GENERALINIO ADVOKATO
G. HOGAN IŠVADA,
pateikta 2020 m. birželio 25 d.[1]

Byla C-459/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
prieš
Wellcome Trust Ltd

(*Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112 – 43, 44 ir 45 straipsniai – Apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, paslaugų teikimo vieta – Investicijų valdymo paslaugų, kurias labdaros organizacija įsigijo iš ne Europos Sąjungoje įsteigtų paslaugų teikėjų neekonominei verslo veiklai vykdyti, teikimo vieta"

I. Įvadas

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, be kita ko, susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos[2], iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta[3] (toliau – PVM direktyva), 44 straipsnio aiškinimu.

2. Prašymas pateiktas nagrinėjant *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* (Jungtinės Karalystės mokesčių ir muitų administratorius, toliau – HMRC) ir apmokestinamojo asmens *Wellcome Trust Ltd* (toliau – WTL') ginčą dėl investicijų valdymo paslaugų, kurias WTL suteikė ne Europos Sąjungoje įsisteigę paslaugų teikėjai[4], teikimo vietos.

3. WTL yra daug metų veikianti ir itin dosniai remiama labdaros organizacija. Kaip ir galima tikėtis, WTL naudojasi investicijų valdytojų, kurie jai padeda valdyti šį didelį paramos portfelį, paslaugomis. Iš šių paramos lėšų gaunama labai daug metinių pajamų, kurias WTL išmoka kaip dotacijas medicinos ir farmacijos tyrimams vykdyti.

4. Šiomis aplinkybėmis WTL naudojosi už Europos Sąjungos ribų įsisteigusių paslaugų teikėjų investicijų valdymo paslaugomis tam tikrai investavimo veiklai vykdyti – šią veiklą su WTL susijusioje byloje Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs neekonomine veikla PVM mokėjimo tikslais[5]. Pripažįstama, kad WTL šiomis paslaugomis nesinaudojo apmokestinamoms paslaugoms teikti, kaip tai

1 Originalo kalba: anglų.

2 OL L 347, 2006, p. 1.

3 OL L 44, 2008, p. 11.

4 Pagrindinėje byloje aptariamas PVM siekia 13 113 822,00 svaro sterlingo (GBP) (apie 14 530 000,00 eurų). WTL siekia susigrąžinti pirkimo mokestį nuo paslaugų, kurias jai dėl jos investicijų suteikė už Europos Sąjungos ribų įsisteigę paslaugų teikėjai, kainos.

5 Žr. 1996 m. birželio 20 d. Sprendimą *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243) (toliau – Sprendimas *Wellcome Trust*).

suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, iš esmės todėl, kad ji yra ne profesionali prekiautoja, o tik investuotoja. Taip pat pripažįstama, kad, kai WTL pati vykdo investavimo veiklą, ji *nėra* „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

5. Pagrindinis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduodamas klausimas yra, ar šiomis aplinkybėmis WTL vis dėlto yra „apmokestinamasis asmuo, *veikiantis kaip toks*“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnį, net jeigu ji nėra tokia pagal 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Į šį klausimą būtina atsakyti tam, kad būtų galima nustatyti nagrinėjamų paslaugų teikimo vietą ir tai, ar už šias paslaugas WTL tikrai turėjo mokėti PVM.

6. Siekdamas atsakyti į šį klausimą, Teisingumo Teismas turi nustatyti, be kita ko, ar sąvoka „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“, turi tą pačią reikšmę, kai ji vartojama PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte ir šios direktyvos 44 straipsnyje. Vis dėlto prieš pradedant nagrinėti šį klausimą visų pirma būtina nurodyti susijusį teisinį pagrindą.

II. Teisinis pagrindas

A. Europos Sąjungos teisė

7. PVM direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

<…>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<…>“

8. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

<…>“

9. PVM direktyvos V antraštinės dalies 3 skyrius pavadintas „Paslaugų teikimo vieta“.

10. 1 skirsnyje „Sąvokų apibrėžtys“ yra 43 straipsnis, kuriame nustatyta:

„Taikant su paslaugų teikimo vieta susijusias taisykles:

1) laikoma, kad apmokestinamasis asmuo, kuris taip pat vykdo veiklą ar sandorius, kurie nėra apmokestinamasis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas pagal 2 straipsnio 1 dalį, yra apmokestinamasis asmuo visų jam suteiktų paslaugų atžvilgiu;

2) laikoma, kad neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris yra įregistruotas PVM mokėtoju, yra apmokestinamasis asmuo.“

11. To paties skyriaus 2 skirsnyje „Bendrosios taisyklės“ nustatyta:

„44 straipsnis

Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip tok[iam], vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.

45 straipsnis

Paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, esančio kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“ [6]

12. PVM direktyvos 196 straipsnyje, esančiame XI antraštinėje dalyje „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“, nustatyta:

„PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įregistruotas PVM mokėtoju, kuriam teikiamos 44 straipsnyje nurodytos paslaugos, jei jas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybės narės teritorijoje.“ [7]

13. 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės [8] (toliau – Įgyvendinimo reglamentas), 19 straipsnyje „Paslaugas įsigyjančio asmens veikimo pobūdis“ nustatyta:

„Taikant taisykles dėl paslaugų teikimo vietos, nustatytas Direktyvos 2006/112/EB 44 ir 45 straipsniuose, apmokestinamasis asmuo arba apmokestinamuoju asmeniu laikomas neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris gauna paslaugas išimtinai savo privatiems poreikiams, įskaitant savo darbuotojų poreikius, tenkinti, laikomas neapmokestinamuoju asmeniu.

Išskyrus atvejus, kai paslaugų teikėjas turi kitos informacijos, pavyzdžiui, apie suteiktų paslaugų pobūdį, jis gali laikyti, kad paslaugos yra skirtos paslaugas įsigyjančio asmens verslo poreikiams tenkinti, jeigu šiam sandoriui atlikti įsigyjantis asmuo pranešė savo individualų PVM mokėtojo kodą.

Tais atvejais, kai ta pati paslauga yra skirta tiek privatiems poreikiams, įskaitant paslaugas įsigyjančio asmens darbuotojų poreikius, tiek verslo poreikiams tenkinti, tokios paslaugos teikimui išimtinai taikomas Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnis, jeigu nėra piktnaudžiaujama.“

6 Direktyvos 2008/8 4 konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad „paslaugų teikimo apmokestinamiesiems asmenims atveju bendra paslaugų teikimo vietos taisyklė turėtų būti nustatoma pagal vietą, kur įsisteigęs paslaugos gavėjas, o ne pagal vietą, kur įsisteigęs paslaugos teikėjas. Siekiant nustatyti paslaugų teikimo vietos taisykles ir sumažinti naštą verslui, turėtų būti laikoma, kad apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo ir neapmokestinamąją veiklą, turėtų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis visų jiems suteiktų paslaugų atžvilgiu. Taip pat neapmokestinamieji juridiniai asmenys, kurie yra įregistruoti PVM mokėtojais, turėtų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Pagal įprastines taisykles šios nuostatos neturėtų būti taikomos apmokestinamojo asmens gautų paslaugų, kurias jis arba jo personalas naudoja asmeniniais tikslais, teikimui“. Direktyvos 2008/8 5 konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad „teikiant paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, reikėtų ir toliau taikyti bendrą taisyklę, kad paslaugų teikimo vieta yra ten, kur teikėjas yra įsteigęs savo verslą“.

