

Lieta C-459/19

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2019. gada 17. jūnijs

Iesniedzējtiesa:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 13. jūnijs

Prasītājs:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Atbildētājs:

Wellcome Trust Ltd.

Pamatlietas procesa priekšmets

Jautājums valsts tiesā ir saistīts ar pakalpojumu sniegšanas vietu PVN vajadzībām gadījumos, kad pakalpojuma sniedzējs, kas atrodas ārpus Savienības, sniedzis *Wellcome Trust Ltd* ieguldījumu pārvaldības pakalpojumus.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Direktīvas 2006/112 44. un 45. panta un LESD 267. panta interpretācija.

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Direktīvas 2006/112 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 noliedzīga un Direktīvas 46. līdz 49. pants nav piemērojams – vai pakalpojuma sniegšanai ir piemērojams Direktīvas 45. pants, vai arī pakalpojuma sniegšanai nav piemērojams ne 44., ne 45. pants?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva”), it īpaši tās 2., 9., 43.–45., 135., 169., 196. un 262. pants.

Padomes Direktīva 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko groza Direktīvu 2006/112 attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV 2008, L 44, 11. lpp.), it īpaši tās 3.–7. apsvērumus.

Padomes Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2011, L 77, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Īstenošanas regula”), it īpaši tās 2.–5., 18. un 19. apsvērumus un 17.–19. un 55. pants.

Padomes Sestā Direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā Direktīva”), 2., 9. un 17. pants.

Padomes Direktīva 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV 2008, L 44, 23. lpp.)

COM/2003/0822, galīgā redakcija (2003. gada 23. decembris), “Priekšlikums Padomes Direktīvai, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu”.

Eiropas Savienības Padomes starpiestāžu lieta 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78).

Eiropas Savienības Padomes starpiestāžu lieta 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116).

Eiropas Savienības Padome, 2006. gada 16. marts, “Grozīts priekšlikums Padomes Direktīvai, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu un Regulu (EK) Nr. 1798/2003 attiecībā uz informācijas apmaiņu”, ST 7512 2006 INIT (FISC 42).

Spriedums, 1996. gada 20. jūnijs, *Wellcome Trust*, C-155/94, EU:C:1996:243.

Spriedums, 2008. gada 6. novembris, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, EU:C:2008:609 (turpmāk tekstā – “spriedums lietā TRR”).

Ģenerālvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumi lietā *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:340.

Spriedums, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298.

Spriedums, 2019. gada 13. marts, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195.

Ģenerālvokātes V. Trstenjakas [*V. Trstenjak*] secinājumi lietā *RCI Europe*, C-37/08, EU:C:2009:226.

Atbilstošās valsts tiesību normas

1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma 7A nodaļa.

Īss pamatlītas faktisko apstākļu un procesa izklāsts

- 1 Jautājums valsts tiesā attiecas uz vietu, kur ieguldījumu pārvaldības pakalpojumus (turpmāk tekstā – “pakalpojumi”), ko saņēmis *Wellcome Trust Ltd* (turpmāk tekstā – “WTL”), sniedz pakalpojuma sniedzēji, kas neatrodas Savienībā. Puses piekrīt, ka i) WTL ir nodokļa maksātājs saskaņā ar Direktīvas 2. un 9. pantu; ii) tas izmantoja pakalpojumus uzņēmējdarbības veikšanai, nevis privātiem mērķiem; un iii) tas neizmantoja pakalpojumus ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar Direktīvas 2. panta 1. punktu. Tāpēc galvenais jautājums ir par to, vai šādos apstākļos var uzskatīt, ka WTL ir “nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds” saskaņā ar Direktīvas 44. pantu.
- 2 WTL ir vienīgais pilnvarotais labdarības trustā *Wellcome Trust*, kas piešķir stipendijas medicīnas pētniecībai. Tas saņem ienākumus no ieguldījumiem un veic arī vairākas nelielas saimnieciskās darbības, tostarp pārdošanu, ēdināšanu un īpašumu nomu, par kurām tas ir reģistrēts kā PVN maksātājs. Ienākumi no ieguldījumiem galvenokārt tiek iegūti no ārvalstu ieguldījumiem, attiecībā uz kuriem WTL saņem pakalpojumus no ieguldījumu pārvaldītājiem gan Savienībā, gan ārpus tās. Ienākumi no ieguldījumiem ir finansējuma avots lielākajai daļai stipendiju, kuras WTL piešķir.
- 3 WTL iegādājās pakalpojumus no trešo valstu pakalpojumu sniedzējiem tikai uzņēmējdarbības, kas nav saimnieciskā darbība, nolūkā. Tas nenorādīja savu PVN maksātāja numuru nevienam no pakalpojuma sniedzējiem, no kuriem šie pakalpojumi tika pirkti. Puses piekrīt, ka WTL ir nodokļa maksātājs saskaņā ar Direktīvas 2. un 9. pantu un ka tā darbība, kas nav saimnieciskā darbība, tomēr ir uzņēmējdarbība, nevis privāta darbība.

