

Lieta C-812/19

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2019. gada 4. novembris

Iesniedzējtiesa:

Högsta förvaltningsdomstolen (Zviedrija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 24. oktobris

Apelācijas sūdzības iesniedzējs:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Otrs procesa dalībnieks:

Skatteverket

[..]

PRASĪTĀJA

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial [..]

[..] Stokholma

OTRA PROCESA DALĪBNIECE

Skatteverket [..] Solna

PĀRSŪDZĒTAIS TIESAS LĒMUMS

Skatterättsnämnden (Nodokļu tiesību pārvalde, Zviedrija) 2018. gada 23. novembra lēmums Lietā Nr. 37-17/1.

PRIEKŠMETS

Pagaidu lēmums par pievienotās vērtības nodokli (PVN); nepieciešamība vērsties Eiropas Savienības Tiesā pēc prejudiciālā nolēmuma

[..]

LĒMUMS

Vēršanās Eiropas Savienības tiesā atbilstoši LESD 267. pantam [oriģ. 2. lpp.] ar pielikumā pievienoto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu [..]

[..] [oriģ. 3. lpp.]

[..].

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (PVN direktīva) 2. panta 1. punkta, 9. panta 1. punkta un 11. panta interpretāciju.

Ievads

- 1 Citas dalībvalsts banka sniedz pakalpojumus savai filiālei Zviedrijā un piedēvē tās izmaksas filiālei. Banka ietilpst PVN grupā citā dalībvalstī, savukārt filiāle neietilpst PVN grupā Zviedrijā. *Högsta förvaltningsdomstolen* (Zviedrijas Augstākā administratīvā tiesa) ar prejudiciālu nolēmumu vēlas noskaidrot, vai PVN grupa pakalpojumu sniegšanai ir no filiāles neatkarīgs nodokļa maksātājs un vai tā rezultātā filiāle ir neatkarīgs nodokļu maksātājs.

Atbilstošās ES tiesību normas

- 2 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka PVN uzliek pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.
- 3 Saskaņā ar 9. panta 1. punktu nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. [oriģ. 4. lpp.]
- 4 No 11. panta izriet, ka, apspriedusies ar PVN komiteju, 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.

Atbilstošās valsts tiesību normas

- 5 Saskaņā ar *mervärdesskattelagen* (1994:200) (Likums par pievienotās vērtības nodokli (1994:200); turpmāk tekstā – “ML”) 1. nodaļas 1. punkta pirmo daļu PVN ir jāmaksā par tādiem ar nodokli apliekamiem pakalpojumiem, kurus valsts

teritorijā sniedz nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds, ja vien nodokļa maksātājs nav atbrīvots no nodokļa maksāšanas par pakalpojumu sniegšanu.

- 6 Saskaņā ar *ML* 2. nodaļas 1. punkta trešās daļas 1. punktu termins “pakalpojumu sniegšana” nozīmē, ka pakalpojums tiek veikts, nodots vai kā citādi sniegts pret atlīdzību.
- 7 Pakalpojums, kas sniegts nodokļa maksātājam, kurš rīkojas kā tāds, saskaņā ar vispārīgo noteikumu, kas noteikts 5. nodaļas 5. punkta pirmajā daļā, tiek uzskatīts par sniegtu valsts teritorijā, ja nodokļa maksātājam Zviedrijā ir reģistrēta saimnieciskā darbība vai pastāvīga pārstāvniecība, un pakalpojums tika sniegts šai pārstāvniecībai. [*ML*] 1. nodaļas 2. punkta pirmās daļas 2. punkts paredz, ka, ja persona, kura sniedz pakalpojumus, kas minēti 5. nodaļas 5. punktā, ir ārvalstu nodokļu maksātājs, personai, kura iegādājas pakalpojumus, cita starpā ir jāmaksā PVN, ja šī persona Zviedrijā ir reģistrēta kā nodokļu maksātāja vai juridiska persona, kas ir PVN maksātāja.
- 8 Saskaņā ar 4. nodaļas 1. punktu nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. **[oriģ. 5. lpp.]**
- 9 Zviedrija ir ieviesusi noteikumus PVN grupām [*ML*] 6.a nodaļā. No minētās nodaļas 1. punkta izriet, ka likuma piemērošanas nolūkā divus vai vairākus nodokļa maksātājus ar nosacījumiem, kas izklāstīti šajā nodaļā, var uzskatīt par vienu nodokļa maksātāju (PVN grupa) un darbību, ko veic PVN grupa, var uzskatīt par vienu darbību. 2. punkta otrajā daļā ir paredzēts, ka PVN grupu var veidot tikai nodokļa maksātāja pastāvīgās pārstāvniecības Zviedrijā.

