Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA DŽERARDA HOGANA [*GERARD HOGAN*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2020. gada 25. jūnijā [1]

Lieta C-459/19

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

(*Upper Tribunal* (*Tax and Chancery Chamber*) (Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Aplikšana ar nodokli – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112 – 43., 44. un 45. pants – Pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas rīkojas kā tāds – Ieguldījumu pārvaldīšanas pakalpojumu, ko labdarības organizācija saņem uzņēmējdarbības, kas nav saimnieciskā darbība, veikšanai no piegādātājiem, kuri veic uzņēmējdarbību ārpus Eiropas Savienības, sniegšanas vieta

I. Ievads

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir *inter alia* par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [2] redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu [3] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 44. panta interpretāciju.

2. Lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* [Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests] (turpmāk tekstā – "*HMRC*") un nodokļa maksātāju *Wellcome Trust Ltd* (turpmāk tekstā – "*WTL*") par ieguldījumu pārvaldības pakalpojumu, ko *WTL* saņēmis no piegādātājiem, kuri veic uzņēmējdarbību ārpus Eiropas Savienības, sniegšanas vietu [4].

3. *WTL* ir ļoti bagāta labdarības organizācija ar ilgstošu darbību. Kā varētu gaidīt, *WTL* izmanto ieguldījumu pārvaldnieku pakalpojumus, lai palīdzētu tam pārvaldīt šo lielo ieguldījumu portfeli. Šie ieguldījumi rada ļoti ievērojamus gada ienākumus, ko *WTL* izmaksā kā stipendijas medicīnas un farmācijas pētījumu mērķiem.

1 Oriģinālvaloda – angļu.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 OV 2008, L 44, 11. lpp.

4 Pamatlietā izskatāmā PVN summa ir 13 113 822,00 britu mārciņas (GBP) (aptuveni 14 530 000,00 EUR). *WTL* vēlas atgūt samaksāto priekšnodokli par pakalpojumiem, ko sniedz piegādātāji, kuri veic uzņēmējdarbību ārpus Eiropas Savienības, saistībā ar tā ieguldījumiem.

4. Šajā kontekstā *WTL* dažām ieguldījumu darbībām – darbības, kuras Tiesa lietā, kurā iesaistīts *WTL*, PVN vajadzībām jau uzskatīja par uzņēmējdarbību, kas nav saimnieciskā darbība, – izmantoja to pakalpojumu sniedzēju ieguldījumu pārvaldīšanas pakalpojumus, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Eiropas Savienības [5]. Ir atzīts, ka *WTL* neizmantoja šos pakalpojumus ar nodokli apliekamām piegādēm PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē galvenokārt tāpēc, ka tas bija vienkārši ieguldītājs, nevis profesionāls tirgotājs. Ir arī pieņemts, ka *WTL nav* "nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, ja tas pats veic ieguldījumu darbības.

5. Galvenais iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir par to, vai šādos apstākļos *WTL* tomēr ir "nodokļa maksātājs, *kas rīkojas kā tāds*" PVN direktīvas 44. panta izpratnē, pat ja tas tāds nav 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Atbilde uz šo jautājumu ir nepieciešama, lai noteiktu attiecīgo pakalpojumu sniegšanas vietu un to, vai *WTL* faktiski bija jāmaksā PVN par šiem pakalpojumiem.

6. Atbildot uz šo jautājumu, Tiesai *inter alia* ir jānosaka, vai jēdzienam "nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds" ir tāda pati nozīme, kad tas izmantots PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā un šīs direktīvas 44. pantā. Pirms turpināt, vispirms tomēr ir jāaplūko attiecīgais tiesiskais regulējums.

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

7. PVN direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]."

8. PVN direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

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

[..]"

9. PVN direktīvas V sadaļā ir iekļauta 3. nodaļa "Pakalpojumu sniegšanas vieta".

10. Šīs nodaļas 1. iedaļā "Definīcijas" ir ietverts 43. pants, kurā ir paredzēts:

"Piemērojot noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietu:

1) nodokļa maksātāju, kas veic arī darbības vai darījumus, kurus neuzskata par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par ko var uzlikt nodokli, saskaņā ar 2. panta 1. punktu uzskata par nodokļa maksātāju attiecībā uz visiem tam sniegtajiem pakalpojumiem;

5 Skat. spriedumu, 1996. gada 20. jūnijs, *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243; turpmāk tekstā – "spriedums *Wellcome Trust*").

2) juridisku personu, kas nav nodokļa maksātāja, bet kas ir identificēta PVN nolūkā, uzskata par nodokļa maksātāju."

11. Šīs nodaļas 2. iedaļā "Vispārīgi noteikumi" ir noteikts:

"44. pants

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.

45. pants

Pakalpojumu sniegšanas vieta personai, kas nav nodokļa maksātāja, ir vieta, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja pakalpojumus sniedz no pakalpojumu sniedzēja 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 pastāvīgās iestādes vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojumu sniedzējam ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturēšanās vieta." [6]

12. PVN direktīvas 196. pantā, kas ietverts XI sadaļā ar nosaukumu "Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas", ir noteikts:

"PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kura nav nodokļa maksātāja, bet kura ir identificēta PVN nolūkā, kam sniedz 44. pantā minētos pakalpojumus, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātājs, kurš neveic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī." [7]

13. Padomes Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [8] (turpmāk tekstā – "Īstenošanas regula"), 19. pantā ar nosaukumu "Pakalpojumu saņēmēja rīcības raksturojums" ir noteikts:

"Piemērojot noteikumus attiecībā uz Direktīvas 2006/112/EK 44. un 45. pantā minēto pakalpojumu sniegšanas vietu, nodokļa maksātāju vai juridisku personu, kura nav nodokļa maksātāja, bet kuru uzskata par nodokļa maksātāju, kura saņem pakalpojumus tikai savām privātajām vajadzībām, tostarp sava personāla vajadzībām, uzskata par personu, kura nav nodokļa maksātāja.

6 Direktīvas 2008/8 4. apsvērumā ir noteikts, ka, "sniedzot pakalpojumus nodokļa maksātājiem, vispārējam noteikumam par pakalpojumu sniegšanas vietu būtu jābalstās uz vietu, kur pakalpojuma saņēmējs veic uzņēmējdarbību, nevis uz vietu, kur uzņēmējdarbību veic pakalpojuma sniedzējs. Lai paredzētu pakalpojumu sniegšanas vietas noteikumus un mazinātu slogu uzņēmumiem, nodokļa maksātāji, kuri veic arī darbības, par kurām neuzliek nodokli, būtu jāuzskata par nodokļa maksātājiem saistībā ar visiem pakalpojumiem, ko tām sniedz. Tāpat par nodokļa maksātājām būtu uzskatāmas juridiskās personas, kas nav nodokļa maksātājas, bet ir identificētas PVN nolūkā. Saskaņā ar parastiem noteikumiem šiem noteikumiem nebūtu jāattiecas uz pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs saņem izmantošanai savām vai savu darbinieku vajadzībām". Direktīvas 2008/8 5. apsvērumā ir paredzēts, ka tad, "ja pakalpojumus sniedz personām, kas nav nodokļa maksātājas, vispārējam noteikumam arī turpmāk būtu jābūt tādam, ka pakalpojuma sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojuma sniedzējs veic uzņēmējdarbību".

