



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2019. gada 13. martā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) –
Direktīva 2006/112/EK – 53. pants – Pakalpojumu, kas saistīti ar biļešu iegādi izglītības pasākumiem,
sniegšana – Ar nodokli apliekamu darījumu izpildes vieta

Lietā C-647/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 9. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 20. novembrī, tiesvedībā

Skatteverket

pret

Srf konsulterna AB,

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*] (referents), tiesneši K. Likurgs [*C. Lycourgos*],
E. Juhāss [*E. Juhász*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*] un I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*],

ģenerālvokāte: E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretāre: S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 18. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Skatteverket* vārdā – *A.-S. Pallasdies*, pārstāve,
- Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz* un *H. Shev*, pārstāves,
- Francijas valdības vārdā – *D. Colas*, kā arī *E. de Moustier* un *A. Alidière*, pārstāvji,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *S. Brandon* un *G. Brown*, pārstāvji, kam palīdz *E. Mitrophanous*, *barrister*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *K. Simonsson*, kā arī *J. Jokubauskaitė*, *G. Tolstoy* un *E. Ljung Rasmussen*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – zviedru.

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2019. gada 10. janvāra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo 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 lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību *Skatteverket* (Ieņēmumu dienests, Zviedrija) prasībā pret *Srf konsulterna AB* (turpmāk tekstā – “Srf”) par nodokļu priekšlēmumu, ko izdevusi *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību pārvalde, Zviedrija) par to, kā Zviedrijā iekasējams pievienotās vērtības nodoklis (PVN) par piecu dienu ilgām mācībām grāmatvedībā un pārvaldībā, kas kādā citā dalībvalstī rīkotas nodokļa maksātājiem, kuru saimnieciskās darbības mītnes vieta atrodas Zviedrijā vai kuriem tur ir pastāvīgs dibinājums.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2006/112

- 3 Noteikumus par apliekamo darījumu vietu ietverošajā PVN direktīvas V sadaļā ir iekļauta 3. nodaļa “Pakalpojumu sniegšanas vieta”. Šīs nodaļas 2. iedaļā “Vispārīgi noteikumi” ir iekļauti šīs direktīvas 44. un 45. pants.
- 4 Saskaņā ar minētās direktīvas 44. pantu:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tāds, 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 šī pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgas 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 “Īpaši noteikumi” ir iekļauti šīs direktīvas 46.–59.a pants.
- 6 Minētās direktīvas 53. pantā ir paredzēts:

“To pakalpojumu sniegšanas vieta un to papildpakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar biļešu iegādi 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) Principā par visiem sniegtajiem pakalpojumiem būtu jāuzliek nodoklis vietā, kur patiešām notiek patēriņš. Ja vispārējo noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu grozītu šādi, gan administratīvu, gan politikas iemeslu dēļ tomēr būtu vajadzīgi noteikti izņēmumi no šā vispārējā noteikuma.

[..]

(6) Noteiktos apstākļos vispārējie noteikumi par pakalpojumu sniegšanas vietu nav piemērojami ne attiecībā uz nodokļa maksātājiem, ne uz personām, kas nav nodokļa maksātājas, un tā vietā būtu jāpiemēro īpaši izņēmumi. Šiem izņēmumiem lielā mērā būtu jābalstās uz spēkā esošajiem kritērijiem un jāatbilst principam par nodokļa uzlikšanu patēriņa vietā, tomēr neuzliekot nesamērīgu administratīvo slogu konkrētiem uzņēmumiem.”

Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011

- 8 Saskaņā ar Padomes Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112 (OV 2011, L 77, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Īstenošanas regula”), 4. un 27. apsvērumā teikto:

“(4) Šīs regulas mērķis ir nodrošināt pašreizējās PVN sistēmas vienādu piemērošanu, pieņemot [PVN direktīvas] īstenošanas noteikumus, jo īpaši attiecībā uz nodokļa maksātājiem, preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu un to darījumu vietu, par kuriem uzliek nodokli. Saskaņā ar [LES] 5. panta 4. punktā noteikto proporcionalitātes principu šajā regulā paredz vienīgi tos pasākumus, kas ir vajadzīgi šā mērķa sasniegšanai. Vienādu piemērošanu vislabāk nodrošinātu regula, kas uzliek saistības un ir tieši piemērojama visās dalībvalstīs.

[..]

(27) Lai nodrošinātu vienotu režīmu attiecībā uz kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides un līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, jādefinē biļešu iegāde šādiem pasākumiem un ar to saistītie papildpakalpojumi.”

- 9 Saskaņā ar Īstenošanas regulas 32. pantu:

“1. Pakalpojumi, kas saistīti ar biļešu iegādi kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem, kā minēts [PVN direktīvas] 53. pantā, ietver tādu pakalpojumu sniegšanu, kuru būtiskākā iezīme ir tiesību piešķiršana apmeklēt pasākumu apmaiņā pret biļeti vai samaksu, tostarp abonēšanu, sezonas biļeti vai periodisku maksājumu.