Lietas faktiskie apstākļi

Lūgums sniegt pagaidu lēmumu

- 10 Šī lieta attiecas uz *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību pārvalde) pagaidu lēmumu, kuru *Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial* pārsūdz *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa). No iesnieguma par pagaidu lēmuma sniegšanu cita starpā ir izriet turpinājumā minētais.
- 11 *Danske Bank A/S* galvenā pārstāvniecība atrodas Dānijā. Banka savu darbību Zviedrijā veic ar filiāles starpniecību. Banka ir Dānijas PVN grupas sastāvā. Banka nav nevienas Zviedrijas PVN grupas sastāvā.
- 12 Banka savās darbībās Ziemeļvalstīs izmanto IT platformu, kas lielā mērā ir kopīga visām pārstāvniecībām. Izmaksas, kas saistītas ar filiāles platformas izmantošanu Zviedrijas darbībā, galvenā pārstāvniecība piedēvē filiālei.
- 13 Savā iesniegumā filiāle vēlējas uzzināt, vai tas, ka banka ietilpst Dānijas PVN grupā, nozīmē, ka PVN grupa, saskaņā ar *ML* noteikumiem darbodamās saistībā

ar savu filiāli Zviedrijā, ir jāuzskata par neatkarīgu nodokļa maksātāju.
[oriģ. 6. lpp.]

- 14 Filiāle arī vēlējās uzzināt, vai Dānijas PVN grupas pakalpojumi, kuru izmaksas tiks piedēvētas filiālei, ir uzskatāmas par pakalpojumu sniegšanu PVN vajadzībām, vai filiālei jāmaksā PVN par pakalpojumu sniegšanu Zviedrijā un vai ar nodokli apliekamā summa ir piedēvēto izmaksu summa.

Skatterättsnämnden pagaidu lēmums

- 15 *Skatterättsnämnden* secināja, ka filiāle un Dānijas PVN grupa Dānijā, kuras sastāvā ir galvenā pārstāvniecība, ir jāuzskata par divām atšķirīgām nodokļa maksātājām, jo Dānijas galvenā pārstāvniecība nodalījās no Zviedrijas filiāles, pievienojoties Dānijas PVN grupai saskaņā ar Dānijas PVN piemērošanas noteikumiem.
- 16 *Skatterättsnämnden* konstatēja arī to, ka Dānijas PVN grupas pakalpojumu sniegšana, kuras izmaksas tiek attiecinātas uz tās filiāli Zviedrijā, ir tādu pakalpojumu sniegšana, kas rada nodokļa saistības filiālei, ja PVN grupas saņemtā atlīdzība veido atlīdzību, kas faktiski piešķirta par sniegtajiem pakalpojumiem, un ja ir izpildīti pārējie nodokļu saistību nosacījumi. Iesniegums tika noraidīts kā nepieņemams, jo uz to netika sniegta atbilde.

Lietas dalībnieku nostāja

Filiāle

- 17 Filiāle lūdz *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) atzīt, ka filiāle un galvenā pārstāvniecība ir viena un tā pati nodokļu maksātāja persona un ka galvenās pārstāvniecības veiktā attiecināšana nav uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu PVN vajadzībām. **[oriģ. 7. lpp.]**
- 18 Pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv juridiska saikne, kuras esamības laikā savstarpēji tiek sniegti pakalpojumi. Lai noteiktu, vai pastāv juridiska saikne starp ārvalstu sabiedrību un kādu no tās pārstāvniecībām citā dalībvalstī, ir jāpārbauda, vai šī sabiedrība veic patstāvīgu saimniecisko darbību.
- 19 Filiāle nedarbojas patstāvīgi un pati neuzņemas saimnieciskos riskus, kas saistīti ar filiāles darbību. Tādējādi filiāle ir atkarīga no galvenās pārstāvniecības, un tāpēc to nevar uzskatīt par nodokļa maksātāju. Tādējādi galvenā pārstāvniecība un filiāle ir viena un tā pati nodokļa maksātāja, pat ja galvenā pārstāvniecība ietilpst PVN grupā. Filiāle nevar atdalīties no galvenās pārstāvniecības, ja vien filiāle pati nav pievienojusies Zviedrijas PVN grupai.