7 Skat. Direktīvas 2008/8 7. apsvērumu, kurā ir noteikts, ka tad, "ja nodokļa maksātājam pakalpojumu sniedz persona, kas neveic uzņēmējdarbību tajā pašā dalībvalstī, konkrētos gadījumos obligāti būtu jāpiemēro mehānisms, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājs pats aprēķina un nokārto maksājamo nodokļa summu, proti, nodokļa maksātājam pašam būtu jāaprēķina attiecīgais PVN par saņemto pakalpojumu".

8 OV 2011, L 77, 1. lpp.

Ja vien pakalpojumu sniedzējam nav informācijas, kas liecina par pretējo, piemēram, attiecībā uz sniegto pakalpojumu veidu, pakalpojumu sniedzējs var uzskatīt, ka pakalpojumi ir paredzēti pakalpojumu saņēmēja saimnieciskajai darbībai, ja attiecībā uz minēto darījumu pakalpojumu saņēmējs viņam ir paziņojis savu individuālo PVN identifikācijas numuru.

Ja viens un tas pats pakalpojums ir paredzēts gan privātām vajadzībām, tostarp pakalpojumu saņēmēja personāla vajadzībām, gan arī saimnieciskajai darbībai, uz minētā pakalpojuma sniegšanu attiecas tikai Direktīvas 2006/112/EK 44. pants, ja vien nav ļaunprātīgas rīcības."

B. Apvienotās Karalistes tiesības

14. Attiecīgie pakalpojumu sniegšanas vietas noteikumi Apvienotās Karalistes likumos ir ieviesti ar *Value Added Tax Act* 1994 [1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma] (turpmāk tekstā – "*VATA*") 7.A pantu, kurā ir noteikts:

"Pakalpojumu sniegšanas vieta

1. Šis pants attiecas uz valsts, kurā pakalpojumi tiek sniegti, noteikšanu šī likuma izpratnē.

2. Pakalpojumu sniegšana uzskatāma par notikušu –

   a) valstī, kurā ir dibināts pakalpojumu saņēmējs, ja tas ir attiecīgais uzņēmējs, un

   b) pretējā gadījumā – valstī, kurā ir dibināts pakalpojumu sniedzējs.

[..]

4. Šajā likumā persona ir attiecīgs uzņēmējs saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, ja persona –

   a) ir nodokļa maksātāja Padomes Direktīvas 2006/112/EK 9. panta izpratnē,

   b) ir reģistrēta saskaņā ar šo likumu,

   c) ir identificēta PVN nolūkos saskaņā ar dalībvalsts, kas nav Apvienotā Karaliste, likumiem vai

   d) ir reģistrēta saskaņā ar *Act of Tynwald* [Tinvalda likumu] visiem nodokļiem, kas uzlikti saskaņā ar *Act of Tynwald* vai saskaņā ar tiem, kuri atbilst pievienotās vērtības nodoklim,

   un ja pakalpojumi personai tiek sniegti ne tikai pilnībā privātām vajadzībām."

III. Pamatlietas fakti un lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

15. *WTL* ir vienīgais pilnvarotais labdarības trastā *Wellcome Trust*, kas piešķir stipendijas medicīnas pētniecībai. Tas saņem ienākumus no ieguldījumiem un veic arī vairākas salīdzinoši nelielas saimnieciskās darbības, tostarp pārdošanu, ēdināšanu un īpašumu nomu, par kurām tas ir reģistrēts kā PVN maksātājs. Ienākumi no ieguldījumiem, ko tas saņem, galvenokārt tiek iegūti no ārvalstu ieguldījumiem, attiecībā uz kuriem *WTL* izmanto pakalpojumus, ko sniedz ieguldījumu pārvaldītāji gan Eiropas Savienībā, gan ārpus tās. Šie ienākumi no ieguldījumiem, kā jau iepriekš norādīju, ir finansējuma avots lielākajai daļai *WTL* piešķirto stipendiju.

16. Spriedumā *Wellcome Trust* Tiesa nosprieda, ka saimnieciskās darbības jēdziens Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze[9] (turpmāk tekstā – "Sestā PVN direktīva") 4. panta 2. punkta (tagad – PVN direktīvas 9. panta 1. punkts) izpratnē neietver darbību, kas saistīta ar akciju un citu vērtspapīru pirkšanu un pārdošanu, ko veic pilnvarotais, pārvaldot labdarības trasta aktīvus.

17. Iesniedzējtiesa lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu norādīja, ka Tiesas sprieduma *Wellcome Trust* rezultātā *WTL* tika liegts atgūt priekšnodokli par visām ieguldījumu pārvaldīšanas pakalpojumu izmaksām, kas radušās saistībā ar tā portfeli ārpus Eiropas Savienības.

18. *WTL* un *HMRC* ir vienisprātis, ka *WTL* darbība būtiski neatšķiras no darbībām, kas apskatītas spriedumā *Wellcome Trust*. Turklāt, kad *WTL* iegādājās attiecīgos ieguldījumu pakalpojumus no trešo valstu pakalpojumu sniedzējiem, tas bija tikai uzņēmējdarbības, kas nav saimnieciskā darbība, nolūkā. Tas nenorādīja savu PVN maksātāja numuru nevienam no pakalpojumu sniedzējiem, no kuriem šie pakalpojumi tika pirkti. *WTL* un *HMRC* arī piekrīt, ka *WTL* ir nodokļa maksātājs PVN direktīvas 2. un 9. panta izpratnē un ka tā darbība, kas nav saimnieciskā darbība, ir uzņēmējdarbība, nevis privāta darbība. Tāpat nav strīda par to, ka *WTL* šos pakalpojumus neizmantoja ar nodokli apliekamām piegādēm PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

19. Saskaņā ar *Wellcome Trust* shēmu *WTL* ir jāpievērš īpaša uzmanība trasta labdarības organizācijas statusam un tam tostarp ir aizliegts iesaistīties tirdzniecībā.

20. Sākot ar 2010. gadu, *WTL* iesniedza PVN atskaites par pakalpojumiem atbilstoši mehānismam, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājs pats aprēķina un nokārto maksājamo nodokļa summu[10], pamatojoties uz to, ka konkrēto pakalpojumu sniegšanas vieta bija Apvienotā Karaliste.

21. No 2016. gada aprīļa līdz 2017. gada jūnijam *WTL* iesniedza prasības saskaņā ar *VATA* 80. pantu, apgalvojot, ka tas ir pārrēķinājies attiecībā uz maksājamo nodokli saistībā ar attiecīgajiem pakalpojumiem, pamatojoties uz to, ka, ņemot vērā spriedumu *Wellcome Trust*, *WTL* ir nodokļa maksātājs PVN direktīvas 2. un 9. panta izpratnē, bet nav nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds, saskaņā ar PVN direktīvas 44. pantu, ja tas nodarbojas ar ieguldījumu darbībām, kuras savā būtībā neatšķiras no tām, kādas Tiesa apskatīja minētajā spriedumā.

22. *First-tier Tribunal* (*Tax Chamber*) [Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)] (Apvienotā Karaliste) 2018. gada 10. oktobra spriedumā[11] nolēma, ka uz attiecīgajiem pakalpojumiem neattiecas PVN direktīvas 44. pants, jo vārdi "rīkojas kā tāds" faktiski izslēdz *WTL* no tā piemērošanas jomas. Pēc šīs tiesas domām, nav nepieciešams, lai uz piegādēm (uz kurām neattiecas īpašie noteikumi, kas paredzēti PVN direktīvas 46.–59.a pantā) attiektos vai nu PVN direktīvas 44. pants, vai 45. pants. *First-tier Tribunal* (*Tax Chamber*) uzskatīja, ka tas nerada juridisku nenoteiktību, jo Īstenošanas regulas 18. pantā ir paredzēts, ka piegādātājs var paļauties uz to, vai klients ir norādījis savu PVN numuru, lai noteiktu, vai ir jāpiemēro PVN tā veiktajām piegādēm. *First-tier Tribunal* (*Tax Chamber*) uzskatīja, ka Apvienotās Karalistes PVN direktīvas 44. panta īstenošana atbilstoši *VATA* 7.A pantam, kurā kā piegādes vieta ir noteikta Apvienotā Karaliste, pamatojoties uz to, ka *WTL* ir nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā uzņēmums, neatbilst PVN direktīvas 44. pantam.