7 Žr. Direktyvos 2008/8 7 konstatuojamąją dalį, kurioje nustatyta, kad „kai apmokestinamajam asmeniui paslaugas teikia asmuo, kuris nėra įsisteigęs toje pačioje valstybėje narėje, tam tikrais atvejais turėtų būti privaloma taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, pagal kurį apmokestinamasis asmuo turėtų pats apskaičiuoti atitinkamą PVM sumą už įsigytą paslaugą“.

8 OL L 77, 2011, p. 1.

B. Jungtinės Karalystės teisė

14. Šiai bylai svarbios nuostatos dėl paslaugų teikimo vietos Jungtinės Karalystės teisėje įgyvendintos *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – VATA) 7A skirsnyje, kuriame nustatyta:

„Paslaugų teikimo vieta

1) Šis skirsnis taikomas pagal šį aktą nustatant šalį, kurioje teikiamos paslaugos.

2) Laikoma, kad paslaugos teikiamos:

   a) jeigu asmuo, kuriam teikiamos paslaugos, yra atitinkamas verslininkas – šalyje, kurioje yra paslaugų gavėjas, o

   b) kitais atvejais – šalyje, kurioje yra paslaugų teikėjas.

<…>

4) Šiame įstatyme asmuo yra atitinkamas verslininkas teikiamų paslaugų atžvilgiu, jeigu toks asmuo:

   a) yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnį,

   b) yra įregistruotas pagal šį įstatymą,

   c) yra įregistruotas kaip PVM mokėtojas pagal kitos valstybės narės nei Jungtinė Karalystė teisę arba

   d) yra įregistruotas pagal *Act of Tynwald* (Tinvaldo įstatymas) kaip bet kurio mokesčio, nustatyto Tinvaldo įstatyme arba pagal jį ir atitinkančio pridėtinės vertės mokestį, mokėtojas

   ir asmuo tokias paslaugas įsigyja ne vien privatiems poreikiams tenkinti.“

III. Pagrindinės bylos aplinkybės ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

15. WTL yra vienintelė labdaros fondo *Wellcome Trust*, kuris teikia dotacijas medicinos tyrimams, patikėtinė. Ji gauna pajamų iš investicijų, be to, ji vykdo įvairią palyginti nedidelės apimties veiklą, įskaitant prekybą, maitinimo paslaugas ir nekilnojamojo turto nuomą, dėl kurios ji yra įregistruota kaip PVM mokėtoja. Investicines pajamas ji daugiausia gauna iš užsienio investicijų, dėl kurių WTL naudojasi investicijų valdytojų Europos Sąjungoje ir už jos ribų paslaugomis. Kaip jau esu nurodęs, šios investicinės pajamos yra pagrindinis WTL teikiamų dotacijų finansavimo šaltinis.

16. Sprendime *Wellcome Trust* Teisingumo Teismas nurodė, kad ekonominės veiklos sąvoka, kaip ji suprantama pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas[9] (toliau – Šeštoji PVM direktyva) 4 straipsnio 2 dalį (dabar – PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis), neapima patikėtinio vykdomos akcijų ir kitų vertybinių popierių pirkimo bei pardavimo veiklos valdant labdaros fondo turtą.

9 OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

17. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodė, kad atsižvelgiant į Sprendimą *Wellcome Trust* WTL nebuvo leista susigrąžinti pirkimo mokesčio nuo visų išlaidų investicijų valdymo paslaugoms, susijusių su jos investicijų už Europos Sąjungos ribų portfeliu.

18. WTL ir HMRC sutaria, kad WTL veikla iš esmės liko tokia pati, kaip išnagrinėta Sprendime *Wellcome Trust*. Be to, kai WTL pirko nagrinėjamas investicines paslaugas iš ne Sąjungos paslaugų teikėjų, ji tai darė tik dėl savo neekonominės verslo veiklos. Nė vienam iš paslaugų teikėjų, iš kurių buvo įsigytos šios paslaugos, ji nenurodė savo PVM mokėtojo kodo. WTL ir HMRC taip pat sutaria, kad WTL yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 ir 9 straipsnius, ir kad jos neekonominė veikla yra ne privati, o verslo veikla. Taip pat neginčijama, kad WTL šių paslaugų nenaudojo apmokestinamajam paslaugų teikimui vykdyti, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

19. Pagal *Wellcome Trust* programą WTL visų pirma privalo atsižvelgti į tai, kad fondas yra labdaringo pobūdžio subjektas, todėl jam draudžiama, be kita ko, vykdyti komercinę veiklą.

20. Nuo 2010 m. WTL, remdamasi tuo, kad paslaugų teikimo vieta yra Jungtinė Karalystė, PVM už paslaugas deklaravo pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą[10].

21. Nuo 2016 m. balandžio mėn. iki 2017 m. birželio mėn. WTL pateikė reikalavimus pagal VATA 80 skirsnį ir nurodė, kad ji deklaravo per didelį pardavimo mokestį dėl nagrinėjamų paslaugų, nes, priėmus Sprendimą *Wellcome Trust*, WTL, vykdydama investavimo veiklą, kuri iš esmės nesiskiria nuo veiklos, kurią tame sprendime nagrinėjo Teisingumo Teismas, yra apmokestinamasis asmuo pagal PVM direktyvos 2 ir 9 straipsnius, tačiau nėra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnį.

22. 2018 m. spalio 10 d. sprendime *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė)[11] konstatavo, kad aptariamoms paslaugoms PVM direktyvos 44 straipsnis netaikomas, nes dėl žodžių „veikiantis kaip toks“ WTL faktiškai nepatenka į jo taikymo sritį. Šis teismas nurodė, kad nebūtina, jog paslaugų teikimui (kuriam netaikomos konkrečios taisyklės, nustatytos PVM direktyvos 46–59a straipsniuose) būtų taikomas PVM direktyvos 44 arba 45 straipsnis. *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius)) nusprendė, kad dėl to neatsiranda teisinis nesaugumas, nes Įgyvendinimo reglamento 18 straipsnis reiškia, kad paslaugų teikėjas, norėdamas nustatyti, ar savo teikiamoms paslaugoms jis turi taikyti PVM, gali remtis tuo, ar klientas nurodė savo PVM mokėtojo kodą. *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius)) nusprendė, kad Jungtinėje Karalystėje PVM direktyvos 44 straipsnio įgyvendinimas VATA 7A skirsnyje, pagal kurį paslaugų teikimo vieta laikoma Jungtinė Karalystė, nes WTL yra apmokestinamasis asmuo, kuris veikia kaip verslo subjektas, neatitinka PVM direktyvos 44 straipsnio.

23. 2019 m. vasario 15 d. HMRC apskundė šioje byloje priimtą *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius)) sprendimą *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė).

24. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo manymu, pagrindinis klausimas, kurį turi išspręsti Teisingumo Teismas, yra tai, ar šiomis aplinkybėmis galima teigti, kad WTL yra „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“, kaip tai suprantama pagal direktyvos 44 straipsnį.

10 Žr. PVM direktyvos 196 straipsnį.

11 Sprendimas *Wellcome Trust Ltd* [2018] UKFTT 0599 (TC).

25. HMRC tvirtina, kad PVM direktyvos 44 straipsnis taikomas būtent, pirma, atsižvelgiant į šios nuostatos kalbą, tikslą ir į su ja susijusias nuostatas ir, antra, dėl to, kad teisinio saugumo sumetimais turi būti galima nustatyti paslaugų teikimo vietą. Kadangi neteigiama, kad paslaugų teikimui taikomas PVM direktyvos 45 straipsnis arba kad taikoma kuri nors iš šios direktyvos 46–59a straipsniuose pateiktų specialiųjų nuostatų, turi būti taikomas 44 straipsnis.

26. WTL teigia, kad ji nėra apmokestinamasis asmuo, „veikiantis kaip toks“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, todėl ji nėra ir apmokestinamasis asmuo, „veikiantis kaip toks“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnį.

27. Šiomis aplinkybėmis *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius)) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar [PVM direktyvos] 44 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad, kai apmokestinamasis asmuo, vykdantis neekonominę veiklą, kuri apima akcijų ir kitų vertybinių popierių pirkimą ir pardavimą valdant labdaros fondo turtą, išimtinai tokiai veiklai vykdyti iš ne Bendrijoje esančio asmens įsigyja investicijų valdymo paslaugų, jis yra laikomas „apmokestinamuoju asmeniu, veikiančiu kaip tokiu“?

2) Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, o [PVM direktyvos] 46–49 straipsniai netaikomi, ar paslaugų teikimui taikomas [PVM direktyvos] 45 straipsnis, ar netaikomas nei 44 straipsnis, nei 45 straipsnis?“

IV. Procesas Teisingumo Teisme

28. Rašytines pastabas dėl *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius)) pateikė WTL, Airija, Ispanijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės ir Europos Komisija.

29. Pasibaigus rašytinei proceso daliai Teisingumo Teismas 2020 m. kovo 24 d. nusprendė, kad šalims reikia pateikti tam tikrus klausimus. Šalys įvykdė jo prašymą ir atsakė į šiuos klausimus per Teisingumo Teismo nustatytą terminą.

V. Teisingumo Teismo jurisdikcija

30. 2020 m. sausio 31 d. vidurnaktį (Vidurio Europos laiku) Jungtinė Karalystė išstojo iš Europos Sąjungos. Pagal Susitarimo dėl Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės išstojimo iš Europos Sąjungos ir Europos atominės energijos bendrijos (toliau – Susitarimas dėl išstojimo) 86 straipsnio 2 dalį Teisingumo Teismas toliau turi jurisdikciją Jungtinės Karalystės teismų pateiktiems prašymams priimti prejudicinį sprendimą, jei jie pateikti iki pereinamojo laikotarpio, apibrėžto šio susitarimo 126 straipsnyje, pabaigos – iš esmės iki 2020 m. gruodžio 31 d.

31. Be to, pagal Susitarimo dėl išstojimo 89 straipsnį Teisingumo Teismo sprendimas šioje byloje Jungtinei Karalystei ir jos teritorijoje yra privalomas absoliučiai.

32. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarijai pateiktas 2019 m. birželio 13 d. Taigi Teisingumo Teismas turi jurisdikciją priimti sprendimą dėl šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą, o *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius)) yra saistomas sprendimo, kurį Teisingumo Teismas priims šioje byloje.

VI. Pirminės pastabos

A. Sprendimas Wellcome Trust, C-155/94

33. Kaip jau nurodžiau, šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą ištakos siekia Sprendimą *Wellcome Trust* ir PVM direktyvos dalinį pakeitimą Direktyvos 2008/8 2 straipsniu nuo 2010 m. sausio 1 d.

34. Atsižvelgiant į PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies tekstą akivaizdu, jog tam, kad sandoris būtų apmokestinamas PVM, apmokestinamasis asmuo turi veikti „kaip toks“ [12].

35. Sprendime *Wellcome Trust* Teisingumo Teismas konstatavo, kad WTL investavimo veikla [13], kurią iš esmės sudaro akcijų ir kitų vertybinių popierių įsigijimas ir pardavimas siekiant kuo didesnių dividendų ir pajamų iš kapitalo, skirtų medicinos tyrimams skatinti, nėra ekonominė veikla, kaip tai suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 2 dalį (dabar – PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis). Atsižvelgdamas į tai, kad WTL negali vykdyti komercinės veiklos, Teisingumo Teismas nusprendė, jog, „nepaisant to, ar nagrinėjama veikla yra panaši į investicinės bendrovės arba pensijų fondo veiklą, reikia padaryti išvadą, kad <…> turi būti laikoma, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo apibūdintą statusą turintis fondas vykdo tik investicijų portfelio valdymo veiklą taip pat kaip privatus investuotojas“ [14]. Todėl to sprendimo 41 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad ekonominės veiklos sąvoka, kaip tai suprantama pagal tą nuostatą, turi būti aiškinama taip, kad ji *neapima* veiklos, kurią sudaro patikėtinio vykdomas akcijų ir kitų vertybinių popierių pirkimas bei pardavimas valdant labdaros fondo turtą.

36. Be to, atsižvelgiant į 2004 m. balandžio 29 d. Teisingumo Teismo sprendimą *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 60–70 punktai), kuriame daroma nuoroda į Sprendimą *Wellcome Trust*, akivaizdu, kad paprastas akcijų ir kitų perleidžiamųjų vertybinių popierių, kaip antai investicinių fondų vienetų, pardavimas ir pajamos iš investavimo į investicinius fondus nepatenka į PVM direktyvos taikymo sritį. Be to, akivaizdu, kad tokie sandoriai nėra ekonominė veikla, kurią vykdo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį [15].

B. Direktyva 2008/8

37. 2019 m. kovo 13 d. Sprendimo *Srf konsulterna* (C-647/17, EU:C:2019:195) 28 ir 29 punktuose Teisingumo Teismas nurodė, kad PVM direktyvos nuostatomis, nustatančiomis paslaugų teikimo vietą mokesčių tikslais, siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajamų, kurios kitais atvejais būtų apmokestinamos, neapmokestinimo [16].

38. Prieš 2010 m. sausio 1 d. įsigaliojant Direktyvos 2008/8 2 straipsniui (kuriuo buvo iš dalies pakeistas PVM direktyvos V antraštinės dalies 3 skyrius), pagal tuo metu galiojusios PVM direktyvos 43 straipsnį buvo laikoma, kad paslaugų teikimo vieta, be kita ko, yra *vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą*. Kaip savo pastabose nurodo Komisija, ši taisyklė buvo taikoma neatsižvelgiant į paslaugų gavėjo tapatybę arba pobūdį.