Skatteverket

- 20 *Skatteverket* (Nodokļu tiesību pārvalde) uzskata, ka *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) būtu jāapstiprina pagaidu lēmums.
- 21 Tas jāizvērtē, ņemot vērā Dānijas noteikumus par PVN grupām. Dānijas noteikumi paredz, ka Dānijas PVN grupā var ietilpt tikai uzņēmumi Dānijā. No tā izriet, ka filiāle Zviedrijā neietilpst Dānijas PVN grupā. Tāpēc filiāli un galveno pārstāvniecību nevar uzskatīt par vienu nodokļa maksātāju.

Prejudiciāla nolēmuma nepieciešamība

- 22 No Tiesas judikatūras izriet, ka pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju **[oriģ. 8. lpp.]** un saņēmēju pastāv juridiska saikne, kuras esamības laikā savstarpēji tiek sniegti pakalpojumi. Vienā lietā Tiesa nosprieda, ka ārvalstu sabiedrības filiāle nav neatkarīga no šīs sabiedrības un ka starp šīm sabiedrībām nav juridiskas saiknes. Tas, ka, galvenajai pārstāvniecībai sniedzot pakalpojumus filiālei, izmaksas tika attiecinātas uz filiāli, nenozīmē, ka filiāle ir jāuzskata par nodokļa maksātāju (*FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, 34.–37., 40. un 41. punkts*).
- 23 To, vai filiāle ietilpst PVN grupā, Tiesa pārbaudīja lietā par pakalpojumiem, ko sniedz trešā valstī reģistrēta sabiedrība tās Zviedrijas filiālei, kas ir PVN grupas dalībniece Zviedrijā. Tiesa norādīja, ka filiāle nedarbojās patstāvīgi un pati neuzņēmas saimnieciskos riskus, kas saistīti ar tās darbības veikšanu. Filiālei arī nebija sava kapitāla, un tās aktīvi tika iekļauti galvenās pārstāvniecības aktīvos. Tādējādi filiāle bija atkarīga no galvenās pārstāvniecības un tāpēc pati sevi nevarēja tikt kvalificēta kā nodokļa maksātāja PVN direktīvas 9. panta izpratnē (*Skandia America Corp. (ASV), Zviedrijas filiāle, C-7/13, EU:C:2014:2225, 26. punkts*).
- 24 Tomēr tajā pašā lietā Tiesa nosprieda, ka filiāle ietilpst PVN grupā un ka filiāle kopā ar citiem grupas dalībniekiem veido vienu nodokļa maksātāju. Viena nodokļa maksātāja jēdziens nozīmē to, ka PVN grupas dalībniekus vairs nevar uzskatīt par nodokļa maksātājiem un ka šādos apstākļos pakalpojumi, ko trešā persona ir sniegusi kādam PVN grupas dalībniekam, ir jāuzskata par sniegtiem nevis dalībniekam, bet grupai kopumā. Pakalpojumi, ko sabiedrība par atlīdzību sniedza filiālei, tika uzskatīti par sniegtiem PVN grupai, un šādu pakalpojumu sniegšana tika uzskatīta par darījumu, kas apliekams ar nodokli, pamatojoties uz to, ka galveno pārstāvniecību **[oriģ. 9. lpp.]** un tās filiāli nevar uzskatīt par vienu nodokļa maksātāju. Tiesa secināja, ka pakalpojumi, ko galvenā filiāle trešā valstī sniedz filiālei, kas reģistrēta kādā dalībvalstī, ir ar nodokli apliekami darījumi, ja filiāle ietilpst PVN grupā (*Skandia America, 29.–32. punkts*).
- 25 No Tiesas judikatūras izriet tas, ka sākumpunkts ir šāds – filiāli nevar uzskatīt par nodokļa maksātāju, ja galvenā pārstāvniecība sniedz filiālei pakalpojumus. Līdz ar to darījumi starp filiāli un galveno pārstāvniecību netiek aplikti ar nodokli. Tomēr

no judikatūras izriet, ka filiāle, iesaistoties PVN grupā, var atdalīties no galvenās pārstāvniecības un tā vietā kļūt par daļu no cita nodokļa maksātāja, proti, PVN grupas. Tad darījumus starp galveno pārstāvniecību un filiāli, kas ietilpst PVN grupā, apliek ar nodokli.

