

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 17 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktų suderinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 43 ir 44 straipsniai – Paslaugų, suteiktų apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, teikimo vieta – Investicijų valdymo paslaugų, kurias gavo labdaros organizacija verslo neekonominei veiklai vykdyti iš už Sąjungos ribų suteigtų paslaugų teikėjų, teikimo vieta“

Byloje C-459/19

dėl *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė) 2019 m. birželio 13 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. birželio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

prieš

Wellcome Trust Ltd

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan, teisėjai M. Ilešič, E. Juhász (pranešėjas), C. Lycourgos ir I. Jarukaitis,

generalinis advokatas G. Hogan,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Wellcome Trust Ltd*, atstovaujamos *barrister* F. Mitchell ir *solicitors* P. Nathwani, C. Millard ir H. Grantham,
- Jungtinės Karalystės, atstovaujamos Z. Lavery, padedamos *barrister* E. Mitrophanous,
- Airijos, atstovaujamos M. Browne, J. Quaney ir A. Joyce, padedamą SC N. Travers,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir A. Armenia,

susipažinęs su 2020 m. birželio 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11, toliau – PVM direktyva), 44 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* (mokes?i? ir muit? administratorius, Jungtin? Karalyst?) ir *Wellcome Trust Ltd* (toliau – WTL) gin?? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), sumok?to už paslaugas, kurias teik? už S?jungos rib? ?sisteig? investicij? valdytojai, gr?žinimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Direktyva 2008/8

3 Direktyvos 2008/8 4 konstatuojamojoje dalyje skelbiama:

„Paslaug? teikimo apmokestinamiesiems asmenims atveju bendra paslaug? teikimo vietos taisykl? tur?t? b?ti nustatoma pagal viet?, kur ?sisteig?s paslaugos gav?jas, o ne pagal viet?, kur ?sisteig?s paslaugos teik?jas. Siekiant nustatyti paslaug? teikimo vietos taisykles ir sumažinti našt? verslui, tur?t? b?ti laikoma, kad apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo ir neapmokestinam?j? veikl?, tur?t? b?ti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis vis? jiems suteikt? paslaug? atžvilgiu. Taip pat neapmokestinamieji juridiniai asmenys, kurie yra ?registruoti PVM mok?tojais, tur?t? b?ti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Pagal ?prastines taisykles šios nuostatos netur?t? b?ti taikomos apmokestinamojo asmens gaut? paslaug?, kurias jis arba jo personalas naudoja asmeniniais tikslais, teikimui.“

PVM direktyva

4 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

5 Šios direktyvos III antraštin?s dalies „Apmokestinamieji asmenys“ 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

6 PVM direktyvos V antraštinėje dalyje dėl apmokestinamųjų sandorių vietos yra 3 skyrius „Paslaugų teikimo vieta“, kurį sudaro 3 skirsniai.

7 PVM direktyvos 1 skirsnio „Sąvokų apibrėžtys“ vienintelis 43 straipsnis suformuluotas taip:
„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 registruotas PVM mokėtoju, yra apmokestinamasis asmuo.“

8 Šio skyriaus 2 skirsnyje „Bendrosios taisyklės“, be kitų, yra 44 ir 45 straipsniai.

9 Šios direktyvos 44 straipsnis išdėstyta taip:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra steigėjas savo verslo. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra steigėjas savo verslo, ši 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 nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.“

10 Tos pačios direktyvos 45 straipsnyje nustatyta:

„Paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas yra steigėjas savo verslo. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, esančio kitoje vietoje nei ta, kur jis yra steigėjas savo verslo, ši 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 nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.“

11 3 skirsnyje „Specialios nuostatos“ yra PVM direktyvos 46-59a straipsniai, kuriuose numatyti keli specialūs priskyrimo atvejai.