12 1995 m. spalio 4 d. Sprendimas *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304, 16 punktas). Apmokestinamasis asmuo veikia kaip „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“, kai vykdo sandorius neperžengdamas savo apmokestinamosios veiklos ribų. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Optigen ir kt.* (žr. C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 42 punktą). Apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo sandorį kaip privatus asmuo, neveikia kaip apmokestinamasis asmuo. Todėl apmokestinamojo asmens kaip privataus asmens vykdomas sandoris neapmokestinamas PVM (žr. 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304, 17 ir 18 punktus).

13 Kuri šiuo metu iš esmės nėra pasikeitusi.

14 Sprendimo *Wellcome Trust* 36 punktas.

15 Taip pat žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687) 30 punktą, kuriame Teisingumo Teismas nurodė, kad neekonominė veikla nepatenka į Šeštosios PVM direktyvos taikymo sritį.

16 Taip pat žr. 2009 m. spalio 22 d. Sprendimą *Swiss Re Germany Holding* (C-242/08, EU:C:2009:647, 32 punktas).

39. Įsigaliojus Direktyvos 2008/8 2 straipsnyje numatytiems pakeitimams, PVM direktyvos nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta, grindžiamos logika, kad paslaugos turi būti apmokestinamos, kiek įmanoma, toje vietoje, kur jos vartojamos [17].

40. Atsižvelgdama į PVM direktyvos V antraštinės dalies 3 skyriaus pakeitimus, padarytus Direktyvos 2008/8 2 straipsniu, visų pirma susijusius su paslaugų teikimo vieta, ir remdamasi tuo, kad už Europos Sąjungos ribų įsisteigusių investicijų valdytojų paslaugų teikimo vieta buvo Jungtinė Karalystė [18], WTL deklaravo PVM nuo už šias paslaugas sumokėtų sumų pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, nustatytą PVM direktyvos 196 straipsnyje. Šiose nuostatose dėl atvirkštinio apmokestinimo daroma aiški nuoroda į PVM direktyvos 44 straipsnį.

41. Dabar pagrindinėje byloje WTL reikalauja grąžinti jos sumokėtas sumas. Teisingumo Teismui pateiktose pastabose WTL teigia, kad Jungtinė Karalystė neteisingai perkėlė PVM direktyvos 44 straipsnį į VATA 7A skirsnį, nes nors PVM direktyvos 44 straipsnyje numatyti aiškūs su veiklos pobūdžiu susiję kriterijai, pagal kuriuos atskiriama ekonominė ir neekonominė veikla, VATA 7A skirsnyje atskiriami visiškai kiti dalykai, o būtent naudojimas privatiems ir verslo poreikiams tenkinti – ši nuostata negrindžiama jokia PVM direktyvos nuostata.

42. WTL manymu, PVM direktyvos 44 straipsnyje vartojami žodžiai „apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip tok[iam]“ reiškia, kad paslaugų gavėjas turi šias paslaugas naudoti savo ekonominei veiklai. Šiuo klausimu WTL pažymi, kad Sprendime *Wellcome Trust* Teisingumo Teismas padarė išvadą, jog kai WTL vykdo investicinę veiklą, ji nėra „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą [19].

43. Pirmiausia galima pažymėti, kad WTL neteigia, jog jai taikoma viena iš PVM direktyvos 3 skyriaus 3 skirsnio „specialiųjų nuostatų“, susijusių su paslaugų teikimo vieta ir pateiktų šios direktyvos 46–59a straipsniuose [20].

44. Taigi šioje išvadoje reikia sutelkti dėmesį į PVM direktyvos 43 straipsnyje pateiktas su paslaugų teikimo vieta susijusias apibrėžtis ir į bendrąsias taisykles dėl paslaugų teikimo vietos, nustatytas PVM direktyvos 44 ir 45 straipsniuose.

VII. Pirmasis klausimas

45. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmuoju klausimu Teisingumo Teismo prašo išaiškinti PVM direktyvos 44 straipsnį dėl paslaugų teikimo vietos ir iš esmės nustatyti, ar, kai apmokestinamasis asmuo, kaip antai WTL, kuris iš esmės vykdo neekonominę verslo veiklą, paslaugas šiai veiklai vykdyti įsigyja už Europos Sąjungos ribų, jis turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu, veikiančiu kaip tokiu“.

17 Žr. Direktyvos 2008/8 3 konstatuojamąją dalį, kurioje nustatyta, kad „visais paslaugų teikimo atvejais apmokestinimo vieta iš esmės turėtų būti ta vieta, kur paslaugomis faktiškai naudojamasi. Jei bendra paslaugų teikimo vietos taisyklė būtų tokiu būdu pakeista, dėl administracinių ir politinių priežasčių vis dėlto reikėtų tam tikrų šios bendros taisyklės išimčių.“

18 Pažymėtina, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra pateikta jokios informacijos apie tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų paslaugų vartojimo vieta yra ne Jungtinėje Karalystėje. Nors prašyme priimti prejudicinį sprendimą taip nenurodyta, darytina prielaida, kad WTL verslas įsteigtas Jungtinėje Karalystėje.

19 Žr. prašymo priimti prejudicinį sprendimą 19 punkto ii papunktį ir WTL Teisingumo Teismui pateiktų rašytinių pastabų 7 punktą.

20 Direktyvos 2008/8 6 konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad „tam tikromis aplinkybėmis bendros taisyklės, susijusios su paslaugų teikimo tiek apmokestinamiesiems, tiek neapmokestinamiesiems asmenims vieta, nėra taikytinos, tačiau turėtų būti taikomos konkrečios išimtys. Šios išimtys turėtų būti iš esmės grindžiamos esamais kriterijais ir atspindėti apmokestinimo pagal vartojimo vietą principą, kartu tam tikriems prekybininkams neužkraunant neproporcingos administracinės naštos.“

A. Šalių pastabos

46. WTL mano, kad sąvoka „apmokestinamasis asmuo, *veikiantis kaip toks*“ reiškia apmokestinamųjų asmenų, vykdančių ekonominio ir neekonominio pobūdžio veiklą, atskyrimą. Taigi, atsižvelgiant į PVM direktyvos 44 straipsnio aiškų tekstą, jis netaikomas WTL, kai ši perka paslaugas iš ne Europos Sąjungoje įsisteigusių paslaugų teikėjų tik savo neekonominei veiklai vykdyti.

47. WTL manymu, PVM direktyvos 43 straipsnis šios pozicijos nekeičia, nes šia nuostata tik siekiama patikslinti, kad apmokestinamasis asmuo, vykdantis ir ekonominę, ir neekonominę veiklą, visada turi apmokestinamojo asmens statusą: pagal jį nelaikoma, kad paslaugų gavėjas veikia kaip apmokestinamasis asmuo. WTL pabrėžia, kad PVM direktyvos 43 straipsnyje nėra žodžių „veikiantis kaip toks“. Taigi, PVM direktyvos 43 straipsnis susijęs tik su statusu ir jame nėra kalbama apie veikimo pobūdžio kriterijų. WTL teigimu, kadangi PVM direktyvos 44 straipsnyje yra žodžiai „veikiančiam kaip tok[iam]“, Sąjungos teisės aktų leidėjas į šią nuostatą yra įtraukęs veikimo pobūdžio kriterijų. Be to, WTL tvirtina, kad pagal Įgyvendinimo reglamento 18 ir 55 straipsnius, jeigu apmokestinamasis asmuo neveikia kaip toks ir paslaugų teikėjams nenurodo savo PVM mokėtojo kodo, tokie paslaugų teikėjai pagal teisės aktus turi teisę skaičiuoti PVM jų įsisteigimo vietos teritorijoje. Tokiu atveju kyla dvigubo apmokestinimo grėsmė, jeigu paslaugas gaunančio apmokestinamojo asmens valstybės narės nacionalinis mokesčių administratorius siekia apmokestinti tą patį paslaugų teikimą.