2. Panta 1. punktu jo īpaši piemēro šādiem gadījumiem:

[..]

c) tiesības apmeklēt izglītības un zinātnes pasākumus, piemēram, konferences un seminārus.

[..]”

10 Šīs regulas 33. pantā ir paredzēts:

“[PVN direktīvas] 53. pantā minētie papildpakalpojumi ietver pakalpojumus, kas ir tieši saistīti ar biļešu iegādi kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem un kurus atsevišķi par samaksu sniedz personai, kas apmeklē pasākumu.

Šādos papildpakalpojumos jo īpaši ietver garderobju vai sanitāro telpu izmantošanu, bet tajos neietver vienkāršus starpnieka pakalpojumus, kas saistīti ar biļešu 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 šā nodokļa maksātāja vai nu saimnieciskās darbības mītnes vieta, vai pastāvīgs dibinājums, kuram tiek sniegti minētie pakalpojumi.
- 12 Atbilstoši šā likuma 5. nodaļas 11.a pantam nodokļa maksātājam sniegtu kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgu 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 šā 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 tā 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 mācībaspēkiem dodoties uz attiecīgo dalībvalsti. Šīs mācības tiek rīkotas tikai tiem nodokļa maksātājiem, kuru saimnieciskās darbības mītnes 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 priekšlēmumu, kurā tā 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 tā uzskata, ka PVN direktīvas 53. pantā rodamais jēdziens “biļešu iegāde pasākumiem” ir ieviests tālab, lai sašaurinātu izņēmumu noteicošās normas tvērumu un līdz ar to – paplašinātu principu noteicošās normas tvērumu. Jēdziens “biļešu iegāde pasākumiem” esot jāsaprot kā tiesības iekļūt kādā vietā. Taču pamatlietā aplūkoto pakalpojumu būtība principā neesot tiesību iekļūt 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 šīm mācībām saskaņā ar šīs direktīvas 44. pantu esot maksājams Zviedrijā.

- 17 Ieņēmumu dienests, vēlēdamies saņemt šā priekšlēmuma apstiprinājumu un citu pamatojumu, cēla prasību *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija). Arī *Srf* lūdz minēto priekšlēmumu 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 prejudiciālu jautājumu:

