

**Byla C-459/19**

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį**

**Gavimo data:**

2019 m. birželio 17 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Jungtinė Karalystė)

**Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2019 m. birželio 13 d.

**Apeliantas:**

*Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* (Jungtinės Karalystės mokesčių ir muitų administratorius)

**Kita apeliacinio proceso šalis:**

*Wellcome Trust Ltd*

---

**Pagrindinės bylos dalykas**

Nacionalinio teismo nagrinėjama byla susijusi su ne Sąjungos paslaugų teikėjų *Wellcome Trust Ltd* teiktų investicijų valdymo paslaugų teikimo vieta PVM mokėjimo tikslais.

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Direktyvos 2006/112 44 ir 45 straipsnių išaiškinimas, SESV 267 straipsnis

**Prejudiciniai klausimai**

1. Ar Direktyvos 2006/112 44 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad, kai apmokestinamasis asmuo, vykdamas neekonominę veiklą, kuri apima akcijų ir kitų vertybinių popierių pirkimą ir pardavimą valdant labdaros fondo turta, išimtinai tokiai veiklai vykdyti iš ne Bendrijoje esančio asmens įsigyja investicijų valdymo paslaugų, jis yra laikomas „apmokestinamuoju asmeniu, veikiančiu kaip toks“?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, o Direktyvos 46–49 straipsniai netaikomi, ar paslaugų teikimui taikomas Direktyvos 45 straipsnis, ar netaikomas nei 44 straipsnis, nei 45 straipsnis?

### **Nurodytos Europos Sąjungos teisės nuostatos**

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – Direktyva), visų pirma jos 2, 9, 43–45, 135, 169, 196 ir 262 straipsniai

2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, 2008, p. 11), visų pirma jos 3–7 konstatuojamosios dalys

2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1; toliau – Įgyvendinimo reglamentas), visų pirma jo 2–5, 18 bei 19 konstatuojamosios dalys ir 17–19 bei 55 straipsniai

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23–62; toliau – Šeštoji direktyva) 2, 9 ir 17 straipsniai

2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23)

2003 m. gruodžio 23 d. Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 77/388/EB nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta, COM(2003) 0822 *final*

Europos Sąjungos Tarybos tarpinstitucinė byla 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78)

Europos Sąjungos Tarybos tarpinstitucinė byla 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116)

2006 m. kovo 16 d. Europos Sąjungos Tarybos iš dalies pakeistas pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 77/388/EB nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta, ir Reglamento (EB) Nr. 1798/2003 nuostatos, susijusios su informacijos mainais, ST 7512 2006 INIT (FISC 42)

1996 m. birželio 20 d. Sprendimas *Wellcome Trust*, C-155/94, EU:C:1996:243

2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, EU:C:2008:609 (toliau – Sprendimas *TRR*)

Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:340

2014 m. spalio 16 d. Sprendimas *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298

2019 m. kovo 13 d. Sprendimas *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195

Generalinės advokatės V. Trstenjak išvada byloje *RCI Europe*, C-37/08, EU:C:2009:226

### **Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos**

*Value Added Tax Act 1994* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 7A straipsnis

