



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2014. gada 17. septembrī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — PVN maksātāju grupa — Iekšējā rēķinu izrakstīšana par pakalpojumiem, ko sniegusi galvenā sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir trešajā valstī, filiālei, kas ir PVN maksātāju grupā dalībvalstī — Sniegto pakalpojumu apliekamība ar nodokli

Lieta C-7/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Förvaltningsrätten i Stockholm* (Zviedrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 28. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 7. janvārī, tiesvedībā

***Skandia America Corp. (USA), filial Sverige***

pret

***Skatteverket***.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents), Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

ģenerālvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu un 2014. gada 12. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige*, vārdā – *M. Wetterfors*,
- *Skatteverket* vārdā – *K. Alvesson*,
- Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk*, pārstāve,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze*, pārstāvis,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *S. Brighthouse*, pārstāve, kurai palīdz *R. Hill*, barrister,

\* Tiesvedības valoda – zviedru.

— Eiropas Komisijas vārdā – A. Cordewener un J. Enegren, pārstāvji,  
noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2014. gada 8. maija tiesas sēdē,  
pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. pantu, 9. panta 1. punktu, 11., 56., 193. un 196. pantu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp sabiedrības *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (turpmāk tekstā – “*Skandia Sverige*”) un *Skatteverket* (Zviedrijas nodokļu pārvalde) par šīs pēdējās minētās lēmumu aplikt ar pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) Amerikas Savienotajās valstīs dibinātās *Skandia America Corp.* (turpmāk tekstā – “*SAC*”) pakalpojumu sniegšanu tās filiālei *Skandia Sverige*.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Direktīva 2006/112*

- 3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rikojas kā tāds.”

- 4 PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts:

““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.”

- 5 PVN direktīvas 11. pantā ir paredzēts:

“Apspriedusies ar padomdevēju komiteju pievienotās vērtības nodokļa jautājumos [..], katra dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm.

Dalībvalsts, kas izmanto pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju, var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu, ka minētā noteikuma piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.”

6 PVN direktīvas 56. panta 1. punkta c) un k) apakšpunktā ir noteikts:

“1. Attiecībā uz turpmāk norādītajiem pakalpojumiem, kurus sniedz pakalpojumu saņēmējiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību Kopienā, bet ne pakalpojumu sniedzēja valstī, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz pakalpojumu, vai – ja tādu nav – pakalpojumu saņēmēja pastāvīgās adreses vieta vai parastā dzīvesvieta:

[..]

c) konsultantu, inženieru, konsultantu biroju, juristu, grāmatvežu pakalpojumi un citi līdzīgi pakalpojumi, kā arī datu apstrāde un informācijas sniegšana;

[..]

k) elektroniski sniegti pakalpojumi, jo īpaši II pielikumā minētie pakalpojumi.”

7 PVN direktīvas 193. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

8 PVN direktīvas 196. pantā ir paredzēts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas saņēmis 56. pantā minētos pakalpojumus, vai 44., 47., 50., 53., 54. un 55. pantā minēto pakalpojumu saņēmējam, kurš PVN nolūkā ir identificēts dalībvalstī, kur maksājams PVN, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī.”

9 PVN direktīvas II pielikums ar nosaukumu “56. panta 1. punkta k) apakšpunktā minēto elektroniski sniegto pakalpojumu indikatīvs saraksts” ir izteikts šādi:

1) Tīmekļa vietņu apkalpošana, tīmekļa resursu nodrošināšana, programmu un iekārtu uzturēšana no attāluma;

2) programmatūras piegāde un atjaunināšana;

3) attēlu, teksta un informācijas piegāde un piekļuves nodrošināšana datubāzēm;

4) mūzikas, filmu un spēļu, to skaitā laimes spēļu un azartspēļu, piegāde, kā arī politisku, kultūras, mākslas, sporta, zinātnes un izklaides raidījumu un notikumu piegāde;

5) tālmācības piegāde.”

10 2009. gada 2. jūlijā Eiropas Komisija pieņēma savu nostāju paskaidrojošu paziņojumu Padomei un Eiropas Parlamentam par iespēju veidot PVN maksātāju grupu, kas noteikta PVN direktīvas 11. pantā (COM(2009) 325, galīgā redakcija).

*Zviedrijas tiesības*

11 PVN direktīva tika transponēta ar Likumu (1994:200) par pievienotās vērtības nodokli (*mervärdesskattelagen* (1994:200), turpmāk tekstā – “Likums par PVN”).