23. 2019. gada 15. februārī *HMRC* iesniedza apelācijas sūdzību *Upper Tribunal* (*Tax and Chancery Chamber*) [Administratīvajā virstiesā (Nodevu un kanclera kompetences lietu palātā)] (Apvienotā Karaliste) par *First-tier Tribunal* (*Tax Chamber*) spriedumu šajā lietā.

9 OV 1977, L 145, 1. lpp.

10 Skat. PVN direktīvas 196. pantu.

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

24. Pēc iesniedzējtiesas domām, galvenais jautājums, kas būtu jāuzdod Tiesai, ir par to, vai šādos apstākļos var uzskatīt, ka *WTL* ir "nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds" PVN direktīvas 44. panta izpratnē.

25. *HMRC* apgalvoja, ka PVN direktīvas 44. pants ir piemērojams, pirmkārt, pamatojoties uz noteikuma un ar to saistīto noteikumu valodu un mērķi, un, otrkārt, pamatojoties uz to, ka juridiskās noteiktības labad piegādes vietai jābūt identificējamai. Tā kā netiek apgalvots, ka uz piegādēm attiecas PVN direktīvas 45. pants vai ka ir piemērojams kāds no šīs direktīvas 46.–59.a pantā paredzētajiem īpašajiem noteikumiem, no tā izriet, ka ir jāpiemēro 44. pants.

26. *WTL* apgalvoja, ka, tā kā tas nav nodokļa maksātājs, kas "rīkojas kā tāds" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē, no tā arī izriet, ka tas nav nodokļa maksātājs, kas "rīkojas kā tāds" arī 44. panta izpratnē.

27. Šādos apstākļos *Upper Tribunal* (*Tax and Chancery Chamber*) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [PVN direktīvas] 44. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja nodokļa maksātājs, kas veic darbību, kura nav saimnieciskā darbība un kuru veido akciju un citu vērtspapīru pirkšanu un pārdošanu labdarības trasta aktīvu pārvaldības ietvaros, iegādājas ieguldījumu pārvaldības pakalpojumus no personas ārpus Savienības tikai šādu darbību vajadzībām, ir uzskatāms par "nodokļa maksātāju, kas rīkojas kā tāds"?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša un [PVN] direktīvas 46.–49. pants nav piemērojams, – vai pakalpojuma sniegšanai ir piemērojams [PVN] direktīvas 45. pants vai arī pakalpojuma sniegšanai nav piemērojams ne 44., ne 45. pants?"

IV. Tiesvedība Tiesā

28. Rakstveida apsvērumus par *Upper Tribunal* (*Tax and Chancery Chamber*) uzdotajiem jautājumiem iesniedza *WTL*, Īrija, Spānijas un Apvienotās Karalistes valdības un Eiropas Komisija.

29. Tiesvedības rakstveida daļas beigās Tiesa ar 2020. gada 24. marta lēmumu uzskatīja, ka ir jāuzdod lietas dalībniekiem vairāki jautājumi. Lietas dalībnieki apmierināja šo lūgumu un atbildēja uz šiem jautājumiem Tiesas noteiktajā termiņā.

V. Tiesas kompetence

30. 2020. gada 31. janvāra pusnaktī (pēc Centrāleiropas laika) Apvienotā Karaliste izstājās no Eiropas Savienības. Saskaņā ar Līguma par Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes izstāšanos no Eiropas Savienības un Eiropas Atomenerģijas kopienas (turpmāk tekstā – "Izstāšanās līgums") 86. panta 2. punktu Tiesa joprojām ir kompetenta lemt par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu, ko Apvienotās Karalistes tiesas ir iesniegušas pirms pārejas perioda, kas, kā noteikts šī līguma 126. pantā, principā beidzas 2020. gada 31. decembrī.

31. Turklāt saskaņā ar Izstāšanās līguma 89. pantu Tiesas spriedums šajā lietā, kas tiks pasludināts pēc minētā datuma, būs juridiski pilnībā saistošs Apvienotajai Karalistei un Apvienotajā Karalistē.

32. Šis konkrētais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika iesniegts 2019. gada 13. jūnijā. Līdz ar to Tiesas kompetencē joprojām ir sniegt šo prejudiciālo nolēmumu, un šajā lietā pasludinātais Tiesas spriedums *Upper Tribunal* (*Tax and Chancery Chamber*) būs saistošs.

VI. Ievadpiezīmes

A. Lieta C-155/94 Wellcome Trust

33. Kā jau norādīju, šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatā ir spriedums *Wellcome Trust* un PVN direktīvas grozījums, kas tika ieviests ar Direktīvas 2008/8 2. pantu no 2010. gada 1. janvāra.

34. No PVN direktīvas 2. panta 1. punkta formulējuma izriet, ka nodokļa maksātājam ir jārīkojas "kā tādam", lai darījumam būtu piemērojams PVN [12].

35. Spriedumā *Wellcome Trust* Tiesa atzina, ka *WTL* ieguldījumu darbības [13], kas būtībā bija akciju un citu vērtspapīru iegāde un pārdošana ar mērķi palielināt medicīnisko pētījumu veicināšanai paredzētās dividendes un kapitāla ienesīgumu, nebija saimnieciskā darbība Sestās PVN direktīvas 4. panta 2. punkta (tagad – PVN direktīvas 9. panta 1. punkts) izpratnē. Tā kā *WTL* nevarēja iesaistīties tirdzniecībā, Tiesa uzskatīja, ka "neatkarīgi no tā, vai attiecīgās darbības ir līdzīgas ieguldījumu trasta vai pensiju fonda darbībām, ir jāsecina, ka trasts, kuram ir tāds stāvoklis, kādu aprakstīja iesniedzējtiesa [..], ir jāuzskata par tādu, kas darbību ierobežo ar ieguldījumu portfeļa pārvaldīšanu tādā pašā veidā kā privātais investors" [14]. Šī sprieduma 41. punktā Tiesa tādējādi nosprieda, ka saimnieciskās darbības jēdziens šī noteikuma izpratnē ir interpretējams kā tāds, kas *neietver* darbību, kura paredz pilnvarotās personas veiktu akciju un citu vērtspapīru pirkšanu un pārdošanu labdarības fonda aktīvu pārvaldīšanas laikā.

36. Turklāt no Tiesas 2004. gada 29. aprīļa sprieduma *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 60.–70. punkts), kurā bija atsauce uz spriedumu *Wellcome Trust*, izriet, ka akciju un citu apgrozāmu vērtspapīru vienkārša pārdošana, piemēram, līdzdalība ieguldījumu fondos, un peļņa no līdzekļu izvietošanas ieguldījumu fondos neietilpst PVN direktīvas piemērošanas jomā. Ir arī skaidrs, ka šādi darījumi nav uzskatāmi par saimniecisku darbību, ko veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē [15].