48. WTL taip pat mano, kad atsižvelgiant į Įgyvendinimo reglamento 19 straipsnį negalima daryti išvados, jog taikant PVM direktyvos 44 straipsnį WTL turi būti laikoma „apmokestinamuoju asmeniu, veikiančiu kaip tokiu“, nes 19 straipsnyje nėra aiškiai nustatyta, kad išimtis dėl naudojimo privatiems poreikiams tenkinti yra išsami ir išimtinė žodžių „veikiantis kaip toks“ išraiška.

49. Be to, WTL manymu, bet kokį PVM direktyvos 43 ir 44 straipsnių aiškinimą, pagal kurį ji atsiduria kitokioje padėtyje nei privatus investuotojas, būtų sunku suderinti su Sprendimu *Wellcome Trust*. Dėl jo WTL padėtis taptų itin kebli, nes pagal tokį aiškinimą ši šalis privalėtų pati deklaruoti PVM taip, lyg ji vykdytų ekonominę veiklą, tačiau negalėtų atskaityti pirkimo mokesčio dėl to, kad ji vykdo privataus asmens veiklai prilygstančią veiklą. PVM direktyvoje nėra jokių nuostatų, kurios leistų manyti, kad siekiama taip bausti labdaros subjektus.

50. Visos kitos į šią Teisingumo Teismo nagrinėjamą bylą įstojusios šalys mano, kad PVM direktyvos 44 straipsnį reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kaip antai WTL, kuris vykdo neekonominę verslo veiklą, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu, veikiančiu kaip tokiu“, kai jis įsigyja šiai veiklai skirtas paslaugas už Europos Sąjungos ribų.

B. Analizė

51. Pirmasis klausimas visų pirma susijęs su sąvokos „apmokestinamasis asmuo, *veikiantis kaip toks*“ vartojimu PVM direktyvos 44 straipsnyje ir su tuo, ar dėl įtrauktų konkrečių žodžių „veikiantis kaip toks“, kurie taip pat vartojami kitose PVM direktyvos nuostatose, WTL nepatenka į šios nuostatos taikymo sritį ir jai netaikomas reikalavimas deklaruoti PVM už investicijų valdymo paslaugas, kurias jai teikia už Europos Sąjungos ribų įsteigti paslaugų teikėjai. WTL iš esmės tvirtina, kad PVM direktyvos 44 straipsnis taikomas tik apmokestinamiesiems asmenims, kurie perka paslaugas savo apmokestinamosioms paslaugoms teikti ir kad ši nuostata *netaikoma*, kai ji gauna investicijų valdymo paslaugas savo neekonominei verslo veiklai vykdyti iš ne Europos Sąjungoje įsteigtų asmenų.

52. 2019 m. kovo 13 d. Sprendimo *Srf konsulterna* (C-647/17, EU:C:2019:195) 20 ir 21 punktuose Teisingumo Teismas nurodė, kad PVM direktyvos 44 ir 45 straipsniuose numatyta bendra taisyklė paslaugų teikimo vietai mokesčių tikslais nustatyti, o šios direktyvos 46–59a straipsniuose numatyti keli specialūs priskyrimo atvejai. Be to, PVM direktyvos 44 ir 45 straipsniai nėra viršesni už jos 46–59a straipsnius. Kiekvienu atveju reikia nuspręsti, ar tai yra vienas iš šios direktyvos 46–59a straipsniuose nurodytų atvejų. Vis dėlto Teisingumo Teismas kritiškai nusprendė, kad, jeigu taip nėra, minėtai situacijai neišvengiamai taikomi jos 44 ir 45 straipsniai.

53. Neginčijama, kad PVM direktyvos 46–59a straipsniai pagrindinei bylai netaikomi. Todėl, atsižvelgiant į 2019 m. kovo 13 d. Sprendimą *Srf konsulterna* (C-647/17, EU:C:2019:195), atrodytų, kad turi būti taikomas arba PVM direktyvos 44 straipsnis, arba jos 45 straipsnis. Vis dėlto WTL tvirtina, kad nagrinėjamoms paslaugoms netaikomas nei PVM direktyvos 44 straipsnis, nei jos 45 straipsnis [21].

54. Vis dėlto negaliu tam pritarti.

55. Kaip jau esu nurodęs, dabar galiojanti PVM direktyvos 43–45 straipsnių redakcija į Direktyvą 2006/112 buvo įtraukta Direktyvos 2008/8 2 straipsniu. Atsižvelgiant į reikalavimus dėl Sąjungos teisės sistemos vienovės ir nuoseklumo, direktyvose 2006/112 ir 2008/8 vartojamos sąvokos bent jau iš esmės turėtų turėti tą pačią reikšmę, nebent Sąjungos teisės aktų leidėjas konkrečiame teisiniame kontekste aiškiai išreikštų kitokią valią [22]. Iš to, kas nurodyta, išplaukia, kad, kaip teigia WTL, PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte ir 44 straipsnyje vartojamos sąvokos „apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ reikšmė ir poveikis turėtų būti toks pat.

56. Vis dėlto, mano nuomone, tokiam PVM direktyvos 44 straipsnio aiškinimui, pagal kurį pagrindinis dėmesys skiriamas žodžiams „veikiantis kaip toks“ atskirai nuo kitų tos nuostatos žodžių, pritarti negalima [23]. Nors, kaip ką tik nurodžiau, bendrai daroma prielaida, kad žodžių ir jų junginių tam tikros direktyvos skirtingose nuostatose reikšmė paprastai turi būti ta pati, ją taikant negali būti nepaisoma svarbesnės nuostatos, susijusios su kontekstu. Žodžių ir jų junginių atspalviui ir reikšmei neišvengiamai turi įtakos šalia esantys žodžiai ir visų pirma konkretus kontekstas, kuriame jie vartojami. Todėl pagrindinė priežastis, dėl kurios nepritariu WTL, yra tai, kad ji neatsižvelgia į kontekstą ir teisės akto, kuriame vartojami aptariami žodžiai, tikslus [24].