Įgyvendinimo reglamentas

12 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1, toliau – įgyvendinimo reglamentas), 19 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Reikėtų patikslinti, 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. Siekiant nustatyti, ar paslaugas įsigyjantis asmuo veikia kaip apmokestinamasis asmuo, pakanka jo PVM mokėtojo kodą pranešti paslaugų teikėjui, kad būtų nustatytas šis veikimo pobūdis, išskyrus atvejus, kai paslaugų teikėjas turi kitos informacijos. Reikėtų taip pat užtikrinti, kad viena tiek verslo, tiek asmeniniais tikslais įsigyta paslauga būtų apmokestinama tik vienoje vietoje.“

13 Įgyvendinimo reglamento V skyriuje „Apmokestinamųjų sandorių vieta“, be kita ko, yra 4 skirsnis „Paslaugų teikimo vieta ([PVM direktyvos] 43-59 straipsniai)“, kuris pats suskirstytas į vienuolika poskirsnų.

14 2 poskirsnyje „Paslaugas įsigyjantį asmens veikimo pobūdis“ yra vienintelis įgyvendinimo reglamento 19 straipsnis, kuris suformuluotas taip:

„Taikant taisyklės 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 asmeniniams poreikiams, įskaitant savo darbuotojų poreikius, tenkinti, laikomas neapmokestinamuoju asmeniu.“

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

Tais atvejais, kai ta pati paslauga yra skirta tiek privatiems poreikiams, įskaitant paslaugas įsigyjantį asmens darbuotojų poreikius, tiek verslo poreikiams tenkinti, tokios paslaugos teikimui išimtinai taikomas [PVM direktyvos] 44 straipsnis, jeigu nėra piktnaudžiaujama.“

Jungtinės Karalystės teisės

15 Šiai bylai svarbios nuostatos dėl paslaugų teikimo vietos Jungtinės Karalystės teise įgyvendintos *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 7A skirsnyje, kuris suformuluotas taip:

„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 teikiamą paslaugą atžvilgiu, jeigu toks asmuo:

- (a) yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal [PVM direktyvos] 9 straipsnį:

(b) yra rašytas registras pagal šio statymo nuostatas,

(c) yra registruotas kaip PVM mokėtojas pagal kitos valstybės narės nei Jungtinę Karalystę teisę arba

(d) yra registruotas pagal Tivaldo statymą kaip bet kurio mokesčio, nustatyto Tivaldo statyme arba pagal jį ir atitinkančio [PVM], mokėtojas

ir asmuo tokias paslaugas siūlyja ne vien asmeniniams poreikiams tenkinti.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

16 WTL yra vienintelis labdaros fondo *Wellcome Trust*, kuris teikia dotacijas medicinos tyrimams, patikrintas. WTL gauna pajamų iš investicijų, be to, ji vykdo įvairius palyginti nedidelius apimties veiklus, įskaitant prekių pardavimus, maitinimo paslaugas ir nekilnojamojo turto nuomą, dėl kurios ji yra registruota kaip PVM mokėtoja. Investicinių pajamos, sudarančios didžiąją suteiktų dotacijų finansavimo dalį, daugiausia gaunamos iš investicijų užsienyje, kurioms gauti naudojamasi už Sąjungos ribų siūstomis valdytojų paslaugomis, teikiamomis WTL.

17 1996 m. birželio 20 d. Sprendime *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243) Teisingumo Teismas nusprendė, kad sūvoka „ekonominę veiklą“, kaip ji suprantama pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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) 4 straipsnio 2 dalį (dabar – PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis), neapima patikrinto vykdomos akcijų ir kitų vertybinių popierių pirkimo bei pardavimo veiklos valdant labdaros fondo turtą. Todėl WTL buvo atsisakyta grąžinti sumokėtą pirkimo mokestį nuo visų išlaidų, patirtų dėl jos portfelio už Sąjungos ribų.

18 *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir lordo kanclerio skyrius), Jungtinę Karalystę), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo, nuomone, neginijama, kad WTL yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 ir 9 straipsnius, kad WTL veikia, kuri sudaro akcijų ir kitų vertybinių popierių pirkimas ir pardavimas valdant *Wellcome Trust* turtą, liko nepakitusi, palyginti su minėtame sprendime nagrinėta veikla, ir kad ši neekonominė veikla yra profesinė veikla, o ne privati veikla.

19 Minėtas teismas taip pat patikslina, kad WTL naudojosi iš už Sąjungos ribų siūstomis paslaugomis teiktiems siūstomis paslaugomis išimtinai savo profesinei veiklai ir kad nenaudojo šių paslaugų apmokestinamųjų paslaugų teikimui, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį. Iš tiesų WTL turi atsižvelgti į labdaros fondo statusą ir jai draudžiama vykdyti komercinę veiklą.