B. Direktīva 2008/8

37. 2019. gada 13. marta sprieduma *Srf konsulterna* (C-647/17, EU:C:2019:195) 28. un 29. punktā Tiesa norādīja, ka PVN direktīvas noteikumu, kas nosaka vietu, kur tiek uzskatīts, ka pakalpojumi tiek sniegti, mērķis ir, pirmkārt, izvairīties no jurisdikcijas konfliktiem, kas var izraisīt nodokļa dubultu uzlikšanu, un, otrkārt, izvairīties no situācijas, kad ar nodokli netiek aplikti pakalpojumi, kas citādi būtu apliekami ar nodokli [16].

38. Pirms Direktīvas 2008/8 2. panta stāšanās spēkā 2010. gada 1. janvārī (ar kuru tika grozīta PVN direktīvas V sadaļas 3. nodaļa) pakalpojumu sniegšanas vieta saskaņā ar tajā laikā spēkā esošās PVN direktīvas 43. pantu tika uzskatīta tostarp par *vietu, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta*. Kā Komisija norādījusi savos apsvērumos, šo noteikumu piemēroja neatkarīgi no pakalpojuma saņēmēja identitātes vai statusa.

12 Spriedums, 1995. gada 4. oktobris, *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304, 16. punkts). Nodokļa maksātājs darbojas kā "nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds", ja tas veic darījumus savas ar nodokli apliekamās darbības laikā (skat. spriedumu, 2006. gada 12. janvāris, *Optigen* u.c., C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 42. punkts). Nodokļa maksātājs, kas veic darījumu kā privātpersona, nerīkojas kā nodokļa maksātājs. Tādējādi darījums, ko nodokļa maksātājs veic kā privātpersona, nav apliekams ar PVN (skat. spriedumu, 1995. gada 4. oktobris, *Armbrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304, 17. un 18. punkts).

13 Tās šodien principā paliek nemainīgas.

14 Skat. sprieduma *Wellcome Trust* 36. punktu.

15 Skat. arī 2016. gada 15. septembra sprieduma *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687) 30. punktu, kurā Tiesa paziņoja, ka darbība, kas nav saimnieciskā darbība, neietilpst Sestās PVN direktīvas piemērošanas jomā.

16 Skat. arī spriedumu, 2009. gada 22. oktobris, *Swiss Re Germany Holding* (C-242/08, EU:C:2009:647, 32. punkts).

39. Pēc grozījumiem, kas ieviesti ar Direktīvas 2008/8 2. pantu, PVN direktīvas noteikumu, kas attiecas uz vietu, kur tiek uzskatīts, ka pakalpojums tiek sniegts, loģika ir tāda, ka pakalpojumi pēc iespējas jāapliek ar nodokli patēriņa vietā [17].

40. Pēc grozījumiem PVN direktīvas V sadaļas 3. nodaļā, kas ieviesti ar Direktīvas 2008/8 2. pantu, jo īpaši attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu, *WTL* bija jāmaksā PVN par summām, kuras tas samaksāja par to ieguldījumu pārvaldnieku sniegtajiem pakalpojumiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Eiropas Savienības, atbilstoši mehānismam, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājs pats aprēķina un nokārto maksājamo nodokļa summu, kas noteikts PVN direktīvas 196. pantā, pamatojoties uz to, ka šo pakalpojumu sniegšanas vieta bija Apvienotā Karaliste [18]. Šie noteikumi, saskaņā ar kuriem nodokļa maksātājs pats aprēķina un nokārto maksājamo nodokļa summu, īpaši ietver atsauci uz PVN direktīvas 44. pantu.

41. Pamatlietā *WTL* tagad prasa atmaksāt tā samaksātās summas. Savos apsvērumos Tiesai *WTL* apgalvo, ka Apvienotā Karaliste ir nepareizi transponējusi PVN direktīvas 44. pantu *VATA* 7.A pantā, jo, kamēr PVN direktīvas 44. pantā nepārprotami ir paredzēta skaidra statusa pārbaude, kas iezīmē robežu starp saimniecisku darbību un darbību, kas nav saimnieciska rakstura, *VATA* 7.A pantā ir veikta pavisam atšķirīga nodalīšana, proti, starp izmantošanu privātām vajadzībām un izmantošanu saimnieciskās darbības vajadzībām, kurai PVN direktīvā nav pamata.

42. *WTL* uzskata, ka vārdi "nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds" PVN direktīvas 44. pantā paredz, ka pakalpojumu saņēmējs izmanto šos pakalpojumus savas saimnieciskās darbības vajadzībām. Šajā ziņā *WTL* norāda uz faktu, ka spriedumā *Wellcome Trust* Tiesa secināja, ka, veicot *WTL* ieguldījumu darbības, tas nebija "nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē [19].

43. Sākumā var norādīt, ka *WTL* neapgalvo, ka uz to attiektos kāds no "īpašajiem noteikumiem", kas ir saistīts ar piegādes vietu PVN direktīvas 3. nodaļas 3. iedaļā un ietverts šīs direktīvas 46.–59.a pantā [20].

44. Tāpēc šajos secinājumos ir jāpievērš uzmanība pakalpojumu sniegšanas vietas definīcijām, kas ietvertas PVN direktīvas 43. pantā, un vispārējiem noteikumiem par pakalpojumu sniegšanas vietu, kas ietverti PVN direktīvas 44. un 45. pantā.

VII. Par pirmo jautājumu

45. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa lūdz Tiesu interpretēt PVN direktīvas 44. pantu attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu un būtībā noteikt, vai tāds nodokļa maksātājs kā *WTL*, kas galvenokārt veic uzņēmējdarbību, kura nav saimnieciskā darbība, ir jāuzskata par "nodokļa maksātāju, kas rīkojas kā tāds", ja tas šīs darbības veikšanai iegādājas pakalpojumus ārpus Eiropas Savienības.

17 Skat. Direktīvas 2008/8 3. apsvērumu, kurā noteikts, ka "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".

18 Jānorāda, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nekas neliecina par to, ka pamatlietā attiecīgo pakalpojumu patēriņa vieta būtu jebkur citur, nevis Apvienotajā Karalistē. Lai gan lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu tas nav norādīts, ir jāpieņem, ka *WTL* saimnieciskā darbība tiek veikta Apvienotajā Karalistē.

19 Skat. lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 19. punkta ii) apakšpunktu un *WTL* Tiesai iesniegto rakstveida apsvērumu 7. punktu.

20 Direktīvas 2008/8 6. apsvērumā ir noteikts, ka "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".

A. Lietas dalībnieku apsvērumi

46. *WTL* uzskata, ka frāze "nodokļa maksātājs, *kas rīkojas kā tāds*" nozīmē atšķirību starp nodokļa maksātājiem, kas veic saimniecisko darbību, un tādiem, kas veic darbību, kura nav saimnieciska rakstura. Līdz ar to PVN direktīvas 44. pants saskaņā ar tā skaidro formulējumu neattiecas uz *WTL*, ja tas iegādājas pakalpojumus tikai tādu darbību veikšanai, kuras nav saimnieciska rakstura, no piegādātājiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Eiropas Savienības.