21 Airija nurodė, kad toks požiūris akivaizdžiai prieštarautų teisinio saugumo tikslui, kurio siekiama PVM direktyvos nuostatomis dėl paslaugų teikimo vietos, ir būtų nesuderinamas su reikalavimu, kad paslaugai turi būti taikoma viena iš šių nuostatų. Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad nė vienas iš straipsnių, susijusių su paslaugų teikimo vieta, nepatvirtina požiūrio, jog paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, kuris veikia ne kaip tik privatus asmuo, bet kaip verslo subjektas (t. y. tokiam asmeniui kaip WTL), vieta gali būti vieta, kur įsisteigęs paslaugų teikėjas. Ši vyriausybė mano, kad PVM direktyvos 43, 44, 45 straipsniai ir Įgyvendinimo reglamento 19 straipsnis šio požiūrio nepatvirtina. Ji pažymi, kad pati WTL nenurodo jokios PVM direktyvos, Įgyvendinimo reglamento nuostatos arba jurisprudencijos, kuri patvirtintų tokią išvadą. Todėl WTL požiūris, kad PVM direktyvos 44 straipsnis netaikomas jos gautoms paslaugoms, reiškia, kad, kai WTL gauna paslaugas iš kitos valstybės narės, paslaugų teikimo vieta nelaikoma ne tik Jungtinė Karalystė, bet ir ta kita valstybė narė. Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad šis neapmokestinimo poveikis prieštarauja tikslui, kurio siekiama nuostatomis dėl paslaugų teikimo vietos.

22 Pagal analogiją žr. 2016 m. gegužės 31 d. Sprendimą *Reha Training* (C-117/15, EU:C:2016:379, 28–34 punktai). Dėl PVM žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687, 37 punktas). Taip pat žr. 2009 m. spalio 22 d. Sprendimo *Swiss Re Germany Holding* (C-242/08, EU:C:2009:647) 31 punktą, kuriame Teisingumo Teismas nurodė, kad PVM bendros sistemos geras funkcionavimas ir vienodas aiškinimas reikalauja, kad sąvokos „draudimo“ ir „perdraudimo sandoriai“, numatytos Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto penktoje įtraukoje ir 13 straipsnio B skirsnio a punkte, nebūtų aiškinamos skirtingai, jei jos taikomos vienoje ar kitoje iš šių nuostatų. Vis dėlto reikia pabrėžti, kad šio sprendimo 32 punkte Teisingumo Teismas pridūrė, jog „iš tiesų paslaugų teikimas, numatytas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto penktoje įtraukoje, yra Bendrijos sąvoka, kuri turi būti aiškinama vienodai, *kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo, kylančių iš skirtingo aiškinimo*“. Išskirta mano. Manau, kad vienodo aiškinimo reikalavimas savaime nėra tikslas, o veikiau grindžiamas pagrindiniu principu, pagal kurį reikia išvengti dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo atvejų.

23 Pažymėtina, kad pati Komisija yra nurodžiusi, jog PVM direktyvos 44 straipsnyje vartojama formuluotė „veikiančiam kaip toks“ yra „neaiški“. Pažymėtina, kad ši problema kyla ne vien dėl PVM direktyvos versijos anglų kalba. Tą patį galima pasakyti apie versiją prancūzų kalba („agissant en tant que tel“), italų kalba („che agisce in quanto tale“), portugalų kalba („agindo nessa qualidade“), ispanų kalba („que actúe como tal“), vokiečių kalba („als solcher <…> erbringt/als solcher handelt“).

24 2014 m. spalio 16 d. Sprendimas *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, 41 punktas). Šio sprendimo 50 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad PVM direktyvos 44 straipsnis yra taisyklė, kuria nustatoma paslaugų teikimo apmokestinimo vieta apibrėžiant mokestinio priklausomumo vietą ir valstybių narių jurisdikcijos ribos.

57. PVM direktyvos 44 straipsnis yra viena iš naujų paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklių, nustatytų Direktyvoje 2008/8 siekiant modernizuoti ir supaprastinti šias taisykles, ir ši nuostata turi būti skaitoma ir aiškinama atsižvelgiant į šį specifinį kontekstą[25]. Manau, kad PVM direktyvos 44 straipsnio negalima skaityti atskirai ir atskirti nuo šios direktyvos 43 straipsnio turinio.

58. Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad PVM direktyvos 43 straipsnyje numatytos dvi konkrečios prezumpcijos. Pirma, pagal jį laikoma, kad apmokestinamasis asmuo yra toks *visų* jam suteiktų paslaugų atžvilgiu (nepaisant to, ar *kitais atvejais* tai būtų apmokestinamasis paslaugų teikimas pagal 2 straipsnio 1 dalį). Antra, pagal jį laikoma, kad *neapmokestinamasis juridinis asmuo*, kuris yra įregistruotas kaip PVM mokėtojas (kaip antai WTL), yra apmokestinamasis asmuo, bet *tik* taikant nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta, net jeigu kitais atvejais jis tokiu nelaikomas[26]. Abiem atvejais 43 straipsnyje nustatytų prezumpcijų taikymo sritis yra ribota. Pagal šių nuostatų formuluotę jos yra prezumpcijos, taikomos ne *visais* tikslais, o tik tiek, kiek tai susiję su nuostatomis dėl paslaugų teikimo vietos. Manau, kad būtina atsižvelgti į tokios prezumpcijos dirbtinumą: aptariamu atveju PVM direktyvos 43 straipsnio 2 dalis yra tikrai patogus teisės aktų rengimo būdas, kuriuo Sąjungos teisės aktų leidėjas nustatė, kad taisyklės, susijusios su paslaugų teikimo vieta, taikomos įprastiems apmokestinamiesiems asmenims, šiuo atveju taikomos ir neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, įregistruotiems kaip PVM mokėtojams.

59. Taigi bendrosios taisyklės, susijusios su „apmokestinamajam asmeniui“, kaip jis aiškiai apibrėžtas PVM direktyvos 43 straipsnyje, ir „neapmokestinamajam asmeniui[27] teikiamų paslaugų teikimo vieta, yra pateiktos atitinkamai šios direktyvos 44 ir 45 straipsniuose. Mano nuomone, aiškinant PVM direktyvos 44 straipsnį ir – netiesiogiai – jos 45 straipsnį, negalima neatsižvelgti į šias PVM direktyvos 43 straipsnyje pateiktas sąvokos „apmokestinamasis asmuo“ apibrėžtis, nepaisant šių prezumpcijų dirbtinumo.

60. Tam tikros neapmokestinamosios veiklos ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų įtraukimas į apmokestinamojo asmens apibrėžtį ir žodžio „visų“ vartojimas PVM direktyvos 43 straipsnyje rodo Sąjungos teisės aktų leidėjo norą užtikrinti, kad šios direktyvos 44 straipsnyje nustatytos „paskirties vietos taisyklės“ taikymo sritis būtų labai plati.

61. Direktyvos 2008/8 4 konstatuojamojoje dalyje[28] papildomai paaiškinta PVM direktyvos 43 ir 44 straipsnių taikymo sritis ir patvirtinta, kad taisyklės, susijusios su paslaugų teikimo apmokestinamiesiems asmenims vieta, „neturėtų būti taikomos apmokestinamojo asmens gautų paslaugų, kurias jis arba jo personalas naudoja asmeniniais tikslais, teikimui“.

25 Žr. Direktyvos 2008/8 2 konstatuojamąją dalį.

26 Be to, PVM direktyvos 196 straipsnis patvirtina, kad PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo *arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įregistruotas kaip PVM mokėtojas*, kuriam teikiamos šios direktyvos 44 straipsnyje nurodytos paslaugos, jei jas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybės narės teritorijoje.

