s valsts teritorij? un kur?m sniedz 28. b panta C, D, E un F da?? min?tos pakalpojumus, ja šos pakalpojumus sniedz ar nodokli apliekama persona, kas re?istr?ta ?rzem?s; tom?r dal?bvalstis var pras?t, lai pakalpojuma sniedz?js b?tu solid?ri atbild?gs par nodok?a samaksu”.

9 Direkt?vas 2006/112 196. pant? ir noteikts, ka “PVN maks? ikviens nodok?a maks?t?js, kas sa??mis 56. pant? min?tos pakalpojumus [..]”.

Valsts tiesiskais regul?jums

10 Likuma par PVN 1. noda?as 1. pant? ir paredz?ts, ka PVN ir j?maks? par valst? ?stenotu pre?u un pakalpojumu pieg?di, kas veikta profesion?l?s darb?bas ietvaros. Šis noteikums ir paredz?ts Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta transpon?šanai.

11 Likuma par PVN 5. noda?as 7. pant? ir paredz?ts, ka noteikti šaj? pant? min?tie pakalpojumi, tai skait? konsult?ciju pakalpojumi, kurus sniedz cit? dal?bvalst? re?istr?ts pakalpojumu sniedz?js, tiek uzskat?ti par sniegtiem Zviedrij?, ja to sa??m?js ir komersants, kuram Zviedrij? ir vai nu re?istr?ts uz??mums, vai atrodas past?v?g? iest?de, kurai sniedz pakalpojumu, vai ar? – ja šim komersantam Zviedrij? nav š?das uz??m?jdarb?bas veikšanas vietas vai past?v?gas iest?des – vi?a past?v?g? adrese vai parast? dz?vesvieta. Saska?? ar š? likuma 1. noda?as 2. pantu, ja ar PVN apliekamus konsult?ciju pakalpojumus sniedz ?rvalstnieks, tad PVN ir j?maks? pakalpojumu sa??m?jam. Ar šiem noteikumiem valsts ties?b?s tiek transpon?ti atbilstošie Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta un 21. panta 1. punkta b) apakšpunkta noteikumi.

12 Likum? par PVN nav defin?ts j?dziens “komersants”. Ta?u š? likuma 4. noda?as 1. pant? ir preciz?ts, ka “profesion?la darb?ba” ir visa veida saimnieciska darb?ba Likuma 1999:1229 par ien?kuma nodokli (*inkomstskattelagen* (1999:1229)) 13. noda?as izpratn? vai l?dz?ga veida darb?ba, no kuras viena taks?cijas gada laik? g?tie ien?kumi p?rsniedz SEK 30 000 [Zviedrijas kronu]. No p?d?j? min?t? likuma 13. noda?as 1. panta izriet, ka “saimnieciska darb?ba” ir visu veidu darb?ba, kas tiek veikta neatkar?gi profesion?l?s darb?bas gait?.

Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums

13 Pamata pr?va attiecas uz *TRR* – kolekt?vu l?gumu fondu, kuru 1994. gad? izveidoja uz??mumu konfeder?cija *Svenska Arbetsgivareföreningen* (v?l?k k?uvusi par “Svenskt Näringsliv”) un darba ??m?ju feder?cija *Privattjänstemannakartellen* (Priv?tsektor? nodarbin?to

darba ??m?ju feder?cija).

14 *TRR* stat?tos ir paredz?ts, ka t? m?r?i, pirmk?rt, ir izmaks?t atlaišanas no darba kompens?cijas un veicin?t pas?kumus, lai atvieglotu t?du darba ??m?ju p?rcelšanu jaun? darb?, kuri specifisku iemeslu d?? ir bijuši vai kuriem past?v risks k??t par bezdarbniekiem, un, otrk?rt, sniegt padomus un pal?dz?bu sabiedr?b?m, kuras ir vai par kur?m ir ticams, ka t?s nok??s situ?cij?, kur? darb? pie?emts p?rlietu daudz darbinieku, un veicin?t uz??mumu m?c?bas cilv?kresursu jom?. *TRR* darb?bas nosac?jumi s?k?k ir reglament?ti l?gum? starp *Svenskt Näringsliv* un *Privattjänstemannakartellen*, sauktu par “vienošanas par nodarbin?t?bas p?reju” (“Omställningsavtalet”).