47. *WTL* uzskata, ka PVN direktīvas 43. pants nemaina šo nostāju, jo šī norma kalpo tikai tam, lai precizētu, ka nodokļa maksātājam, kas veic gan saimniecisko darbību, gan darbību, kas nav saimnieciska rakstura, vienmēr ir nodokļa maksātāja statuss, proti, tajā netiek uzskatīts, ka saņēmējs rīkotos kā nodokļa maksātājs. *WTL* uzsver to, ka PVN direktīvas 43. pantā nav vārdu "rīkojas kā tāds". Līdz ar to PVN direktīvas 43. pants attiecas tikai uz statusu, un tajā nav statusa pārbaudes. Ņemot vērā to, ka vārdi "rīkojas kā tāds" ir ietverti PVN direktīvas 44. pantā, *WTL* apgalvo, ka Savienības likumdevējs šajā noteikumā ir ieviesis statusa pārbaudi. *WTL* arī apgalvo, ka saskaņā ar Īstenošanas regulas 18. un 55. pantu gadījumos, kad nodokļa maksātājs nerīkojas kā tāds un piegādātājiem nenorāda savu PVN numuru, šiem piegādātājiem ir likumdošanas tiesības iekasēt PVN jurisdikcijā, kurā tie veic savu uzņēmējdarbību. Tas palielina nodokļa dubultas uzlikšanas problēmu gadījumos, kad saņēmēja nodokļa maksātāja dalībvalsts nodokļu iestāde vēlas iekasēt nodokli attiecībā uz tām pašām piegādēm.

48. *WTL* arī uzskata, ka no Īstenošanas regulas 19. panta nevar secināt, ka PVN direktīvas 44. panta izpratnē *WTL* ir jāuzskata par "nodokļa maksātāju, kas rīkojas kā tāds", jo 19. pantā nav neviena noteikuma, kas paredzētu, ka privātu vajadzību izslēgšana būtu izsmeļoša un izslēdzoša atslēgas frāzes "rīkojas kā tāds" izpausme.

49. Turklāt *WTL* uzskata, ka jebkura PVN direktīvas 43. un 44. panta interpretācija, saskaņā ar kuru tas nonāktu atšķirīgā situācijā nekā privātais ieguldītājs, būtu grūti savienojama ar spriedumu *Wellcome Trust*. Tādējādi *WTL* nonāktu unikāli nepatīkamā situācijā, jo šāda interpretācija paredzētu, ka *WTL* ir pienākums pašam atskaitīties par PVN tā, it kā tas veiktu saimniecisko darbību, bet tam nav atļauts atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz to, ka savu darbību tas veic līdzīgi kā privātpersona. Nekas PVN direktīvā neliecina, ka būtu paredzēts šādi sodīt labdarības organizācijas.

50. Visi pārējie lietas dalībnieki, kas iestājās šajā tiesvedībā Tiesā, uzskata, ka PVN direktīvas 44. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tāds nodokļa maksātājs kā *WTL*, kas veic uzņēmējdarbību, kura nav saimnieciskā darbība, ir jāuzskata par "nodokļa maksātāju, kas rīkojas kā tāds", ja tas šīs darbības veikšanai iegādājas pakalpojumus ārpus Eiropas Savienības.

B. Vērtējums

51. Pirmais jautājums ir vērsts uz jēdziena "nodokļa maksātājs, *kas rīkojas kā tāds*" izmantošanu PVN direktīvas 44. pantā un uz to, vai īpašo vārdu "*rīkojas kā tāds*" – kuri parādās arī citos PVN direktīvas noteikumos – iekļaušana paredz to, ka *WTL* tiek izslēgts no šī noteikuma piemērošanas jomas un no prasības maksāt PVN par ieguldījumu pārvaldības pakalpojumiem, ko tam snieguši piegādātāji, kas reģistrēti ārpus Eiropas Savienības. Būtībā *WTL* apgalvo, ka PVN direktīvas 44. pants attiecas tikai uz nodokļa maksātājiem, kuri iegādājas pakalpojumus savām ar nodokli apliekamajām piegādēm, un ka šo noteikumu *nepiemēro*, ja tie saņem ieguldījumu pārvaldības pakalpojumus no personām, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Eiropas Savienības, savas uzņēmējdarbības, kas nav saimnieciskā darbība, veikšanai.

52. 2019. gada 13. marta sprieduma *Srf konsulterna* (C-647/17, EU:C:2019:195) 20. un 21. punktā Tiesa norādīja, ka PVN direktīvas 44. un 45. pantā ir ietverts vispārīgs noteikums vietas, kuru nodokļu mērķiem uzskata par pakalpojumu sniegšanas vietu, noteikšanai, savukārt šīs direktīvas 46.–59.a pantā ir ietverta virkne īpašu piesaistes noteikumu. Turklāt PVN direktīvas 44. un 45. pants nav primārs salīdzinājumā ar tās 46.–59.a pantu. Katrā situācijā ir jāpārbauda, vai konkrētā situācija atbilst kādam no šīs direktīvas 46.–59.a pantā minētajiem gadījumiem. Kritiski skatoties, Tiesa nosprieda – ja tas tā nav, tad situācija noteikti ietilpst šīs direktīvas 44. un 45. panta piemērošanas jomā.

53. Nav strīda par to, ka PVN direktīvas 46.–59.a pants nav piemērojams pamatlietā. Tāpēc no 2019. gada 13. marta sprieduma *Srf konsulterna* (C-647/17, EU:C:2019:195) izriet, ka attiecīgi ir jāpiemēro vai nu PVN direktīvas 44. pants, vai 45. pants. *WTL* tomēr apgalvo, ka nedz PVN direktīvas 44. pants, nedz šajā ziņā 45. pants nav piemērojams attiecībā uz konkrētajām piegādēm [21].

54. Es tam tomēr nevaru piekrist.

55. Kā jau norādīju iepriekš, PVN direktīvas 43.–45. panta pašreizējā versija tika ieviesta Direktīvā 2006/112 ar Direktīvas 2008/8 2. pantu. Ņemot vērā Eiropas Savienības tiesiskās kārtības vienotības un saskanības prasības, Direktīvās 2006/112 un 2008/8 izmantotajiem jēdzieniem vismaz principā vajadzētu būt tādai pašai nozīmei, ja vien Savienības likumdevējs īpašā likumdošanas kontekstā nav skaidri norādījis citu nodomu [22]. No tā izriet, ka jēdzieniem "nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā un 44. pantā, kā apgalvo *WTL*, vajadzētu būt tādai pašai nozīmei un iedarbībai.

56. Manuprāt, tomēr nevar piekrist šādai PVN direktīvas 44. panta interpretācijai, kas koncentrējas uz jēdzienu "rīkojas kā tāds" izolēti no apkārtējiem vārdiem [23]. Lai arī, kā es tikko norādīju, pastāv vispārējs pieņēmums, ka vārdiem un frāzēm, kas parādās dažādās vietās konkrētā direktīvā, parasti vajadzētu būt tādai pašai nozīmei, tas nevar notikt uz pamatnoteikumu, kas attiecas uz kontekstu, rēķina. Vārdi un frāzes noteikti iegūst krāsu un nozīmi no vārdiem, kas tos ieskauj, un it īpaši no konkrētā konteksta, kurā tie parādās. Tāpēc mans galvenais iemesls, kāpēc nepiekrītu *WTL* apgalvojumam, ir tas, ka tajā nav ņemts vērā īpašais konteksts, kurā vārdi rodas, un mērķis, kuru cenšas sasniegt noteikumi, kuru sastāvdaļa tie ir [24].