- 4 Sākot ar 2010. gadu, *WTL* iesniedza PVN atskaites par pakalpojumiem saskaņā ar apgrieztās maksāšanas kārtību, pamatojoties uz to, ka pakalpojumu sniegšanas vieta bija Apvienotā Karaliste. No 2016. gada aprīļa līdz 2017. gada jūnijam *WTL* iesniedza prasības saskaņā ar 1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma 80. sadaļu; tas apgalvoja, ka ir pārrēķinājies attiecībā uz priekšnodokli saistībā ar pakalpojumiem, pamatojoties uz to, ka, ievērojot spriedumu lietā *Wellcome Trust*, *WTL* ir nodokļa maksātājs atbilstoši Direktīvas 2. un 9. pantam, bet nav nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds, saskaņā ar Direktīvas 44. pantu, ja tas nodarbojas ar ieguldījumu darbībām, kuras savā būtībā neatšķiras no tām, kādas apskatīja Tiesa minētajā spriedumā.
- 5 *The First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)] (Apvienotā Karaliste) (turpmāk tekstā – “*FTT*”) nolēma, ka pakalpojumiem nav piemērojams 44. pants, jo frāze “kas rīkojas kā tāds” faktiski izslēdza *WTL* no tā piemērošanas jomas; nebija nepieciešams, lai pakalpojumu sniegšanai (kam nebija piemērojami konkrētie noteikumi) būtu piemērojams 44. vai 45. pants; tas nerādīja juridisko nenoteiktību, jo Īstenošanas regulas 18. pants nozīmēja, ka pakalpojuma sniedzējs varētu paļauties uz to, vai klients ir norādījis savu PVN maksātāja numuru, lai noteiktu, vai tam būtu jāpiemēro PVN attiecībā uz sniegtajiem pakalpojumiem.
- 6 *FTT* arī secināja, ka, nosakot Apvienoto Karalisti kā pakalpojuma sniegšanas vietu, pamatojoties uz to, ka *WTL* bija nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā uzņēmums, Apvienotā Karaliste bija ieviesusi 44. pantu neatbilstoši tā prasībām un tai bija jānodrošina atbilstīga interpretācija.
- 7 2018. gada 10. oktobrī *Her Majesty's Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests; turpmāk tekstā – “*HMRC*”) iesniedza apelācijas sūdzību *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [(Administratīvā virstiesā (Nodevu un kanclera kompetences lietu palāta)] (Apvienotā Karaliste) (turpmāk – “*Upper Tribunal*”), kas ir apturējusi tiesvedību, lai iesniegtu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

Pamatlietas dalībnieku galvenie argumenti

- 8 *WTL* apgalvo, ka:
- i) Direktīvas 44. pantā ietvertā prasība attiecas uz statusu, kādā persona saņem pakalpojumus;
 - ii) spriedumā lietā *Wellcome Trust* Tiesa nolēma, ka *WTL* nav “nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds” tad, ja tas veic ieguldījumu darbības Direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē;
 - iii) Direktīvas 44. panta frāzei “nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds” jāpiešķir tāda pati ietekme un nozīme, kāda ir šai pašai frāzei Direktīvas 2. panta 1. punktā, ņemot vērā to, ka nepastāv skaidri noteikta pretēja norma;