27 Šiuo klausimu pažymėtina, kad PVM direktyvos 43 straipsnyje konkrečiai neapibrėžta sąvoka „neapmokestinamasis asmuo“, kiek tai susiję su šios direktyvos V antraštinės dalies 3 skyriaus nuostatų dėl paslaugų teikimo vietos taikymu. Atsižvelgiant į su tuo susijusias plačias apmokestinamojo asmens apibrėžtis, pateiktas PVM direktyvos 43 straipsnyje, neapmokestinamojo asmens sąvoka, vartojama taikant nuostatas dėl paslaugų teikimo vietos ir visų pirma šios direktyvos 45 straipsnį, iš esmės apibrėžiama netiesiogiai arba atmetimo būdu.

28 Direktyvos 2008/8 5 konstatuojamojoje dalyje patikslinta PVM direktyvos 45 straipsnio taikymo sritis.

62. Iš to išplaukia, kad laikoma, jog visos apmokestinamajam asmeniui, kaip jis apibrėžtas PVM direktyvos 43 straipsnyje, teikiamos paslaugos, išskyrus gautas privatiems poreikiams tenkinti, yra teikiamos ten, kur įsisteigęs paslaugų gavėjas. Todėl manau, kad Komisija teisingai nurodė, jog pats PVM direktyvos 43 straipsnio 1 dalies tikslas yra užtikrinti tokį apmokestinamųjų asmenų vertinimą taikant paslaugų teikimo vietos taisykles *net* ir dėl paslaugų, naudojamų veiklai arba sandoriams, kurie nelaikomi apmokestinamuoju paslaugų teikimu pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį [29].

63. Šis aiškinimas atitinka ir Įgyvendinimo reglamento 19 straipsnio pirmą pastraipą, kurioje nustatyta, kad „taikant taisykles dėl paslaugų teikimo vietos, nustatytas [PVM direktyvos] 44 ir 45 straipsniuose, apmokestinamasis asmuo arba apmokestinamuoju asmeniu laikomas neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris gauna paslaugas išimtinai savo privatiems poreikiams, įskaitant savo darbuotojų poreikius, tenkinti, laikomas neapmokestinamuoju asmeniu“. Nors PVM direktyvos nuostatų negalima aiškinti atsižvelgiant į vėliau priimtą Įgyvendinimo reglamentą, 19 straipsnio nuostatos krenta į akis.

64. Be to, kaip nurodyta generalinio advokato J. Mazák išvados byloje *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (C-291/07, EU:C:2008:348) 41 punkte ir patvirtinta 2008 m. lapkričio 6 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (C-291/07, EU:C:2008:609) 31 punkte, šis požiūris atitinka taisyklių dėl paslaugų teikimo vietos administravimo paprastumo interesus. Dar daugiau, šis aiškinimas sudaro palankesnes sąlygas surinkti mokesčius ir užkirsti kelią mokesčių vengimui. Jeigu būtų reikalaujama, kad teikiamų paslaugų gavėjas būtų apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks (pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą), arba jeigu paslaugos turėtų būti naudojamos jo apmokestinamiesiems sandoriams, nustatyti paslaugų teikimo vietą daugeliu atvejų būtų gerokai sunkiau tiek bendrovėms, tiek ir valstybių narių mokesčių institucijoms [30].

65. Todėl manau, kad PVM direktyvos 44 straipsnis, aiškinamas atsižvelgiant į šios direktyvos 43 straipsnį ir 4 konstatuojamąją dalį bei į Įgyvendinimo reglamento 19 straipsnį, taikomas *visų paslaugų* teikimui apmokestinamajam asmeniui, kaip jis apibrėžtas PVM direktyvos 43 straipsnyje, išskyrus atvejus, kai tokias paslaugas „jis arba jo personalas naudoja asmeniniais tikslais“ [31]. PVM direktyvos 44 straipsnyje žodžiai „veikiantis kaip toks“ vartojami siekiant į jo taikymo sritį neįtraukti paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo, kaip jis plačiai apibrėžtas šios direktyvos 43 straipsnyje, pats „arba jo personalas naudoja asmeniniais tikslais“. Dėl žodžių „veikiantis kaip toks“ iš PVM direktyvos 44 straipsnio taikymo srities nepašalinti apmokestinamieji asmenys, naudojantys paslaugas neekonominiais verslo tikslais.

29 Ispanijos vyriausybė teigia, kad PVM direktyvos 43 straipsnio 1 dalis yra aiškinamoji nuostata, kuria siekiama išvengti neaiškumo dėl apmokestinamojo asmens apibrėžties. Vis dėlto PVM direktyvos 43 straipsnio 2 dalyje apmokestinamojo asmens statusas išplėstas taip, kad jį turi ir juridiniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, tačiau turi PVM mokėtojo kodą ir, kai jie atlieka investicijas, gali būti įpareigoti patys apskaičiuoti PVM. Ispanijos vyriausybės teigimu, PVM direktyvos 44 straipsnyje žodžiai „veikiančiam kaip toks“ vartojami tam, kad į jo taikymo sritį nepatektų asmenys, kurie veikia kaip privatūs asmenys. Atsižvelgiant į tai, Įgyvendinimo reglamento 19 straipsnyje nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuris gauna paslaugas išimtinai savo privatiems poreikiams tenkinti, nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu. Iš to akivaizdžiai išplaukia, kad kiti apmokestinamieji asmenys (kaip antai WTL) ir toliau turi būti laikomi tokiais asmenimis. Airijos manymu, atsižvelgiant į akivaizdų PVM direktyvos 43 straipsnio poveikį, jis turi būti aiškinamas taip, kad, nepaisant to, kaip naudojamos paslaugos, kai jos teikiamos apmokestinamiesiems asmenims, šios direktyvos 44 straipsnyje nustatytos paslaugų teikimo vietos taisyklės taikomos dėl *visų* teikiamų paslaugų.

30 Negalima nepaisyti to, kad nagrinėjamoje teisės akto nuostatoje (Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte) *nebuvo* vartojama sąvoka apmokestinamasis asmuo, „veikiantis kaip toks“. Iš tiesų būtent šia aplinkybe Teisingumo Teismas rėmėsi 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (C-291/07, EU:C:2008:609) 29 punkte ir ji labai palengvino Teisingumo Teismo užduotį toje byloje. Vis dėlto galiausiai Teisingumo Teismas nusprendė, kad „asmuo, kuriam konsultavimo paslaugas teikia kitoje valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo, kai pirmasis tuo pat metu vykdo ekonominę veiklą ir veiklą, nepatenkančią į direktyvų taikymo sritį, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, net jei šios paslaugos įsigyjamos tik pastarajai veiklai“. Nematau priežasčių nukrypti nuo šio sprendimo šioje byloje, nepaisant Sąjungos teisės aktų leidėjo kiek nevykusiai suformuluotų PVM direktyvos 43 ir 44 straipsnių.

31 Taip pat žr. Įgyvendinimo reglamento 19 konstatuojamąją dalį, kurioje nustatyta, kad „tais atvejais, kai apmokestinamajam asmeniui suteiktos paslaugos skirtos asmeniniams poreikiams, įskaitant jo darbuotojų poreikius, tenkinti, tas apmokestinamasis asmuo negali būti laikomas veikiančiu kaip apmokestinamasis asmuo“.