21 Īrija paziņoja, ka šāda pieeja būtu acīmredzami pretrunā juridiskās noteiktības mērķim, ko cenšas sasniegt ar PVN direktīvā paredzētajiem noteikumiem par piegādes vietu, un tā nebūtu saderīga ar prasību, ka uz piegādi jāattiecas vienam no šiem noteikumiem. Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka neviena no preču piegādes vietām nedod pamatu viedoklim, ka pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas neveic darījumu vienīgi kā privātpersona, bet gan kā saimnieciskās darbības veicējs (t.i., piemēram, kā *WTL*), var būt vieta, kur piegādātājs veic uzņēmējdarbību. Šī valdība uzskata, ka šādai nostājai nav pamata ne PVN direktīvas 43., 44. un 45. pantā, ne Īstenošanas regulas 19. pantā. Tā min, ka pats *WTL* nenorāda nedz uz PVN direktīvas, nedz uz Īstenošanas regulas, nedz arī ne uz vienas judikatūras noteikumu, kas pamatotu šādu secinājumu. *WTL* nostāja, ka PVN direktīvas 44. pantu nepiemēro pakalpojumiem, ko tas saņem, nozīmē, ka tad, kad *WTL* saņem pakalpojumus no citas dalībvalsts, ne tikai Apvienotā Karaliste nav piegādes vieta, bet arī šī cita dalībvalsts nav tāda. Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka šī neaplikšanas ar nodokli ietekme ir pretēja tam, ko paredzēts sasniegt ar piegādes vietas noteikumiem.

22 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2016. gada 31. maijs, *Reha Training* (C-117/15, EU:C:2016:379, 28.–34. punkts). PVN kontekstā skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687, 37. punkts). Skat. arī 2009. gada 22. oktobra sprieduma *Swiss Re Germany Holding* (C-242/08, EU:C:2009:647) 31. punktu, kurā Tiesa paziņoja, ka kopējās PVN sistēmas darbības un vienveidīgas interpretācijas nodrošināšanas nolūkā Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta piektajā ievilkumā un 13. panta B daļas a) punktā minētos jēdzienus "apdrošināšanas darījumi" un "pārapdrošināšana" nevar definēt atšķirīgi atkarībā no tā, vai tie tiek lietoti vienā vai otrā no abām minētajām tiesību normām. Tomēr jāuzsver, ka Tiesa šī sprieduma 32. punktā turklāt ir norādījusi, ka "faktiski Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta piektajā ievilkumā minēto pakalpojumu sniegšana ir Kopienu tiesību jēdziens, kas ir jāinterpretē vienveidīgi, *lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokli vai no neaplikšanas ar nodokli, kas var izrietēt no atšķirīgas interpretācijas*". Mans izcēlums. Prasība pēc vienveidīgas interpretācijas, manuprāt, nav mērķis pats par sevi, bet drīzāk to nosaka vispārīgais princips izvairīties no nodokļa dubultas uzlikšanas vai no neaplikšanas ar nodokli.

23 Jāmin, ka Komisija pati ir norādījusi uz jēdziena "rīkojas kā tāds" izmantošanu PVN direktīvas 44. pantā kā "neveiklu". Vēlētos norādīt, ka problēma nav tikai PVN direktīvas angļu valodas versijā. Tā pati problēma rodas, piemēram, franču valodā ("agissant en tant que tel"), itāļu valodā ("che agisce in quanto tale"), portugāļu valodā ("agindo nessa qualidade"), spāņu valodā ("que actúe como tal") un vācu valodā ("als solcher [..] erbringt/als solcher handelt").

24 Spriedums, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, 41. punkts). Šī sprieduma 50. punktā Tiesa norādīja, ka PVN direktīvas 44. pants ir noteikums, ar kuru noteikta vieta, kurā uzliek nodokli pakalpojumu sniegšanai, norādot nodokļa piesaistes vietu un tādējādi nodalot dalībvalstu kompetenci.

57. PVN direktīvas 44. pants ir daļa no jaunajiem noteikumiem par pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu, kuri tika ieviesti ar Direktīvu 2008/8, lai modernizētu un vienkāršotu šos noteikumus, un šī norma ir jālasa un jāinterpretē šajā konkrētajā kontekstā [25]. Es uzskatu, ka PVN direktīvas 44. pantu nevar lasīt atsevišķi un atdalīt no šīs direktīvas 43. panta satura.

58. Šajā ziņā ir svarīgi norādīt, ka PVN direktīvas 43. pantā ir ietverti divi īpaši noteikumi. Pirmkārt, tajā ir noteikts, ka nodokļa maksātājs ir nodokļa maksātājs attiecībā uz *visiem* viņam sniegtajiem pakalpojumiem (neatkarīgi no tā, vai tie *citādi* būtu ar nodokli apliekami pakalpojumi 2. panta 1. punkta izpratnē). Otrkārt, tajā ir noteikts, ka *juridiska persona, kura nav nodokļa maksātāja* un kura tiek identificēta PVN nolūkā (piemēram, *WTL*), ir juridiska persona, kas ir nodokļa maksātāja, bet *tikai* tāpēc, lai piemērotu noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietu, pat ja to par tādu neuzskata citiem nolūkiem [26]. Abos gadījumos 43. panta ietverto noteikumu piemērošanas joma ir ierobežota. Tie tiek izteikti nevis kā klauzulas par *visiem* mērķiem, bet gan vienkārši par noteikumiem, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas vietām. Manuprāt, ir jāņem vērā šāda veida noteikuma mākslīgais raksturs, proti, šajā gadījumā PVN direktīvas 43. panta 2. punkts patiesi ir ērta likumdošanas izstrādes metode, saskaņā ar kuru Savienības likumdevējs ir paredzējis, ka noteikumi par pakalpojumu sniegšanas vietām, kas attiecas uz parastajiem nodokļa maksātājiem, šajā gadījumā attiecas arī uz juridiskajām personām, kuras nav nodokļa maksātājas un kuras ir identificētas PVN nolūkā.

59. Tādējādi vispārējie noteikumi par pakalpojumu sniegšanas vietu "nodokļa maksātājam", kas īpaši noteikts PVN direktīvas 43. pantā, un "personai, kas nav nodokļa maksātāja" [27], ir ietverti attiecīgi šīs direktīvas 44. un 45. pantā. Manuprāt, nedrīkst ignorēt šīs PVN direktīvas 43. pantā ietvertās kritiskās definīcijas par to, kas ir "nodokļa maksātājs", tiktāl, cik attiecīgi tiek interpretēts šīs direktīvas 44. pants un netieši 45. pants, neatkarīgi no šo uzskatāmo klauzulu vajadzīgā mākslīguma.

60. Atsevišķu ar nodokli neapliekamo darbību un personu, kas nav nodokļa maksātājas, iekļaušana nodokļa maksātāja definīcijā un jēdziena "visi" izmantošana PVN direktīvas 43. pantā norāda uz Savienības likumdevēja nodomu ļoti plaši izteikt "galamērķa noteikuma" piemērošanas jomu, kas ietverts šīs direktīvas 44. pantā.

61. Direktīvas 2008/8 4. apsvērumā [28] ir sīkāk izskaidrota gan PVN direktīvas 43. panta, gan 44. panta piemērošanas joma un apstiprināts, ka noteikumiem par pakalpojumu sniegšanas vietu nodokļa maksātājiem "nebūtu jāattiecas uz pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs saņem izmantošanai savām vai savu darbinieku vajadzībām".

25 Skat. Direktīvas 2008/8 2. apsvērumu.

26 Turklāt PVN direktīvas 196. pantā ir apstiprināts, ka PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs vai *juridiska persona, kura nav nodokļa maksātāja, bet kura ir identificēta PVN nolūkā*, kam sniedz šīs direktīvas 44. pantā minētos pakalpojumus, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātājs, kurš neveic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī.