- iv) *WTL* veiktais 44. panta skaidrojums ļauj piešķirt ietekmi tiesību akta kontekstam un mērķim, nodrošinot konsekveni un vienkāršību;
- v) frāzi “kas rīkojas kā tāds” Savienības likumdevējs 44. pantā iekļāva ar nodomu;
- vi) Īstenošanas regulas 55. pantā ir noteikta prasība *WTL* sniegt PVN maksātāja numuru pakalpojumu sniedzējiem, kad tas “rīkojas kā” nodokļa maksātājs; *WTL* nav norādījis pakalpojuma sniedzējiem savu PVN maksātāja numuru, jo, pakalpojumus saņemot, tas nav “rīkojies kā” nodokļa maksātājs;
- vii) ppriedumā lietā *TRR* Tiesa uzsvēra Sestajā Direktīvā iekļautās frāzes “nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds” nozīmīgumu un izskatāmajā lietā savu lēmumu balstīja uz to, ka minētās Direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā šī frāze nebija iekļauta.
- viii) saskaņā ar Direktīvas 44. pantu ir jābūt izpildītam nosacījumam, ka pakalpojuma saņēmējs izmanto šos pakalpojumus saimnieciskās darbības vajadzībām, lai šo pantu varētu piemērot;
- ix) tas būtu pretrunā ar principu par vienlīdzīgu attieksmi – uzskatīt *WTL* par atšķirīgu no a) citas labdarības organizācijas, kas iegādājas tieši tādus pašus pakalpojumus, bet nav reģistrējies kā PVN maksātājs, jo nenodarbojas ar epizodisku ar nodokļiem apliekamu uzņēmējdarbību; un/vai b) personas, kas nodarbojas ar attiecīgo pakalpojumu izmantošanu privātiem mērķiem (neatkarīgi no tā, vai tās ir reģistrētas kā PVN maksātājas);
- x) Direktīvas 43. pants nav pretrunā nevienam no iepriekšminētajiem priekšlikumiem un saskaņā ar minēto pantu *WTL* ir nodokļa maksātāja statuss;
- xi) 43. pantu nevar uzskatīt par pieprasījumu, lai pakalpojuma saņēmējs “rīkojas kā” nodokļa maksātājs 44. panta piemērošanai vairāku iemeslu dēļ:
 - a) Īstenošanas regulas 17.–19. un 55. pantā ir apstiprināts, ka Direktīvas 43. pants attiecas uz “statusu” un 44. pants – uz “rīcības raksturojumu”;
 - b) 43. pantā netiek nošķirti dažādi ar saimniecisko darbību nesaistīti darbības veidi (privāti vai uzņēmējdarbības);
 - c) priekšlikuma 43. pantā privāta izmantošana ir skaidri izslēgta no 43. panta piemērošanas jomas. Tas, ka pēc tam šī izslēgšana netika iekļauta, pierāda, ka i) privāta izmantošana ir iekļauta 43. pantā un ii) ka Eiropas likumdevējs nolēma uzskatīt personu par nodokļa maksātāju neatkarīgi no tā, vai tā papildus saimnieciskajai darbībai veica arī privātas darbības;

- d) saskaņā ar *WTL* un *FTT* veikto attiecīgo tiesību aktu analīzi nepastāv risks saistībā ar nodokļa neuzlikšanu Savienības iekšējai pakalpojumu sniegšanai;
- e) *HMRC* izmantotā 43. un 44. panta interpretācija nostādītu *WTL* neapskaužamā situācijā. Ja tā veiktās akciju tirdzniecības pēc būtības būtu saistītas ar peļņu, tam būtu pienākums pašam atskaitīties par PVN saistībā ar iegādātajiem pakalpojumiem ārpus Savienības, bet attiecīgi tam būtu tiesības atskaitīt visu samaksāto PVN priekšnodokli saskaņā ar Direktīvas 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu un 169. pantu, jo akciju tirdzniecības partneri atrodas ārpus Savienības. Ja *WTL* iegādātos pakalpojumus privātai izmantošanai, tam nebūtu pienākums pašam atskaitīties par PVN saistībā ar iegādātajiem pakalpojumiem no pakalpojuma sniedzējiem, kas atrodas ārpus Savienības, un tādējādi nerastos jautājums par PVN atskaitīšanu. Tomēr tiek apgalvots, 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.
- xii) *HMRC* paļaušanās uz Direktīvas 2008/8 un Īstenošanas regulas apsvērumiem, lai atbalstītu savu Direktīvas 43.–45. panta interpretāciju, ir kļūdaina. *Travaux préparatoires* ilustrē, ka Savienības likumdevējs ir apsvēris, kuriem nosacījumiem jābūt izpildītiem, lai pakalpojuma sniegšanas vieta būtu pakalpojuma saņēmēja atrašanās vieta saskaņā ar 44. pantu. Savienības likumdevējs nolēma, ka 44. panta būtiskajam nosacījumam būtu jābūt “kas rīkojas kā tāds”, lai saskaņotu noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietu ar noteikumiem, ko piemēro preču iegādei Kopienas iekšienē.