“Vai PVN direktīvas 53. pantā rodamais jēdziens “biļešu iegāde pasākumiem” ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas arī uz tādu pakalpojumu kā piecu dienu ilgas mācības grāmatvedībā un pārvaldībā, kas tiek rīkotas tikai nodokļa maksātājiem un kam ir nepieciešama iepriekšējā reģistrācija un apmaksa?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 19 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 53. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā rodamais jēdziens “pakalpojumi, kas saistīti ar biļešu iegādi pasākumiem” ietver tādu pakalpojumu kā pamatlietā aplūkotais, kas izpaužas kā piecu dienu ilgas mācības grāmatvedībā un pārvaldībā, kuras tiek rīkotas tikai nodokļa maksātājiem un kurām ir nepieciešama iepriekšēja reģistrācija un apmaksa.
- 20 Šajā ziņā vispirms ir jānorāda, ka PVN direktīvas 44. un 45. pantā ir ietverts vispārīgs noteikums pakalpojumu sniegšanas fiskālās piesaistes vietas noteikšanai, savukārt šīs direktīvas 46.–59.a pantā ir ietverta virkne īpašu 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 pantā minētajiem gadījumiem. Ja tas tā nav, attiecīgajai situācijai ir piemērojami šīs direktīvas 44. un 45. pants (šajā nozīmē 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 vispārīgas normas (pēc analogijas skat. spriedumu, 2016. gada 8. decembris, A un B, C-453/15, EU:C:2016:933, 19. punkts).
- 23 Šīs direktīvas 53. pantā ir noteikts, ka to pakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar biļešu iegādi, tostarp izglītības pasākumiem, un kas tiek sniegti nodokļa maksātājiem, ir vieta, kur faktiski notiek šie pasākumi.
- 24 No Īstenošanas regulas 32. panta 2. punkta c) apakšpunkta, lasot to kopsakarā ar šā panta 1. punktu, izriet, ka PVN direktīvas 53. pantā minētie pakalpojumi, kas saistīti ar biļešu iegādi izglītības un zinātnes pasākumiem, piemēram, konferencēm un semināriem, ietver tādu pakalpojumu sniegšanu, kuru būtiskākā iezīme ir tiesību apmeklēt pasākumu piešķiršana apmaiņā pret biļeti vai samaksu.
- 25 Pamatlietā no iesniedzējtiesas iesniegtās informācijas ir redzams, ka pamatlietā aplūkotās *Srf* nodokļa maksātājiem rīkotās mācības ir semināri, kas ilgst piecas dienas, ieskaitot vienu pārtraukuma dienu, kādā citā dalībvalstī, nevis Zviedrijas Karalistē, kurā atrodas šīs sabiedrības saimnieciskās darbības mītnes vieta. Tātad šīs mācības, kurās minētajiem nodokļa maksātājiem ir jābūt fiziski klātesošiem, ietilpst Īstenošanas regulas 32. pantā minēto izglītības pasākumu kategorijā.
- 26 Runājot par to, vai pamatlietā aplūkoto mācību 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 mākslīga, tie veido vienu vienotu darījumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 70. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 27 Kā savos rakstveida apsvērumos būtībā norāda Apvienotās Karalistes valdība, nodokļu maksātājiem par samaksu sniegtā piekļuve semināriem katrā ziņā ietver iespēju tos apmeklēt un tajos piedalīties. Tādējādi šāda piedalīšanās ir cieši saistīta ar piekļuvi šiem semināriem. Šajos apstākļos PVN direktīvas 53. panta piemērošanas mērķiem nav iespējams tiesības iekļūt kādā vietā nošķirt – kā to dara Nodokļu tiesību pārvalde – no tiesībām piedalīties konkrētās mācībās.
- 28 Turklāt ir jāatgādina, ka vietu, kurā pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli, noteicošo PVN direktīvas normu mērķis, pirmkārt, ir izvairīties no konfliktiem kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (spriedums, 2016. gada 8. decembris, A un B, C-453/15, EU:C:2016:933, 24. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 29 Tādējādi PVN direktīvas noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu pamatā esošā loģika ir tāda, ka nodokļi pēc iespējas tiek uzlikti preču un pakalpojumu patēriņa vietā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 8. decembris, A un B, C-453/15, EU:C:2016:933, 25. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 30 No tā izriet, ka tādu mācību kā pamatlietā aplūkotās rīkošanas vieta ir jānosaka, pamatojoties uz PVN direktīvas 53. pantu, un līdz ar to šie pakalpojumi ir jāapliek ar PVN to faktiskās norises vietā, proti, dalībvalstīs, kurās minētās mācības tiek rīkotas.
- 31 Šādas interpretācijas rezultātā patiešām – kā apgalvo *Srf* – varētu pieaugt dažiem tirgus dalībniekiem esošais administratīvais slogs, lai arī PVN direktīvas 44. un 53. pantu to pašreizējā redakcijā ieviešošās Direktīvas 2008/8 6. apsvērumā ir teikts, ka, uzliekot nodokli patēriņa vietā, pēc iespējas būtu jāizvairās no nesamērīga administratīvā sloga uzlikšanas šiem tirgus dalībniekiem.
- 32 Tomēr – kā savu secinājumu 74. punktā norāda ģenerāladvokāte – pastāvīgās judikatūras atziņa ir tāda, ka Savienības tiesību akta preambula nav juridiski saistoša un uz to nevar atsaukties nedz tālab, lai atkāptos no pašām attiecīgā akta tiesību normām, nedz tālab, lai šīs tiesību normas interpretētu acīmredzami pretēji to formulējumam (spriedums, 2018. gada 13. septembris, *Česká pojišťovna*, C-287/17, EU:C:2018:707, 33. punkts).
- 33 Tādas mācības kā pamatlietā aplūkotās ietilpst pakalpojumos, kas minēti PVN direktīvas 53. pantā, savukārt no šā panta, lasot to kopsakarā ar Īstenošanas regulas 32. pantu, izriet, ka vieta, kur ar PVN ir apliekami pakalpojumi, kas izpaužas kā tiesību apmeklēt tādus izglītības pasākumus kā semināri piešķiršana, ir šo pasākumu faktiskās norises vieta.
- 34 Tātad atkāpties no PVN direktīvas 53. panta piemērošanas, pamatojoties tikai uz Direktīvas 2008/8 6. apsvērumu, nav iespējams.
- 35 PVN direktīvas 53. panta piemērošanas nolūkos nav arī būtiski, vai dalība pamatlietā aplūkotajās mācībās bija pakārtota iepriekšējai reģistrācijai un samaksai. Proti, nekas šā panta formulējumā neliek domāt, ka šādi kritēriji varētu tikt ņemti vērā, lai noskaidrotu vietu, kur notikusi pakalpojumu sniegšana.
- 36 Ievērojot iepriekš izklāstīto, uz uzdoto jautājumu ir atbildams, ka PVN direktīvas 53. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā rodamais jēdziens “pakalpojumi, kas saistīti ar biļešu iegādi pasākumiem” ietver tādu pakalpojumu kā pamatlietā aplūkotais, kas izpaužas kā piecu dienu ilgās mācības grāmatvedībā un pārvaldībā, kuras tiek rīkotas tikai nodokļa maksātājiem un kurām ir nepieciešama iepriekšēja reģistrācija un apmaksa.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo 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 biļešu iegādi pasākumiem” ietver tādu pakalpojumu kā pamatlietā aplūkotais, kas izpaužas kā piecu dienu ilgas mācības grāmatvedībā un pārvaldībā, kuras tiek rīkotas tikai nodokļa maksātājiem un kurām ir nepieciešama iepriekšēja reģistrācija un apmaksa.

[Paraksti]