- 26 Tomēr rodas jautājums, vai Zviedrijas filiāle, kas neietilpst nevienā Zviedrijas PVN grupā, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju, ja galvenā pārstāvniecība ietilpst PVN grupā citā dalībvalstī, sniedz tai pakalpojumus un piedāvē tai ar to saistītās izmaksas. Vai filiāli, kas kā bankas filiāle un līdzīgi filiālei *Skandia America* lietā nerīkojas patstāvīgi, pati neuzņemas nekādus saimnieciskos riskus un kurai nav sava kapitāla, un tādēļ tā ir atkarīga no bankas, var uzskatīt par nodokļu maksātāju (sal. ar *Skandia America* 26. punktu)? Tiesa vēl nav izskatījusi šo jautājumu.
- 27 No vienas puses, aplūkojot šādu situāciju, jāsecina, ka Zviedrijas filiāle kļūst par neatkarīgu nodokļu maksātāju, jo galvenā pārstāvniecība, kļūstot par PVN grupas dalībnieci, ir atdalījiesies no nodokļa maksātāja, kuru uzskata par radušos, veicot darījumus starp galveno pārstāvniecību un tās filiāli. Tādējādi galvenā pārstāvniecība kļūst par cita nodokļa maksātāja, proti, PVN grupas, daļu, un filiāle kļūst par **[oriģ. 10. lpp.]** neatkarīgu nodokļa maksātāju. Ņemot to vērā, darījumi starp filiāli un galveno pārstāvniecību tiek aplikti ar nodokli.
- 28 No otras puses, aplūkojot šādu situāciju, jāsecina, ka filiāle ir daļa no viena un tā paša nodokļa maksātāja – galvenās pārstāvniecības, pat ja galvenā pārstāvniecība ietilpst PVN grupā citā dalībvalstī, jo filiāle nav neatkarīga no galvenās pārstāvniecības, ja tā neietilpst PVN grupā valstī, kurā tā veic uzņēmējdarbību. No šāda viedokļa darījumi starp filiāli un galveno pārstāvniecību nav ar nodokli apliekami darījumi, un praksē filiāle tiek uzskatīta par vienkārši citu filiāli un PVN grupas daļu citā dalībvalstī.
- 29 Eiropas Savienības PVN komiteja pēc savas 105. sanāksmes 2015. gada oktobrī pieņēma pamatnostādnes, pamatojoties uz Tiesas spriedumu *Skandia America* lietā. No pamatnostādnēm izriet, ka vienas struktūras preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana citai tās pašas juridiskās personas struktūrai, piemēram, “galvenais birojs filiālei”, “filiāle galvenajam birojam” vai “filiāle filiālei”, ja tikai viena no darījumā iesaistītajām struktūrām ir PVN grupas sastāvā vai ja struktūras ir atsevišķu PVN grupu sastāvā, ir jāuzskata par apliekamu darījumu, ja vien tiek ievēroti PVN direktīvas 2. panta 1. punktā paredzētie nosacījumi.
- 30 Tādējādi saskaņā ar PVN komitejas pamatnostādnēm filiāle attiecīgajā situācijā ir jāuzskata par neatkarīgu nodokļa maksātāju. Pamatnostādnes tika pieņemtas ar lielu balsu vairākumu. *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) secina, ka līdz ar to dalībvalstīs šajā jautājumā viedokļi lielā mērā sakrīt, bet nav pilnīgas vienprātības.
- 31 Ņemot vērā iepriekšminēto, *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) uzskata par vajadzīgu vērsties ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu. **[oriģ. 11. lpp.]**

Jautājums

- 32 Vai citā dalībvalstī reģistrētas bankas Zviedrijas filiāle ir neatkarīgs nodokļa maksātājs, ja galvenā pārstāvniecība sniedz pakalpojumus filiālei un piedēvē filiālei attiecīgās izmaksas un ja galvenā pārstāvniecība ietilpst PVN grupā citā dalībvalstī, bet Zviedrijas filiāle neietilpst nevienā Zviedrijas PVN grupā?

DARBA VERSIJA