15 *TRR* darb?bas tiek finans?tas no darba dev?ju, kuriem ir saistošs min?tais l?gums, veiktaj?m iemaks?m, kas atbilst procentu?lai da?ai no kop?j?s algas summas, kas tiek izmaks?ta darba ??m?jiem, uz kuriem šis l?gums attiecas. Darba dev?jiem, kuriem l?gums ir saistošs saska?? ar “papildu l?gumu”, j?maks? fiks?ta ikgad?ja iemaksa. Papildus darb?b?m, kuras *TRR* veic saska?? ar vienošanas par nodarbin?t?bas p?reju, tas ir re?istr?ts k? PVN maks?t?js attiec?b? uz sabiedr?bu izmantotajiem ?rpakalpojumiem. Tiek min?ts, ka darb?bas, par kur?m j?maks? nodoklis, veido 5 % no *TRR* veikto darb?bu kop?j? apjoma.

16 *TRR* v?las izmantot konsult?ciju pakalpojumus, kurus citu starp? sniedz D?nij? re?istr?ts pakalpojumu sniedz?js un kuri var tikt izmantoti tikai saist?b? ar t?m darb?b?m, kuras *TRR* veic saska?? ar vienošanas par nodarbin?t?bas p?reju. Lai noskaidrotu, k?das b?s š? dar?juma sekas attiec?b? uz nodok?iem, *TRR* l?dza *Skatterättsnämnden* (Ien?kumu nodok?u komisija) sniegt iepriekš?ju atzinumu par to, vai darb?bas, ko tas veic, pamatojoties uz vienošanas par nodarbin?t?bas p?reju, ir profesion?la rakstura darb?bas un vai tas ir uzskat?ms par komersantu Likuma par PVN 5. noda?as 7. panta izpratn?.

17 2006. gada 3. marta l?mumu? *Skatterättsnämnden* uzskat?ja, ka attiec?b? uz darb?b?m, ko *TRR* veic, pamatojoties uz vienošanas par nodarbin?t?bas p?reju, nevajadz?tu uzskat?t, ka tas sniedz pakalpojumus profesion?las darb?bas ietvaros, bet *TRR* b?tu j?uzskata par komersantu min?t? likuma 5. noda?as 7. panta izpratn?.

18 *TRR*, kas p?rs?dz?ja *Skatterättsnämnden* l?mumu, l?dz *Regeringsrätten* [Augst?ko administrat?vo tiesu] atz?t, ka t? nav komersants Likuma par PVN 5. noda?as 7. panta izpratn?. *Skatteverket* šai pašai tiesai l?dz apstiprin?t apstr?d?to l?mumu.

19 Savas pras?bas pamatojumam *TRR* cita starp? nor?d?ja, ka re?istr?cija k? PVN maks?t?jam pati par sevi nenoz?m?, ka re?istr?t? persona vienm?r ir j?uzskata par komersantu Likuma par PVN 5. noda?as 7. panta izpratn?. Izdarot pirkumus attiec?b? uz darb?b?m, kas neietilpst Sest?s direkt?vas piem?rošanas jom?, *TRR* nav komersants min?t? noteikuma izpratn?. *TRR* piebilst, ka atbilstošaj? Sest?s direkt?vas noteikum?, proti, 9. panta 2. punkta e) apakšpunkt?, ir atsauce nevis uz komersantu, bet gan uz nodok?a maks?t?ju.

20 *Regeringsrätten* uzskata, ka pamata tiesved?b? ir nepieciešams interpret?t Kopienu ties?bu j?dzienus “nodok?a maks?t?js” un “persona, kam j?maks? nodok?i”, lai var?tu piem?rot noteiktus Sest?s direkt?vas un Direkt?vas 2006/112 noteikumus. Iesniedz?jtiesa atz?m?, ka Tiesa daudzos spriedumos ir interpret?jusi Sest?s direkt?vas j?dziena “nodok?a maks?t?js” noz?mi, bet v?l nav l?musi par to, k? šis j?dzienis ir j?izprot, piem?rojot š?s pašas direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu t?d? situ?cij?, k?da tiek apl?kota pamata liet?.