27 Šajā ziņā vēlos norādīt, ka PVN direktīvas 43. pantā nav tieši definēts jēdziens "persona, kas nav nodokļa maksātāja", lai piemērotu noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietu, kuri ietverti šīs direktīvas V sadaļas 3. nodaļā. Ņemot vērā nodokļa maksātāja plašās definīcijas šajā ziņā, kas ietvertas PVN direktīvas 43. pantā, persona, kas nav nodokļa maksātāja, būtībā tiek definēta netieši vai pēc noklusējuma, piemērojot noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietu un it īpaši šīs direktīvas 45. pantu.

28 Direktīvas 2008/8 5. apsvērumā ir precizēta PVN direktīvas 45. panta piemērošanas joma.

62. No tā izriet, ka visi pakalpojumi, kas sniegti nodokļa maksātājam, kā noteikts PVN direktīvas 43. pantā, izņemot tos pakalpojumus, kas saņemti privātām vajadzībām, tiek uzskatīti par sniegtiem vietā, kur pakalpojuma saņēmējs veic savu uzņēmējdarbību. Tāpēc es uzskatu, ka Komisija ir pareizi norādījusi, ka PVN direktīvas 43. panta 1. punkta galvenais mērķis ir nodrošināt, ka nodokļa maksātāji piegādes vietas noteikšanas vajadzībām ir jāaplūko šādā veidā *pat* attiecībā uz pakalpojumiem, ko izmanto darbībām vai darījumiem, kurus neuzskata par piegādēm, kas apliekamas ar nodokli, saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 1. punktu [29].

63. Šī interpretācija saskan arī ar Īstenošanas regulas 19. panta pirmo daļu, kurā paredzēts, ka, "piemērojot noteikumus attiecībā uz [PVN direktīvas] 44. un 45. pantā minēto pakalpojumu sniegšanas vietu, nodokļa maksātāju vai juridisku personu, kura nav nodokļa maksātāja, bet kuru uzskata par nodokļa maksātāju, kura saņem pakalpojumus tikai savām privātajām vajadzībām, tostarp sava personāla vajadzībām, uzskata par personu, kura nav nodokļa maksātāja". Lai arī PVN direktīvas noteikumus nevar interpretēt, atsaucoties uz nākamo Īstenošanas regulu, 19. panta noteikumi joprojām ir pārsteidzoši.

64. Turklāt, kā norādīts ģenerāladvokāta J. Mazaka [*J. Mazak*] secinājumu lietā *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (C-291/07, EU:C:2008:348) 41. punktā un ko Tiesa apstiprinājusi 2008. gada 6. novembra sprieduma *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (C-291/07, EU:C:2008:609) 31. punktā, šī pieeja atbilst noteikumu administrēšanas vienkāršības interesēm attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu. Šī interpretācija vēl vairāk veicina iekasēšanas vieglumu, kā arī nodokļa apiešanas novēršanu. Ja sniegto pakalpojumu klientam bija jābūt nodokļa maksātājam, kurš rīkojas kā tāds (saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu), vai ja pakalpojumi būtu jāizmanto viņa/viņas ar nodokli apliekamajiem darījumiem, daudzos gadījumos pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšana būtu daudz grūtāka gan uzņēmumiem, gan šajā ziņā – dalībvalstu nodokļu iestādēm [30].

65. Tāpēc es uzskatu, ka PVN direktīvas 44. pants, lasot to šīs direktīvas 43. panta un 4. apsvēruma un Īstenošanas direktīvas 19. panta gaismā, attiecas uz *visu pakalpojumu* sniegšanu nodokļa maksātājam, kā noteikts PVN direktīvas 43. pantā, ja vien šī persona tos nesaņem "savām vai sava personāla privātām vajadzībām" [31]. Jēdziena "rīkojas kā tāds" izmantošana PVN direktīvas 44. pantā kalpo tam, lai izslēgtu pakalpojumus, kas tiek sniegti nodokļa maksātājam, kā tas plaši definēts šīs direktīvas 43. pantā, "savām vai sava personāla privātām vajadzībām". Jēdzieni "rīkojas kā tāds" neizslēdz no PVN direktīvas 44. panta nodokļa maksātājus, kuri saņem pakalpojumus uzņēmējdarbības, kas nav saimnieciskā darbība, veikšanai.

29 Spānijas valdība apgalvo, ka PVN direktīvas 43. panta 1. punkts ir precizējošs noteikums, kura mērķis ir novērst neskaidrības par "nodokļa maksātāja" definīciju. Tomēr PVN direktīvas 43. panta 2. punktā nodokļa maksātāja statuss tiek attiecināts arī uz juridiskām personām, kuras nav nodokļa maksātājas, bet kurām ir PVN identifikācijas numurs un kurām var pieprasīt veikt PVN pašnovērtējumu, ja tās veic ieguldījumu. Pēc Spānijas valdības domām, PVN direktīvas 44. pantā ir izmantota frāze "rīkojas kā tāds", lai no tā piemērošanas jomas izslēgtu tos, kuri rīkojas kā privātpersonas. Līdz ar to Īstenošanas regulas 19. pantā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam, kurš saņem pakalpojumus vienīgi privātai izmantošanai, nav nodokļa maksātāja statusa. No tā izriet nepārprotamas sekas, ka citi nodokļa maksātāji (piemēram, *WTL*) arī turpmāk ir jāuzskata par tādiem. Īrija uzskata, ka PVN direktīvas 43. panta tiešā iedarbība un attiecīgi pareiza interpretācija ir tāda, ka neatkarīgi no pakalpojumu izmantošanas, ja tie tiek sniegti nodokļa maksātājiem, piegādes direktīvas noteikumi, kas paredzēti šīs direktīvas 44. pantā, attiecas uz *visiem* sniegtajiem pakalpojumiem.

30 Nevar ignorēt to, ka attiecīgajā tiesību normā (Sestās PVN direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts) *nebija* ietverts nodokļa maksātāja jēdziens "rīkojas kā tāds". Patiesi, Tiesa īpaši atsaucās uz šo faktu 2008. gada 6. novembra sprieduma *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (C-291/07, EU:C:2008:609) 29. punktā, un tas ievērojami vienkāršoja Tiesas uzdevumu šajā lietā. Tomēr galīgais Tiesas secinājums bija tāds, ka "persona, kas pērk konsultāciju pakalpojumus no citā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja un kas veic gan saimniecisku darbību, gan arī darbību, kas neietilpst šo direktīvu piemērošanas jomā, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju pat tad, ja minētais pirkums ir ticis izdarīts tikai saistībā ar pēdējo minēto darbību". Es neredzu iemeslu šajā gadījumā atkāpties no šī atzinuma, neraugoties uz Savienības likumdevēja nedaudz neveiksmīgo likumprojektu gan PVN direktīvas 43. pantā, gan 44. pantā.

31 Skat. arī Īstenošanas regulas 19. apsvērumu, kurā ir noteikts, ka "gadījumā, ja nodokļa maksātājam sniegtie pakalpojumi paredzēti nodokļa maksātāja, tostarp pircēja vai pakalpojumu saņēmēja personāla, privātām vajadzībām, nedrīkst uzskatīt, ka minētais nodokļa maksātājs rīkojas nodokļa maksātāja statusā".