### **Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas**

- 1 Nacionalinio teismo nagrinėjama byla susijusi su ne Sąjungos paslaugų teikėju *Wellcome Trust Ltd* (toliau – WTL) teiktų investicijų valdymo paslaugų (toliau – paslaugos) teikimo vieta. Neginčijama, kad i) WTL yra apmokestinamasis asmuo pagal Direktyvos 2 ir 9 straipsnius; ii) paslaugomis ji naudojosi savo verslo veiklai vykdyti, o ne privatiems tikslams; iii) ji nenaudojo paslaugų apmokestinamajam paslaugų teikimui, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2 straipsnio 1 dalį. Taigi pagrindinis klausimas – ar tokiais aplinkybėmis galima teigti, kad WTL yra „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 44 straipsnį.
- 2 WTL yra vienintelė labdaros fondo *Wellcome Trust*, kuris teikia subsidijas medicinos tyrimams, patikėtinė. Ji gauna pajamų iš investicijų, taip pat iš įvairios veiklos, įskaitant prekybą, maitinimo paslaugas ir nekilnojamojo turto nuomą; dėl šios veiklos ji yra įregistruota PVM mokėtoja. WTL investicines pajamas daugiausia gauna iš užsienio investicijų; dėl jų WTL naudojasi investicijų valdytojų ir Europos Sąjungoje, ir už jos ribų paslaugomis. Investicinės pajamos yra pagrindinis WTL teikiamų subsidijų finansavimo šaltinis.
- 3 WTL iš ne Sąjungos tiekėjų paslaugas pirko išimtinai savo neekonominei verslo veiklai vykdyti. Nė vienam iš paslaugų teikėjų, iš kurių buvo įsigytos tos paslaugos, ji nepateikė savo PVM mokėtojo kodo. Neginčijama, kad WTL yra apmokestinamasis asmuo pagal Direktyvos 2 ir 9 straipsnius, ir kad jos neekonominė veikla vis dėlto yra ne privati, o verslo veikla.
- 4 Nuo 2010 m. WTL, remdamasi tuo, kad paslaugų teikimo vieta buvo Jungtinė Karalystė, PVM už paslaugas deklaravo pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Nuo 2016 m. balandžio mėn. iki 2017 m. birželio mėn. WTL pateikė reikalavimus pagal 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 80 straipsnį ir

nurodė, kad ji deklaravo per didelį pardavimo mokestį dėl paslaugų, nes, priėmus Sprendimą *Wellcome Trust*, WTL, vykdydama investavimo veiklą, kuri iš esmės nesiskiria nuo veiklos, kurią tame sprendime vertino Teisingumo Teismas, yra apmokestinamasis asmuo pagal Direktyvos 2 ir 9 straipsnius, tačiau nėra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 44 straipsnį.

- 5 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė) (toliau – FTT) konstatavo, kad paslaugoms 44 straipsnis netaikomas, nes dėl žodžių junginio „veikiantis kaip toks“ WTL faktiškai nepriskiriama jo taikymo sričiai; nebūtina, kad paslaugų teikimui (kuriam netaikomos konkrečios taisyklės) būtų taikomas arba 44 straipsnis, arba 45 straipsnis; dėl to neatsiranda teisinis netikrumas, 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.
- 6 FTT taip pat pripažino, kad 44 straipsnio įgyvendinimas Jungtinėje Karalystėje, pagal kurį paslaugų teikimo vieta laikoma Jungtinė Karalystė, nes WTL yra apmokestinamasis asmuo, kuris veikia kaip įmonė, neatitinka 44 straipsnio ir dėl jo turi būti pateiktas atitinkamas aiškinimas.
- 7 2018 m. spalio 10 d. *Her Majesty's Revenue and Customs* (mokesčių ir muitų administratorius, Jungtinė Karalystė, toliau – HRMC) pateikė apeliacinį skundą *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių ir lordo kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė); šis teismas sustabdė bylos nagrinėjimą, kad pateiktų prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

### **Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai**

- 8 WTL teigia, kad:
  - i. Direktyvos 44 straipsnyje numatytas reikalavimas susijęs su paslaugų gavėjo veikimo pobūdžiu gaunant paslaugas.
  - ii. Teisingumo Teismas Sprendime *Wellcome Trust* konstatavo, kad WTL, vykdydama investavimo veiklą, nėra „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“, kaip tai suprantama pagal dabartinį Direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.
  - iii. Nesant aiškios nuostatos, kurioje būtų nustatyta kitaip, Direktyvos 44 straipsnyje nurodytas žodžių junginys „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“ turi turėti tokį patį poveikį ir prasmę, kaip ir pagal Direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.
  - iv. Pagal WTL siūlomą 44 straipsnio aiškinimą atsižvelgiama į teisės akto kontekstą ir tikslus užtikrinant nuoseklumą ir paprastumą.