66. Dėl WTL argumentų, susijusių su Įgyvendinimo reglamento 18 ir 19 straipsniais ir apibendrintų šios išvados 47 ir 48 punktuose, manau, kad jie nėra įtikinami. Kaip jau pažymėjau, Įgyvendinimo reglamento 18 ir 19 straipsniai – pagal kuriuos paslaugų teikėjui tik leidžiama daryti tam tikras išvadas atsižvelgiant į paslaugas įsigyjančio asmens elgesį [32], pavyzdžiui, į tai, ar šis praneša savo PVM mokėtojo kodą – negali pakeisti arba pakoreguoti PVM direktyvos 43–45 straipsnių nuostatų [33]. Be to, kadangi PVM direktyvos 44 ir 45 straipsniuose nustatyta vieta, kurioje teikiamos paslaugos, atsižvelgiant į tai, ar jos teikiamos apmokestinamajam [34], ar neapmokestinamajam asmeniui, manau, kad iš esmės dvigubo apmokestinimo rizika nekyla [35]. Bet kuriuo atveju nėra užsimenama apie tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos iš tiesų buvo apmokestintos dvigubai.

67. Nemanau, kad WTL įrodė, kad jai buvo taikomas nevienodas požiūris arba kad buvo pažeistas mokesčių neutralumo principas, kuris yra PVM sistemos pagrindas. WTL padėtis nėra panaši į privataus investuotojo padėtį, nes sutariama, kad nagrinėjamos paslaugos naudojamos neekonominei *verslo* veiklai [36]. Pagal suformuotą jurisprudenciją apmokestinamojo asmens patirtoms pirkimo išlaidoms, susijusioms su neekonomine veikla, tenkantis PVM negali suteikti teisės į atskaitą. Be to, kai apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu vykdo ir ekonominę, ir neekonominę veiklą, PVM leidžiama atskaityti tik tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai [37].

68. Iš tiesų neseniai priimto 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559) 30 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad „dotacijų ir labdaros lėšų investavimo veikla ir išlaidos, susijusios su šiuo investavimu, turi būti vertinamos, kiek tai susiję su PVM, kaip neekonominė veikla, kurią sudaro jų gavimas, ir galimos su tuo susijusios išlaidos. Iš tiesų tokia finansinio investavimo veikla yra ne tik priemonė Kembridžo universitetui, kaip privačiam investuotojui, gauti pajamų iš taip surinktų dotacijų ir labdaros lėšų, bet ir veikla, kuri yra tiesiogiai susijusi su jų gavimu, todėl yra tik tiesioginis šios neekonominės veiklos pratęsimas. Vadinasi, sumokėto pirkimo PVM, susijusio su šio investavimo išlaidomis, negalima atskaityti.“

69. Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, manau, kad į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad PVM direktyvos 44 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad, kai apmokestinamasis asmuo, vykdantis neekonominę veiklą, kurią sudaro akcijų ir kitų vertybinių popierių pirkimas ir pardavimas valdant labdaros fondo turtą, iš ne Europos Sąjungoje esančio asmens įsigyja investicijų valdymo paslaugų išimtinai šiai veiklai, jis turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu, veikiančiu kaip tokiu“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvos nuostatą.

32 Jeigu jis neturi kitos informacijos.

33 Tą patį galima pasakyti apie WTL teiginį, kad ji nepranešė PVM mokėtojo kodo pagal Įgyvendinimo reglamento 55 straipsnį, nes ji nėra „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“. Įgyvendinimo reglamento 55 straipsnį taip pat reikia aiškinti atsižvelgiant į PVM direktyvos 44 straipsnį.

34 Kaip jis apibrėžtas PVM direktyvos 43 straipsnyje.

35 Šiuo klausimu Jungtinės Karalystės vyriausybė atsakyme į Teisingumo Teismo užduotą klausimą nurodė, kad dvigubo apmokestinimo rizika kyla dėl skirtingo taikomų nuostatų aiškinimo ir kad vienintelis būdas šiai problemai išspręsti yra šias nuostatas aiškinti vienodai. Atsakyme į Teisingumo Teismo klausimą Ispanijos vyriausybė nurodė, kad PVM direktyvos 43 ir 44 straipsnius, Direktyvos 2008/8 4 konstatuojamąją dalį ir Įgyvendinimo reglamento 19 straipsnį aiškinant kartu (ir sistemiškai) užtikrinama, kad nebūtų galimybės apmokestinti dvigubai. Airija atsakyme į Teisingumo Teismo užduotą klausimą taip pat nurodė, kad jeigu paslaugų gavėjas teisingai savarankiškai nustato, ar suteiktos paslaugos yra gautos jo apmokestinamajai veiklai, įskaitant atvejus, kai pagal PVM direktyvos 43 straipsnį jis laikomas apmokestinamuoju asmeniu, dvigubo apmokestinimo neturėtų atsirasti.

36 Atsakyme į Teisingumo Teismo užduotą klausimą Komisija pareiškė, kad WTL „yra ne privatus asmuo, o subjektas, kuris pasirinko būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas. Ji vertinama taip pat kaip ir bet kuris kitas apmokestinamasis asmuo (arba bet kuris neapmokestinamasis juridinis asmuo, įregistruotas kaip PVM mokėtojas). Tai reiškia, kad jai taikomos paslaugų teikimo vietos taisyklės, taikomos įmonių tarpusavio sandoriams. Įmonių sandoriams su vartotojais taikytinos taisyklės taikomos tik tais atvejais, kai paslaugas gauna apmokestinamasis asmuo, tačiau jos naudojamos jo darbuotojų (arba apmokestinamojo asmens, kuris yra fizinis asmuo) privatiems poreikiams tenkinti. Nagrinėjamos [WTL] gautos paslaugos nėra skirtos asmens privatiems poreikiams tenkinti. Pastaruųjų taisyklių taikymas tik asmenų privačiam vartojimui visiškai atitinka vienodo požiūrio principą.“

37 Žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimą *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 30 ir 31 punktai). Taip pat žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimą *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 36 ir 37 punktai) ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687).

VIII. Antrasis klausimas

70. Atsižvelgdamas į atsakymą į pirmąjį prejudicinį klausimą, manau, kad į antrąjį klausimą atsakyti nereikia. Be to, kadangi neginčijama, jog WTL yra apmokestinamasis asmuo, nemanau ir, beje, nė viena šio proceso Teisingumo Teisme šalis netvirtina, kad PVM direktyvos 45 straipsnis, susijęs su paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta, taikomas WTL.

IX. Išvada

71. Todėl siūlyčiau į *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė) pateiktus klausimus atsakyti taip:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta, 44 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kai apmokestinamasis asmuo, vykdantis neekonominę veiklą, kurią sudaro akcijų ir kitų vertybinių popierių pirkimas ir pardavimas valdant labdaros fondo turtą, iš ne Europos Sąjungoje esančio asmens įsigyja investicijų valdymo paslaugų išimtinai šiai veiklai, jis turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu, veikiančiu kaip tokiu“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvos nuostatą.