66. Runājot par *WTL* argumentiem saistībā ar Īstenošanas regulas 18. un 19. pantu, kas apkopoti šo secinājumu 47. un 48. punktā, uzskatu, ka tie ir nepārliecinoši. Īstenošanas regulas 18. un 19. pants – kas tikai ļauj piegādātājam izdarīt noteiktus secinājumus no klienta izturēšanās [32], piemēram, no tā, vai klients norāda PVN identifikācijas numuru vai ne, – nevar, kā es jau esmu minējis, mainīt vai grozīt PVN direktīvas 43.–45. panta noteikumus [33]. Turklāt, ņemot vērā to, ka PVN direktīvas 44. un 45. pantā ir noteikta pakalpojumu sniegšanas vieta atkarībā no tā, vai tie tiek sniegti nodokļa maksātājam [34] vai personai, kas nav nodokļa maksātāja, es uzskatu, ka nodokļa dubultas uzlikšanas risks principā nepastāv [35]. Katrā ziņā nekas neliecina par to, ka pamatlietā aplūkotajiem pakalpojumiem faktiski būtu piemērojama nodokļa dubulta uzlikšana.

67. Neuzskatu, ka *WTL* ir pierādījis, ka tas būtu cietis no nevienlīdzīgas attieksmes vai ka būtu pārkāpts nodokļu neitralitātes princips, kas ir PVN sistēmas pamatā. *WTL* neatrodas salīdzināmā situācijā ar privātu investoru, jo ir skaidrs, ka attiecīgos pakalpojumus izmanto *uzņēmējdarbībai*, kas nav saimnieciskā darbība [36]. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru priekšnodoklis, kas attiecas uz izdevumiem, kuri nodokļa maksātājam radušies saistībā ar darbībām, kas nav saimnieciska rakstura, nevar radīt atskaitīšanas tiesības. Turklāt, ja nodokļa maksātājs vienlaikus veic saimniecisko darbību un darbību, kas nav saimnieciska rakstura, PVN atskaitīšana ir atļauta tikai tiktāl, cik šie izdevumi ir attiecināmi uz nodokļa maksātāja saimniecisko darbību [37].

68. Patiesi, Tiesa nesen 2019. gada 3. jūlija sprieduma *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559) 30. punktā atzina, ka "darbībai, kas ir ziedojumu, kā arī dotāciju ieguldīšana, un ar šo ieguldīšanas darbību saistītajām izmaksām attiecībā uz PVN ir jāpiemēro tāds pats režīms kā darbībai, kam nav saimnieciska rakstura un ko veido to iegūšana un iespējamās ar to saistītās izmaksas. Šāda finanšu ieguldīšanas darbība Kembridžas Universitātei, tāpat kā privātam ieguldītājam, ir ne tikai līdzeklis, kas ļauj radīt ienākumus no tādējādi iegūtiem ziedojumiem un dotācijām, bet arī darbība, kas ir tieši piesaistāma to saņemšanai, un tātad ir vienīgi šīs darbības, kas nav saimnieciskā darbība, tiešs turpinājums. Tādējādi priekšnodoklī samaksātais PVN, kas attiecas uz izdevumiem, kuri saistīti ar šo ieguldīšanu, arī nevar tikt atskaitīts".

69. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uzskatu, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 44. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja nodokļa maksātājs, kas veic darbību, kura nav saimnieciska rakstura un kura ietver akciju un citu vērtspapīru pirkšanu un pārdošanu labdarības trasta aktīvu pārvaldības ietvaros, iegādājas ieguldījumu pārvaldības pakalpojumus no personas ārpus Eiropas Savienības tikai šādu darbību vajadzībām, tas ir uzskatāms par "nodokļa maksātāju, kas rīkojas kā tāds" šīs direktīvas normas nolūkā.

32 Ja vien viņam vai viņai nav informācijas par pretējo.

33 Tāda pati argumentācija attiecas uz *WTL* apgalvojumu, ka tas nav norādījis PVN identifikācijas numuru saskaņā ar Īstenošanas regulas 55. pantu, jo tas nav "nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds". Īstenošanas regulas 55. pants ir jāinterpretē, arī ņemot vērā PVN direktīvas 44. pantu.

34 Kā noteikts PVN direktīvas 43. pantā.

35 Šajā ziņā Apvienotās Karalistes valdība atbildē uz Tiesas jautājumu norādīja, ka nodokļa dubultas uzlikšanas risks rodas no pretrunīgas piemērojamo noteikumu interpretācijas un ka vienīgais veids, kā pārvarēt šīs grūtības, ir noteikumu vienveidīga interpretācija. Spānijas valdība atbildē uz Tiesas jautājumu norādīja, ka PVN direktīvas 43. un 44. panta, Direktīvas 2008/8 4. apsvēruma un Īstenošanas regulas 19. panta kombinēta (un sistemātiska) interpretācija nodrošina, ka nav iespējama nodokļa dubulta uzlikšana. Īrija arī atbildē uz Tiesas jautājumu norādīja, ka gadījumā, ja klientam ir taisnība, pašnolemjot, vai saņemtie pakalpojumi ir iegūti tā ar nodokli apliekamo darbību veikšanai, tostarp gadījumos, kad saskaņā ar PVN direktīvas 43. pantu viņš tiek uzskatīts par nodokļa maksātāju, nodokļa dubultai uzlikšanai nevajadzētu rasties.

36 Komisija atbildē uz Tiesas jautājumu norādīja, ka "*WTL* nav fiziska persona, bet gan uzņēmums, kas ir izvēlējies reģistrēties kā PVN maksātājs. Pret to izturas tāpat kā pret jebkuru citu nodokļa maksātāju (vai patiesi kā pret jebkuru juridisko personu, kura nav nodokļa maksātāja un kura ir identificēta PVN nolūkā). Proti, uz to attiecas piegādes vietas noteikumi, ko piemēro darījumiem starp uzņēmumiem. Noteikumus, kas piemērojami darījumiem starp uzņēmumiem un patērētājiem, piemēro tikai tiem pakalpojumiem, kurus saņem nodokļa maksātājs, bet kurus izmanto tā personāla (vai nodokļa maksātāja, kas ir fiziska persona) privātam patēriņam. Attiecīgie pakalpojumi, ko saņēmis [*WTL*], nav paredzēti privātpersonas privātam patēriņam. Tas pilnībā atbilst vienlīdzīgas attieksmes principam, proti, ka pēdējie noteikumi attiecas tikai uz privātpersonu patēriņu".

37 Skat. spriedumu, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 30. un 31. punkts). Skat. arī spriedumus, 2009. gada 12. februāris, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 36. un 37. punkts), un 2016. gada 15. septembris, *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687).

VIII. Par otro jautājumu

70. Ņemot vērā uz pirmo prejudiciālo jautājumu sniegto atbildi, uzskatu, ka uz otro jautājumu nav jāatbild. Turklāt, ņemot vērā to, ka nav strīda par to, ka *WTL* ir nodokļa maksātājs, es neuzskatu un arī neviena no šajā tiesvedībā iesaistītajām pusēm nav apgalvojusi, ka PVN direktīvas 45. pants, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas vietu personai, kas nav nodokļa maksātāja, attiektos uz *WTL*.

IX. Secinājumi

71. Attiecīgi ierosinu uz *Upper Tribunal* (*Tax and Chancery Chamber*) (Apvienotā Karaliste) uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu, 44. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja nodokļa maksātājs, kas veic darbību, kura nav saimnieciskā darbība un kuru veido akciju un citu vērtspapīru pirkšana un pārdošana labdarības trasta aktīvu pārvaldības ietvaros, iegādājas ieguldījumu pārvaldības pakalpojumus no personas ārpus Eiropas Savienības tikai šādu darbību vajadzībām, tas ir uzskatāms par "nodokļa maksātāju, kas rīkojas kā tāds" šīs direktīvas tiesību normas nolūkā.