9 *HMRC* apgalvo:

- i) puses piekrīt, ka i) *WTL* ir nodokļa maksātājs saskaņā ar Direktīvas 2. un 9. pantu. Lai gan tas nav nodokļa maksātājs, “kas rīkojas kā tāds” saskaņā ar Direktīvas 2. panta 1. punktu, tomēr, saņemot pakalpojumus, tas veic uzņēmējdarbību. Īstenošanas regulas 19. pantā ir skaidri noteikta atšķirība starp privāto darbību un uzņēmējdarbību;
- ii) pakalpojumu sniegšanas vietai jāpiemēro Direktīvas 44. pants divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, 44. panta interpretācija, iekļaujot *WTL* sniegtos pakalpojumus, ir vienīgā interpretācija, kas atbilst pakalpojumu sniegšanas noteikumu mērķiem. Otrkārt, šāda interpretācija atbilst Direktīvas, Padomes Direktīvas 2008/9 un Īstenošanas regulas apsvērumiem un saistītajiem noteikumiem;
- iii) uzskatu, ka pakalpojuma sniegšanas vietai būtu jābūt tur, kur atrodas *WTL*, atbalsta vispārīgais princips, ka pakalpojuma sniegšanas vieta ir patēriņa

vieta un ka PVN principā ir jāiekasē dalībvalstij, kurā pakalpojums tiek patērēts (skat. secinājumus lietā *Welmory*, 22.–30. punkts);

- iv) noteikumu pamata mērķis ir panākt, ka ar juridisku noteiktību būtu norādīta pakalpojuma sniegšanas vieta, lai izvairītos no nodokļa neuzlikšanas un nodokļa dubultas uzlikšanas un lai noteiktu jebkuras dalībvalsts tiesības iekasēt PVN par pakalpojuma sniegšanu (skat. spriedumu lietā *Welmory*, 39.–46. punkts un 54.–56. punkts, spriedumu lietā *Srf konsulterna*, 28.–29. punkts, un secinājumus lietā *RCI Europe*, 48.–50. punkts). *WTL* nostāja ir tāda, ka nav piemērojami nevieni noteikumi par pakalpojuma sniegšanas vietu, bet tas ir pilnīgā pretrunā ar galveno mērķi – juridisko noteiktību (skat. spriedumu lietā *Srf konsulterna*, 21. punkts);
- v) Īstenošanas regulas 18. pants ļauj pakalpojuma sniedzējam uzskatīt, ka tad, ja pakalpojuma saņēmējs nav norādījis savu individuālo identifikācijas numuru, pakalpojuma saņēmējs ir nodokļa maksātājs, ja vien “nav informācijas, kas liecina par pretējo”; taču tas nerada noteiktību gadījumā, kad pakalpojuma sniedzējs zina, ka *WTL* ir nodokļa maksātājs, kas nav norādījis savu identifikācijas numuru;
- vi) attiecībā uz saistītajiem apsvērumiem un normām:
 - a) Direktīvas 43. pantā teikts, ka nodokļa maksātāju, kas veic arī darbības, kuras neuzskata par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas apliekama ar nodokli, saskaņā ar 2. panta 1. punktu uzskata par nodokļa maksātāju attiecībā uz visiem tam sniegtajiem pakalpojumiem. Šis pants nepaplašina 45. panta kategoriju, jo pēdējais minētais pants attiecas tikai uz personām, kas nav nodokļa maksātājas. 43. panta nozīme var būt vienīgi tāda, ka tas paplašina 44. pantu vai vismaz precizē, ka nodokļa maksātāji, uz kuriem attiecas 43. pants, ir uzskatāmi par tādiem, uz kuriem attiecas arī 44. pants, kad viņi ir pakalpojuma saņēmēja statusā;
 - b) Direktīvas 44. pants izmanto frāzi “kas rīkojas kā tāds” tikai tādēļ, lai izslēgtu no tā piemērošanas jomas personas, kas rīkojas kā privātpersonas. Īstenošanas regulas 19. pantā norādīts, ka nodokļa maksātājs, kas saņem pakalpojumus tikai privātai izmantošanai, ir uzskatāms par personu, kas nav nodokļu maksātāja. Skaidri secināms, ka visas pārējās personas, kas ir nodokļa maksātājas (tādas kā *WTL*), joprojām ir uzskatāmas par personām, kas ir nodokļa maksātājas;
 - c) tāpat kā 43. panta izpratnē, arī 44. pantā persona, kas tiek uzskatīta par nodokļa maksātāju, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju, kas rīkojas kā tāds. Noteikumi paredz tikai iespēju, ka pakalpojuma saņēmējs ir nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds, vai iespēju, ka pakalpojuma saņēmējs ir persona, kas nav nodokļa maksātāja. Tā kā *WTL* nav pēdējā minētā persona, secināms, ka tā ir pirmā minētā persona;