20 Nuo 2010 m. WTL apskaitė traukė PVM už paslaugas, kurias jai suteikė už Sąjungos ribų siūstomis investicijų valdytojais pagal PVM direktyvos 196 straipsnyje numatytą atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, darydama prielaidą, kad šių paslaugų teikimo vieta yra Jungtinę Karalystę.

21 Nuo 2016 m. balandžio mėn. iki 2017 m. birželio mėn. WTL pateikė prašymus grąžinti PVM, motyvuodama tuo, kad, jos nuomone, ji apskaitė traukė per didelį su minėtomis paslaugomis susijusių pardavimo mokesčių sumą. Iš esmės WTL tvirtino, kad nors ji yra apmokestinamasis asmuo pagal PVM direktyvos 2 ir 9 straipsnius, ji nėra apmokestinamasis asmuo, „veikdamas kaip toks“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 44 straipsnį.

22 2018 m. spalio 10 d. sprendime *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos

teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė) pritarė WTL argumentams. Pažymėjus, jog nebūtina, kad paslaugų teikimui būtų taikomas arba PVM direktyvos 44 straipsnis, arba 45 straipsnis, šis teismas nustatė, kad nacionalinės nuostatos (kuriomis perkeltas šios direktyvos 44 straipsnis), kuriose kaip „paslaugų teikimo vieta“ buvo nurodyta Jungtinė Karalystė apmokestinamųjų asmenų, veikiančių užsiimant profesine veikla, atveju neatitinka minėto 44 straipsnio.

23 Mokesčių ir muitų administratorius pateikė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

24 Šiame teisme šis administratorius teigia, kad PVM direktyvos 44 straipsnis taikomas, pirma, atsižvelgiant į šios nuostatos kalbą, tikslą ir su ja susijusias nuostatas ir, antra, dėl to, kad teisinio saugumo sumetimais turi būti galima nustatyti paslaugų teikimo vietą. Kadangi nagrinėjamo atveju 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.

25 WTL teigia, kad kadangi ji nėra apmokestinamasis asmuo, „veikiantis kaip toks“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, kai ji vykdo savo investavimo veiklą, ji nėra ir apmokestinamasis asmuo, „veikiantis kaip toks“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnį.

26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad ginčo sprendimas priklauso nuo to, kur reikia laikyti esant investicijų valdymo paslaugą, kurias WTL gavo iš už Sąjungos ribų įsisteigusios paslaugų teikėjų, teikimo vietą. Taigi siekiant nustatyti šią paslaugų teikimo vietą, reikia išsiaiškinti, ar WTL turi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, „veikiančiu 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), Jungtinė Karalystė) 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, vykdamas neekonominę veiklą, kuri apima akcijų ir kitų vertybinių popierių pirkimą ir pardavimą valdant labdaros fondo turtą, išimtinai tokiai veiklai vykdyti iš [Sąjungoje] esančio asmens įsigyja investicijų valdymo paslaugą, jis yra laikomas „apmokestinamuoju asmeniu, veikiančiu kaip tokia“?

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?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

28 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 44 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, vykdamas profesinę neekonominę veiklą, įsigyja paslaugą šiai veiklai vykdyti, šios paslaugos turi būti laikomos suteiktomis šiam apmokestinamajam asmeniui, „veikiančiam kaip toks“, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį.

29 Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, siekiant išspręsti jo nagrinėjamo bylų,

prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismo klausimai susij? tik su PVM bendros sistemos aspektu, susijusiu su paslaug? teikimo vietos nustatymu. Šiuo klausimu iš PVM direktyvos 44 straipsnio matyti, kad paslaug? teikimo apmokestinamajam asmeniui, kuris ir veikia kaip apmokestinamasis asmuo, vieta iš esm?s yra ten, kur tas asmuo yra ?steig?s savo versl?.

30 Reikia pažym?ti, kad PVM direktyvos 44 straipsnyje ?tvirtinta s?lyga, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo turi veikti kaip toks, taip pat nurodyta šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje.