- 12 Ar šī likuma 1. nodaļas 1. pantu ir paredzēts transponēt PVN direktīvas 2. panta 1. punktu, nosakot, ka PVN ir jāmaksā valstī par šajā valstī sniegtajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem, kas sniegti, veicot uzņēmējdarbību.
- 13 Šīs nodaļas 2. panta pirmās daļas 1. punktā, kura mērķis ir transponēt PVN direktīvas 193. un 196. pantu, ir noteikts, ka jebkura persona, kas piegādā preces vai sniedz pakalpojumus atbilstoši minētās nodaļas 1. pantam, par šo darījumu maksā PVN, izņemot šīs pirmās daļas 2.–4. punktā paredzētos darījumus. No šīs pirmās daļas 2. punkta izriet, ka pakalpojumu saņēmējs, uz kuru attiecas Likuma par PVN 5. nodaļas 7. pants un kurš saņem pakalpojumus no to sniedzēja ārvalstīs, maksā PVN par šo pakalpojumu.
- 14 Saskaņā ar Likuma par PVN 1. nodaļas 15. pantu ārvalsts pakalpojumu sniedzējs ir uzņēmējs, kuram Zviedrijā nav reģistrētas uzņēmējdarbības vietas vai pastāvīga uzņēmuma un kurš pastāvīgi vai ierasti nedzīvo Zviedrijā.
- 15 Šī likuma 5. nodaļas 7. panta pirmajā daļā, kuras mērķis ir transponēt PVN direktīvas 56. pantu, ir paredzēts, ka otrajā daļā uzskaitītie pakalpojumi tiek sniegti valsts teritorijā, ja tos sniedz no valsts ārpus Eiropas Savienības un ja to saņēmējs ir uzņēmējs, kura uzņēmējdarbības reģistrētā vieta ir Zviedrijā. Šī 7. panta otrajā daļā tostarp ir ietverti konsultāciju un līdzīgi pakalpojumi, kā arī elektroniski sniegti pakalpojumi programmu uzturēšanai no attāluma un programmatūras piegādei un atjaunināšanai.
- 16 Attiecībā uz personu grupas jēdzienu, kuras var uzskatīt par vienu PVN maksātāju (turpmāk tekstā – “PVN maksātāju grupa”), Zviedrijas Karaliste, īstenojot PVN direktīvas 11. pantā paredzēto iespēju, pieņēma Likuma par PVN 6.a nodaļas 1.–4. pantu, saskaņā ar kuriem divus vai vairāk saimnieciskās darbības subjektus var uzskatīt par vienu saimnieciskās darbības subjektu, proti, par PVN maksātāju grupu, un darbību, ko tie veic, var uzskatīt par vienu darbību. No šīm normām izriet, ka PVN maksātāju grupa var ietvert tikai tos saimnieciskās darbības subjekta pastāvīgos uzņēmumus, kas atrodas Zviedrijā, jo šādā PVN maksātāju grupā var ietvert tikai tos uzņēmējus, kuri ir cieši saistīti finansiālā, saimnieciskā un organizatoriskā veidā. Atbilstoši šīm pašām normām PVN grupu izveido ar *Skatteverket* identifikācijas lēmumu, ko pieņem pēc attiecīgās grupas dalībnieku pieteikuma.

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 17 2007. un 2008. gadā SAC bija *Skandia* grupas informātikas pakalpojumu globālo iepirkumu sabiedrība un tā veica savu darbību Zviedrijā ar filiāles *Skandia Sverige* starpniecību. SAC sadalīja grupas ārēji iepirktos informātikas pakalpojumus dažādām grupas *Skandia* sabiedrībām, arī *Skandia Sverige*, kura no 2007. gada 11. jūlija ir reģistrēta kā PVN maksātāju grupas dalībniece. *Skandia Sverige* uzdevums bija pārstrādāt ārēji iepirktos informācijas tehnoloģiju pakalpojumus, lai iegūtu gala produktu, ko sauca par informātikas ražošanu (*IT-produktion*). Šis gala produkts pēc tam tika sniegts vairākām *Skandia* grupas sabiedrībām gan PVN maksātāju grupas iekšienē, gan ārpus tās. Par šo pakalpojumu sniegšanu ikreiz tika iekasēts uzcenojums 5% apmērā gan darījumos starp SAC un *Skandia Sverige*, gan darījumos starp šo pēdējo minēto filiāli un citām grupas *Skandia* sabiedrībām. Izmaksas tika sadalītas starp SAC un *Skandia Sverige*, izrakstot iekšējos rēķinus.
- 18 *Skatteverket* nolēma SAC sniegtajiem informātikas pakalpojumiem *Skandia Sverige* 2007. un 2008. finanšu gadā piemērot PVN. Šī nodokļu iestāde, uzskatot, ka šie pakalpojumi ir ar nodokli apliekami darījumi, atzina SAC par PVN maksātāju. Līdz ar to arī *Skandia Sverige* tika norādīta kā PVN maksātāja un tai bija jāmaksā nodokļa summa par šo pakalpojumu sniegšanu kā SAC uzņēmuma filiālei Zviedrijā.
- 19 *Skandia Sverige* cēla prasību pret šiem lēmumiem iesniedzējtiesā.