21 Uzskatot, ka attiecīgā Sestās direktīvas un Direktīvas 2006/112 noteikumi ir neskaidri un ka Tiesa vēl nav izskatījusi šajā lietā izvirzīto jautājumu, *Regeringsrätten* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot 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 pirk 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 pārdāto minēto darbību?”

Par prejudiciālo jautājumu

22 Ar savu jautājumu iesniedzītāja būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts un Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kas pirk konsultāciju pakalpojumus no citā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja un kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī darbību, kura neietilpst šo direktīvu piemērošanas jomā, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju pat tad, ja pakalpojumi tika izmantoti tikai saistībā ar pārdāto minēto darbību.

23 Jāatgādina, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta formulējums būtībā ir identisks Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punkta c) apakšpunkta formulējumam. No tā izriet, ka šie abi panti ir jāinterpretē vienādi.

24 Tāpat jāatgādina, ka Sestās direktīvas 9. pants ir ietvertas normas, kas nosaka pakalpojumu sniegšanas nodokļu piesaistes vietu. Šā panta 1. punkts šajā sakarā sniedz vispārīgā rakstura regulējumu, bet tā pašā panta 2. punkts ietver virkni specifisku nodokļu piesaistes nosacījumu. Šo noteikumu mērķis ir izvairīties, pirmkārt, no konfliktiem kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (1985. gada 4. jūlija spriedums lietā 168/84 *Berkholz, Recueil*, 2251. lpp., 14. punkts; 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-327/94 *Dudda, Recueil*, I-4595. lpp., 20. punkts; 1997. gada 6. marta spriedums lietā C-167/95 *Linthorst, Pouwels en Scheres, Recueil*, I-1195. lpp., 10. punkts; 2005. gada 12. maija spriedums lietā C-452/03 *RAL (Channel Islands)* u.c., Krājums, I-3947. lpp., 23. punkts, kā arī 2006. gada 9. marta spriedums lietā C-114/05 *Gillan Beach*, Krājums, I-2427. lpp., 14. punkts).

25 Turklāt jāprecizē, ka par Sestās direktīvas 9. panta 1. un 2. punkta savstarpējo saistību Tiesa jau ir nospriedusi, ka 1. punkts nekādā mērā nav pārkāps par šā pašā noteikuma 2. punktu. Katrā konkrētajā gadījumā jājautā, vai attiecīgā situācijā reglamentā kāds no šīs direktīvas 9. panta 2. punktā minētajiem nosacījumiem; ja nē, tad jāvadās no šā panta 1. punkta nosacījumiem (iepriekš minētie spriedumi lietā *Dudda*, 21. punkts; lietā *Linthorst, Pouwels en Scheres*, 11. punkts, lietā *RAL (Channel Islands)* u.c., 24. punkts, un lietā *Gillan Beach*, 15. punkts).

26 Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā ir paredzēts, ka vieta, kur sniedz konsultāciju un citus līdzīgus pakalpojumus, ja to dara nodokļa maksātājiem, kas reģistrēti Kopienā, bet citā valstī nekā pakalpojumu sniedzējs, ir vieta, kur pakalpojumu saņēmējs ir reģistrējis savu uzņēmumu.

27 Kaut arī pamata lietā konsultāciju pakalpojumu saņēmējs patiešām ir reģistrēts Kopienā, taču citā valstī nekā pakalpojumu sniedzējs, iesniedzītāja tomēr vēl lasīn, vai arī pakalpojumu saņēmējs ir jāuzskata par nodokļa maksātāju minētā 9. panta izpratnē gadījumā, ja

attiec?gie pakalpojumi tika izmantoti tikai saist?b? ar darb?bu, kura neietilpst Sest?s direkt?vas un Direkt?vas 2006/112 piem?rošanas jom?.

28 Vispirms ir j?konstat?, ka Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkt? nav preciz?ts, vai tas ir piem?rojams ar nosac?jumu, ka nodok?a maks?t?js, kas p?rk pakalpojumu, to dara saist?b? ar savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di pret?ji citiem Sest?s direkt?vas noteikumiem, t?diem k? 2. panta 1. punkts un 17. panta 2. punkts, šaj? pant? nek?d? zi?? nav nor?d?ts, ka tas ir piem?rojams saska?? ar š?du nosac?jumu.