- d) Direktīvas 2008/08. apsvērumos ir skaidri noteikts, ka i) vispārīgais noteikums attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu ir tāds, ka tās pamatā būtu jābūt vietai, kur atrodas pakalpojumu saņēmējs; ii) nodokļa maksātāji, kas veic arī ar nodokli neapliekamas darbības, būtu jāuzskata par nodokļa maksātājiem, ja tie ir patērētāji, kas saņem pakalpojumus; un iii) pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas pakalpojuma sniedzējs tikai tajos gadījumos, kad pakalpojums tiek sniegts personām, kas nav nodokļa maksātājas;
- e) ņemot vērā pienākumus, ko pakalpojuma sniedzējiem un nodokļa maksātājiem uzliek attiecīgi Direktīvas 262. un 196. pants, ir jāpiemēro Īstenošanas regulas 55. pants, ņemot vērā Direktīvas 44. pantā noteikto. Attiecīgi *WTL* būtu jānorāda savs identifikācijas numurs tad, ja pakalpojuma sniedzējs atrodas citā dalībvalstī;
- f) pakalpojuma sniedzējs nevar pieņemt, ka saskaņā ar Īstenošanas regulas 18. pantu, ja *WTL* nenorāda savu identifikācijas numuru, ir jāpiemēro Direktīvas 45. pants, ja pakalpojuma sniedzējam ir informācija, kas liecina par pretējo, un tādējādi tam – tāpat kā dalībvalstu iestādēm – vēl jāprojām būs jāspēj noteikt pakalpojuma sniegšanas vieta. Ja noteikumos katrā situācijā nav noteikta pakalpojuma sniegšanas vieta, rodas nodokļu neuzlikšanas risks.
- vii) *Travaux préparatoires* neatbalsta viedokli, ka Direktīvas 44. panta piemērošana attiecas tikai uz pakalpojuma sniegšanu, ko saņem personas, kas rīkojas kā nodokļa maksātāji saskaņā ar Direktīvas 2. panta 1. punktu;
- viii) *WTL* nevar pamatoti sūdzēties par nevienlīdzīgu attieksmi: tas nevar pieprasīt nodokļa atskaitīšanu, jo tas neizmanto pakalpojumus, lai veiktu ar nodokli apliekamas darbības.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izklāsts

- 10 Apvienotās Karalistes un Tiesas judikatūrā nav tikusi apskatīta Direktīvas 44. pantā ietvertā frāze “kas rīkojas kā tāds”, kurš ir tiesvedības galvenais jautājums. Tādēļ ir nepieciešams Tiesas prejudiciālais nolēmums, lai *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apvienotā Karaliste) varētu šajā lietā pieņemt nolēmumu.