20 Šādos apstākļos *Förvaltningsrätten i Stockholm* (Stokholmas Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai ir jāuzskata, ka ārēji iepirktu pakalpojumu sniegšana, ko veic trešajā valstī esošs sabiedrības galvenais uzņēmums tās pašas sabiedrības filiālei, kas reģistrēta kādā dalībvalstī, iegrāmatojot izmaksas par šiem ārēji iepirktajiem pakalpojumiem filiālei, ir ar nodokli apliekami darījumi, ja filiāle pieder pie PVN maksātāju grupas minētajā dalībvalstī?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai galvenais uzņēmums trešajā valstī ir jāuzskata par nodokļa maksātāju, kas neveic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī PVN direktīvas 196. panta izpratnē, kā rezultātā nodoklis par šiem darījumiem ir jāmaksā pakalpojuma saņēmējam?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pirmo jautājumu*

- 21 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkts, 9. pants un 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojumu sniegšana, ko veic trešajā valstī dibināts galvenais uzņēmums savai dalībvalstī dibinātai filiālei, ir ar nodokli apliekami darījumi, ja šī pēdējā minētā ir PVN grupas dalībiece.
- 22 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka PVN ir jāpiemēro pakalpojumiem, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas.
- 23 PVN direktīvas 9. pantā ir definēti “nodokļu maksātāji”. Šī īpašība piemīt personām, kas “patstāvīgi” veic saimniecisku darbību. PVN direktīvas vienveidīgai piemērošanai ir īpaši nozīmīgi, lai tās III sadaļā definētais “nodokļu maksātāja” jēdziens tiktu interpretēts autonomi un vienveidīgi.
- 24 Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru pakalpojums ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv juridiska saikne, kuras esamības laikā savstarpēji tiek sniegti pakalpojumi (spriedums *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 25 Lai noteiktu, vai šāda saite pastāv starp sabiedrību nerezidenti un vienu no tās kādā dalībvalstī reģistrētām filiālēm, lai piemērotu PVN sniegtajiem pakalpojumiem, ir jāpārbauda, vai šī filiāle veic neatkarīgu saimniecisku darbību. Šajā ziņā jāizpēta, vai tāda filiāle ir uzskatāma par autonomu, it īpaši, vai tā uzņemas ekonomisko risku, kas izriet no tās darbības (spriedums *FCE Bank*, EU:C:2006:196, 35. punkts).
- 26 Taču kā *SAC* filiāle *Skandia Sverige* nerīkojas neatkarīgā veidā un pati neuzņemas ekonomiskos riskus saistībā ar savas darbības veikšanu. Turklāt atbilstoši valsts tiesību aktiem kā filiālei tai nav sava kapitāla un tās aktīvi veido daļu no *SAC* kapitāla. Līdz ar to *Skandia Sverige* ir atkarīga no *SAC* un tādēļ to pašu nevar kvalificēt par nodokļu maksātāju PVN direktīvas 9. panta izpratnē.
- 27 Šajā lietā nav nozīmes vienošanās esamībai par izmaksu sadali, kas šajā lietā tika konkretizēta, izrakstot iekšējos rēķinus, jo šāda vienošanās netika apspriesta starp neatkarīgām pusēm (spriedums *FCE Bank*, EU:C:2006:196, 40. punkts).