29 Citiem v?rdiem, t? k? Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkt? nav skaidri preciz?ts, ka sniegtie pakalpojumi ir j?izmanto saist?b? ar šo pakalpojumu sa??m?ja saimniecisko darb?bu, j?uzskata, ka tas, ka p?d?jais min?tais šos pakalpojumus izmanto saist?b? ar darb?bu, kura neietilpst Sest?s direkt?vas piem?rošanas jom?, nerada š??rš?us š? panta piem?rošanai.

30 Š?da interpret?cija atbilst Sest?s direkt?vas 9. panta m?r?im, kas, k? tika atg?din?ts š? sprieduma 24. punkt?, ir kol?ziju norma, kas paredz?ta, lai izvair?tos no dubultas aplikšanas ar nodok?iem un neaplikšanas ar nodok?iem visp?r.

31 Turkl?t, k? savu secin?jumu 41. punkt? uzsv?ris ?ener?ladvok?ts, š?da interpret?cija atvieglo min?t?s kol?ziju normas piem?rošanu attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietu, ?aujot viegli piem?rot noteikumus par nodok?u iekas?šanu un izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas nov?ršanu. Faktiski pakalpojumu sniedz?jam ir tikai j?konstat?, ka pakalpojumu sa??m?js ir nodok?a maks?t?js, lai noteiktu, vai pakalpojumu sniegšanas vieta ir dal?bvalst?, kur? tas ir re?istr?ts, vai ar? dal?bvalst?, kur? ir re?istr?ts pakalpojumu sa??m?js.

32 Turkl?t min?t? interpret?cija atbilst Kopienas PVN sist?mas m?r?iem un darb?bas noteikumiem tikt?, cikt?l t? nodrošina, ka gala pat?r?t?js sedz gal?g?s izmaksas saist?b? ar PVN, kas j?maks?, t?d? situ?cij?, k?da ir pamata liet?.

33 K? savu secin?jumu 43. un 44. punkt? atz?m?jis ?ener?ladvok?ts, š?da interpret?cija atbilst ar? tiesisk?s droš?bas principam un turkl?t ?auj mazin?t komersantiem, kuri darbojas iekš?j? tirg?, uzlikto pien?kumu nastu, k? ar? atvieglot pakalpojumu br?vu apriti.

34 Visbeidzot j?atz?m?, ka Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punkta b) apakšpunkt? (kas ir p?r?emts Direkt?vas 2006/112 196. pant?) ir paredz?ts, ka PVN ir j?maks? nodok?a maks?t?jam, kas p?rk Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkt? (kas ir p?r?emts Direkt?vas 2006/112 56. panta 1. punkta c) apakšpunkt?) paredz?tos pakalpojumus. T?d?j?di, ja ir izpild?ti nosac?jumi, ar k?diem ir piem?rojams Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts, pakalpojumu sa??m?jam ir j?maks? PVN par pakalpojumiem, kurus tas p?rk, neatkar?gi no t?, vai šie pakalpojumi tika vai netika sniegti saist?b? ar darb?bu, kura neietilpst min?to direkt?vu piem?rošanas jom?.

35 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz *Regeringsrätten* uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts un Direkt?vas 2006/112 56. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka persona, kas p?rk konsult?ciju pakalpojumus no cit? dal?bvalst? re?istr?ta nodok?a maks?t?ja un kas veic gan saimniecisku darb?bu, gan ar? darb?bu, kura neietilpst šo direkt?vu piem?rošanas jom?, ir j?uzskata par nodok?a maks?t?ju pat tad, ja min?tie pakalpojumi tika izmantoti tikai saist?b? ar p?d?jo min?to darb?bu.

Par ties?šan?s izdevumiem

36 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies,

iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

9. panta 2. punkta e) 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, kas grozāta ar Padomes 1999. gada 17. jūnija Direktīvu 1999/59/EK, kā arī 56. panta 1. punkta c) apakšpunkts Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kas pārņēmusi konsultāciju pakalpojumus no citā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja un kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī darbību, kura neietilpst šo direktīvu piemērošanas jomā, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju pat tad, ja minētie pakalpojumi tika izmantoti tikai saistībā ar pēdējo minēto darbību.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – zviedru.