- v. Sąjungos teisės aktų leidėjas 44 straipsnyje sąmoningai nurodė žodžių junginį „veikiantis kaip toks“.
- vi. Pagal Įgyvendinimo reglamento 55 straipsnį iš WTL, kai ji „veikia kaip“ apmokestinamasis asmuo, reikalaujama paslaugų teikėjams nurodyti savo PVM mokėtojo kodą. WTL paslaugų teikėjams nenurodo savo PVM mokėtojo kodo, nes gaudama paslaugas ji neveikia kaip apmokestinamasis asmuo.
- vii. Sprendime *TRR* Teisingumo Teismas pabrėžė žodžių junginio „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“ reikšmę Šeštojoje direktyvoje, o sprendimą nagrinėjamoje byloje priėmė remdamasis tuo, kad tos direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte šio žodžių junginio nėra.
- viii. Vadovaujantis Direktyvos 44 straipsniu galima teigti, kad tam, jog būtų taikomas šis straipsnis, turi būti įvykdyta sąlyga, pagal kurią paslaugų gavėjas šias paslaugas turi naudoti savo ekonominei veiklai.
- ix. Jei WTL būtų vertinama kitaip, nei a) kita labdaros organizacija, kuri perka lygiai tokias pačias paslaugas, tačiau nėra įregistruota PVM mokėtoja, nes nevykdo jokios šalutinės apmokestinamosios veiklos; ir (arba) b) asmuo, kuris atitinkamas paslaugas naudoja savo privatiems poreikiams tenkinti (nepriklausomai nuo to, ar jis įregistruotas PVM mokėtoju), būtų pažeidžiamas vienodo požiūrio principas.
- x. Nė vienas iš ankstesnių teiginių neprieštarauja Direktyvos 43 straipsniui, o pagal tą straipsnį WTL turi apmokestinamojo asmens statusą.
- xi. 43 straipsnio negalima suprasti taip, kad pagal jį taikant 44 straipsnį laikoma, kad gavėjas „veikia kaip“ apmokestinamasis asmuo dėl kelių priežasčių:
- Įgyvendinimo reglamento 17–19 ir 55 straipsniuose patvirtinama, kad Direktyvos 43 straipsnis yra susijęs su „statusu“, o 44 straipsnis – su „veikimo pobūdžiu“;
  - 43 straipsnyje neišskiriamos skirtingos neekonominės veiklos rūšys (privati ar verslo veikla);
  - pagal pasiūlymą dėl 43 straipsnio paslaugų teikimas privatiems poreikiams tenkinti aiškiai nepateko į 43 straipsnio taikymo sritį. Tai, kad ši išimtis vėliau buvo panaikinta, patvirtina, kad i) 43 straipsnis apima paslaugų teikimą privatiems poreikiams tenkinti; ii) Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas nusprendė asmenį laikyti apmokestinamuoju asmeniu nepriklausomai nuo to, ar kartu su savo ekonomine veikla jis vykdo privačią veiklą.