- 28 Tomēr netiek apstrīdēts, ka *Skandia Sverige* ir dalībniiece uz PVN direktīvas 11. panta pamata izveidotā PVN maksātāju grupā un līdz ar to kopā ar citiem dalībniekiem veido vienu vienotu nodokļu maksātāju. PVN piemērošanas nolūkā šai PVN maksātāju grupai atbildīgā valsts iestāde ir piešķirusi identifikācijas numuru.
- 29 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka pielīdzināšana vienam nodokļa maksātājam izslēdz to, ka PVN maksātāju grupas dalībnieki turpina atsevišķi parakstīt PVN deklarācijas un citi tos turpina grupas ietvaros un ārpus tās identificēt kā nodokļa maksātājus, jo tikai vienots nodokļa maksātājs ir tiesīgs parakstīt minētās deklarācijas (spriedums *Ampliscientifica* un *Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. punkts). No tā izriet, ka tādā situācijā trešās personas sniegtie pakalpojumi PVN maksātāju grupas dalībniekam PVN piemērošanas nolūkā ir jāuzskata par tādiem, kas sniegti nevis šim grupas dalībniekam, bet pašai PVN maksātāju grupai, kurā tas ietilpst.
- 30 Līdz ar to PVN piemērošanas nolūkā pakalpojumus, kurus filiālei, kas ir PVN maksātāju grupas dalībniiece – kāda ir *Skandia Sverige* –, ir sniegusi tāda sabiedrība kā SAC, nevar uzskatīt par sniegtiem šai filiālei, bet gan par tādiem, kas sniegti PVN maksātāju grupai.
- 31 Ciktāl tādas sabiedrības kā SAC pret atlīdzību sniegtie pakalpojumi savai filiālei no PVN viedokļa ir jāuzskata par sniegtiem PVN maksātāju grupai un tā kā tos nevar uzskatīt par vienu nodokļa maksātāju, jāsecina, ka šāda pakalpojumu sniegšana ir ar nodokli apliekams darījums atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam.
- 32 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkts, 9. un 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka trešajā valstī dibināta galvenā uzņēmuma sniegtie pakalpojumi tā filiālei, kas ir nodibināta dalībvalstī, ir ar nodokli apliekami darījumi, ja šī pēdējā minētā ir PVN maksātāju grupas dalībniiece.

#### *Par otro jautājumu*

- 33 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 56., 193. un 196. pants jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā, kad trešajā valstī esošas sabiedrības galvenais uzņēmums sniedz pakalpojumus pret atlīdzību šīs pašas sabiedrības filiālei, kas ir nodibināta dalībvalstī, un ja šī filiāle ir PVN maksātāju grupas dalībniiece šajā dalībvalstī, šī PVN maksātāju grupa kā pakalpojumu saņēmēja kļūst par maksājamā PVN parādnieci.
- 34 Jāatgādina, ka PVN direktīvas 196. pantā ir paredzēts izņēmums no vispārējās normas, kas noteikta šīs pašas direktīvas 193. pantā, saskaņā ar kuru PVN dalībvalstī maksā nodokļa maksātājs, kas sniedz ar nodokli apliekamos pakalpojumus – ka PVN maksā minēto pakalpojumu saņēmējs, ja minētās direktīvas 56. pantā norādītos pakalpojumus sniedz nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī.
- 35 Šajā ziņā pietiek konstatēt, kā izriet no šī sprieduma 31. punkta, ka tāda pakalpojuma sniegšana kā pamatlietā ir ar nodokli apliekams darījums atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam un ka PVN maksātāju grupa, pie kuras pieder filiāle, kas šos pakalpojumus ir saņēmusi, PVN piemērošanas nolūkā tiek uzskatīta par šo pakalpojumu saņēmēju.
- 36 Turklāt nav strīda par to, ka pamatlietā sniegtie pakalpojumi ir tādi, uz kuriem attiecas PVN direktīvas 56. pants.
- 37 Šajos apstākļos un tā kā arī nav strīda par to, ka šos pakalpojumus sniegusi sabiedrība atrodas trešajā valstī un ka tā ir no PVN maksātāju grupas nodalīts nodokļa maksātājs, tieši tā – kā pakalpojumu saņēmēja šīs pašas direktīvas 56. panta izpratnē – ir PVN parādniece, piemērojot normu, kas paredz atkāpi no PVN direktīvas 196. panta.



38 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro prejudiciālo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 56., 193. un 196. pants jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā, kad trešajā valstī esošas sabiedrības galvenais uzņēmums pret atlīdzību sniedz pakalpojumus šīs pašas sabiedrības filiālei, kas veic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā šī filiāle ir arī PVN maksātāju grupas dalībiece, šī PVN maksātāja grupa kā minēto pakalpojumu saņēmēja kļūst par maksājamā PVN parādniecei.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

39 Attiecībā uz pamatlīetas 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 (otrā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkts, 9. un 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka trešajā valstī dibināta galvenā uzņēmuma sniegtie pakalpojumi tā filiālei, kas ir nodibināta dalībvalstī, ir ar nodokli apliekami darījumi, ja šī pēdējā minētā ir tādu personu grupas dalībiece, kuras ir jāuzskata par vienu pievienotās vērtības nodokļa maksātāju;**
- 2) **Direktīvas 2006/112 56., 193. un 196. pants jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā, kad trešajā valstī esošas sabiedrības galvenais uzņēmums pret atlīdzību sniedz pakalpojumus šīs pašas sabiedrības filiālei, kas veic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā šī filiāle ir arī tādu personu grupas dalībiece, kuras ir jāuzskata par vienu pievienotās vērtības nodokļa maksātāju, šī grupa kā minēto pakalpojumu saņēmēja kļūst par maksājamā pievienotās vērtības nodokļa parādniecei.**

[Paraksti]