- d) Pagal WTL ir FTT pateiktą atitinkamų teisės aktų analizę nėra pavojaus, kad paslaugų teikimas ES viduje bus neapmokestintas;
- e) dėl HMRC siūlomo 43 ir 44 straipsnių aiškinimo WTL atsidurtų keblioje padėtyje. Jei jos akcijų sandorių sudarymo veikla būtų ekonominė, ji turėtų savarankiškai deklaruoti PVM už paslaugų įsigijimą iš ES nepriklausančių valstybių, tačiau dėl to pagal Direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punktą ir 169 straipsnį ji turėtų teisę atskaityti visą tokį mokėtiną pirkimo PVM, nes šalys, su kuriomis ji sudaro akcijų sandorius, yra įsikūrusios už ES ribų. Jei WTL paslaugas įsigytų privatiems poreikiams tenkinti, jai nebūtų taikomas įpareigojimas savarankiškai deklaruoti PVM už paslaugų iš ne Europos Sąjungoje esančių paslaugų teikėjų įsigijimą, todėl nekiltų klausimas dėl PVM atskaitos. Tačiau teigiama, kad WTL turi savarankiškai deklaruoti PVM, tarsi ji užsiimtų ekonomine veikla, tačiau jai neleidžiama atskaityti pirkimo mokesčio remiantis tuo, kad ji vykdo veiklą, lygiavertę privataus asmens vykdomai veiklai.
- xii. HMRC netinkamai remiasi Direktyvos 2008/8 ir Įgyvendinimo reglamento konstatuojamosiomis dalimis savo siūlomam Direktyvos 43–45 straipsnių išaiškinimui pagrįsti. Iš *travaux préparatoires* matyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas svarstė, kokios sąlygos pagal 44 straipsnį turi būti įvykdytos, kad paslaugų teikimo vieta būtų ten, kur yra klientas. Sąjungos teisės aktų leidėjas nusprendė, kad 44 straipsnyje numatyta esminė sąlyga turėtų būti „veikiantis kaip toks“, kad taisyklės dėl paslaugų teikimo vietos būtų suderintos su taisyklėmis, kurios taikomos prekių įsigijimui Bendrijoje.
- 9 HMRC teigia, kad:
- i. šalys sutaria, kad WTL yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2 ir 9 straipsnius. Nors WTL nėra apmokestinamasis asmuo, „veikiantis kaip toks“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, gaudama paslaugas ji vykdo verslo veiklą. Įgyvendinimo reglamento 19 straipsnyje aiškiai atskiriama privati ir verslo veikla.
- ii. Dėl dviejų priešasčių paslaugų teikimo vieta turi būti nustatoma pagal Direktyvos 44 straipsnį. Pirma, 44 straipsnio aiškinimas taip, kad šis straipsnis taikomas paslaugų teikimui WTL, yra vienintelis aiškinimas, atitinkantis paslaugų teikimo vietos taisyklių tikslus. Antra, toks aiškinimas atitinka Direktyvos, Tarybos direktyvos 2008/9 ir Įgyvendinimo reglamento konstatuojamąsias dalis ir susijusias nuostatas.
- iii. Požiūris, pagal kurį paslaugų teikimo vieta turėtų būti ten, kur įsisteigusi WTL, patvirtinamas vadovaujantis bendroju principu, kad paslaugų teikimo vieta yra naudojimosi vieta, ir kad PVM iš principo reikia mokėti tai valstybei, kurioje naudojama paslauga (žr. išvados byloje *Welmory* 22–30 punktus).



- iv. Pagrindinis taisyklių tikslas – užtikrinant teisinį tikrumą jose turėtų būti nustatyta paslaugų teikimo vieta siekiant išvengti neapmokestinimo bei dvigubo apmokestinimo ir nustatyti bet kokios valstybės teisę apmokestinti PVM už teikiamas paslaugas (žr. Sprendimo *Welmory* 39–46 bei 54–56 punktus, Sprendimo *Srf konsulterna* 28–29 punktus ir išvados byloje *RCI Europe* 48–50 punktus). WTL mano, kad netaikomos nė vienos paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklės, o tai visiškai prieštarauja pagrindiniam teisinio tikrumo tikslui (žr. Sprendimo *Srf konsulterna* 21 punktą).
- v. Pagal Įgyvendinimo reglamento 18 straipsnį „tais atvejais, kai paslaugų teikėjas neturi kitos informacijos“, klientą, kuris nenurodė identifikacinio numerio, jam leidžiama laikyti apmokestinamuoju asmeniu, tačiau trūksta aiškumo tais atvejais, kai paslaugos teikėjas žino, kad WTL yra apmokestinamasis asmuo, kuris nenurodė identifikacinio numerio.
- vi. Dėl susijusių konstatuojamųjų dalių ir nuostatų pažymėtina:
- a) Direktyvos 43 straipsnyje nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuris taip pat vykdo veiklą, kuri nėra apmokestinamasis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas pagal 2 straipsnio 1 dalį, yra apmokestinamasis asmuo visų jam suteiktų paslaugų atžvilgiu. Šiuo straipsniu neišplečiama 45 straipsnyje numatyta kategorija, nes pastarasis straipsnis susijęs tik su neapmokestinamaisiais asmenimis. 43 straipsnio paskirtis gali būti tik išplėsti 44 straipsnį arba bent jau patikslinti, kad apmokestinamieji asmenys, kurie patenka į 43 straipsnio taikymo sritį, gaudami teikiamas paslaugas taip pat turi būti laikomi patenkančiais į 44 straipsnio taikymo sritį.
  - b) Direktyvos 44 straipsnyje žodžių junginys „veikiantis kaip toks“ vartojamas tik siekiant į šio straipsnio taikymo sritį neįtraukti privačiai veikiančių asmenų. Įgyvendinimo reglamento 19 straipsnyje nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuris gauna paslaugas išimtinai savo privatiems poreikiams tenkinti, laikomas neapmokestinamuoju asmeniu. Tai aiškiai rodo, kad kiti apmokestinamieji asmenys (pavyzdžiui, WTL) vis tiek laikomi apmokestinamaisiais asmenimis.
  - c) Kaip ir pagal 43 straipsnį, tai, kad asmuo laikomas apmokestinamuoju asmeniu, privalo reikšti tai, kad jis laikomas apmokestinamuoju asmeniu, veikiančiu kaip toks, kaip tai suprantama pagal 44 straipsnį. Taisyklėse numatytos tik šios pasirinkimo galimybės: klientas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis asmuo. Iš to darytina išvada, kad, kadangi WTL nėra neapmokestinamasis asmuo, ji privalo būti apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks.
  - d) Direktyvos 2008/08 konstatuojamosiose dalyse buvo aiškiai nurodyta, kad i) pagal bendrą taisyklę dėl paslaugų teikimo jos turėtų būti

nustatomos pagal vietą, kur įsisteigęs paslaugos gavėjas; ii) apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo ir neapmokestinamąją veiklą, turėtų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kai jie yra paslaugas gaunantys klientai; iii) tik tuo atveju, kai paslaugos teikiamos neapmokestinamiesiems asmenims, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur įsisteigęs paslaugų teikėjas.

- e) Atsižvelgiant į Direktyvos atitinkamai 262 ir 196 straipsniuose nustatytus įpareigojimus paslaugų teikėjams ir apmokestinamiesiems asmenims, Įgyvendinimo reglamento 55 straipsnį reikia taikyti atsižvelgiant į Direktyvos 44 straipsnyje įtvirtintą požiūrį. WTL turėtų atitinkamai pateikti savo identifikacinį numerį, kai paslaugų teikėjas yra kitoje valstybėje narėje.
- f) Tiekėjas negali daryti prielaidos, kad pagal Įgyvendinimo reglamento 18 straipsnį, jei WTL nepateikė savo identifikacinio numerio, turi būti taikomas Direktyvos 45 straipsnis, kai paslaugos teikėjas turi priešingos informacijos ir todėl vis tiek turės turėti galimybę nustatyti paslaugos teikimo vietą, kaip ir valstybės narės institucijos. Neapmokestinimo rizika kyla, jei taisyklėse kiekvienu atveju nenustatyta paslaugų teikimo vieta.
- vii. Iš *travaux préparatoires* negalima spręsti, kad į Direktyvos 44 straipsnio taikymo sritį patenka tik paslaugos, kurias gavo asmenys, veikiantys kaip apmokestinamieji asmenys pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.
- viii. WTL negali pagrįstai skųstis nevienodu požiūriu – ji negali reikalauti atskaityti mokesčio, nes ji nenaudojo paslaugų apmokestinamajam paslaugų teikimui.

#### **Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas**

- 10 Nėra Jungtinės Karalystės teismų ar Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kurioje būtų sprendžiama dėl Direktyvos 44 straipsnyje nurodyto žodžių junginio „veikiantis kaip toks“ reikšmės, o tai yra pagrindinis bylos klausimas. Todėl reikia, kad Teisingumo Teismas priimtų prejudicinį sprendimą, kad *Upper Tribunal* (Aukštesnysis Teismas) galėtų išnagrinėti bylą.