31 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad taikant ši? nuostat? apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks, kai veikia savo ekonomin?s veiklos tikslais, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antr? pastraip? (šiuo klausimu žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Bakcsi*, C?415/98, EU:C:2001:136, 24 ir 29 punktus ir 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C?153/11, EU:C:2012:163, 40 punkt?).

32 Kiek tai susij? su pagrindin?je byloje nagrin?jama veikla, kuri? sudaro WTL, kaip patik?tin?s, akcij? ir kit? vertybini? popieri? pirkimas ir pardavimas, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad s?voka „ekonomin? veikla“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antr? pastraip?, neapima tokio pob?džio veiklos (pagal analogij? žr. 1996 m. birželio 20 d. Sprendimo *Wellcome Trust*, C?155/94, EU:C:1996:243, 41 punkt?).

33 Vadinas, vykdydama toki? veikt? WTL n?ra „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?.

34 Vis d?lto, priešingai, nei teigia WTL, tai neb?tinais reiškia, kad ji taip pat negali b?ti laikoma „apmokestinamuoju asmeniu, veikian?iu kaip toks“, taikant min?tos direktyvos 44 straipsn?, kuriame, kaip nurodyta šio sprendimo 29 punkte, tik numatyta, kad vieta, kur paslaugos teikiamos apmokestinamajam asmeniui, veikian?iam kaip toks, iš principo prilygsta šio apmokestinamojo asmens verslo vietai.

35 Iš ties?, nors atsižvelgiant ? reikalavimus d?l S?jungos teis?s sistemos vienov?s ir nuoseklumo, toje pa?ioje srityje priimtuose teis?s aktuose vartojamos s?vokos turi tur?ti t? pa?i? reikšm?, taip n?ra tuo atveju, kai S?jungos teis?s akt? leid?jas išreišk? kitoki? vali? (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Landkreis Potsdam-Mittelmark*, C?400/15, EU:C:2016:687, 37 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

36 Iš PVM direktyvos 43 straipsnio matyti, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas nor?jo suteikti žodži? junginiui „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 44 straipsn?, kitoki? reikšm? nei ta, kuri? jis turi pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dal?.

37 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad PVM direktyvos 43 straipsnio 1 punkte konkre?iai nustatyta, kad remiantis paslaug? teikimo vietos taisykl?mis apmokestinamasis asmuo, kuris teikia tiek apmokestinamas paslaugas, kaip tai suprantama vadovaujantis šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalimi, tiek vykdo veikt?, kuri „sandorius, kurie n?ra apmokestinamasis <...> paslaug? teikimas pagal [ši? nuostat?], yra apmokestinamasis asmuo vis? jam suteikt? paslaug? atžvilgiu“. Taigi šio 43 straipsnio 1 punkte S?jungos teis?s akt? leid?jas numat? plat? ir išimtin? s?vokos „apmokestinamasis asmuo“ apibr?žt? vien paslaug? teikimo vietos taisykli? taikymo tikslais.

38 Darytina išvada, kad, atsižvelgiant ? PVM direktyvos 43 straipsnio 1 punkt?, apmokestinamasis asmuo gali veikti kaip toks, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 44 straipsn?, net jeigu jis veikia neekonomin?s veiklos tikslais.

39 Vis dėlto PVM direktyvos 43 ir 44 straipsnių aiškinimas nelemia situacijos, kai apmokestinami subjektai, kaip jie suprantami pagal šios direktyvos 43 straipsnio 1 punktą, kuriems teikiamos paslaugos, visada laikomi veikiančiais kaip tokie.

40 Iš tiesų reikia priminti, kad apmokestinamasis asmuo, kuris sudaro sandorą kaip privatus asmuo, neveikia kaip apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Trgovina Prizma*, C-331/14, EU:C:2015:456, 18 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Be to, remiantis bendros PVM sistemos struktūra atskiriant ekonominę veiklą nuo neekonominės veiklos taikomi skirtingi kriterijai nei atskiriant profesionalų naudojimą nuo naudojimo ne verslo tikslais, būtent privačiais tikslais (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Landkreis Potsdam-Mittelmark*, C-400/15, EU:C:2016:687, 32 punktas).

41 Atsižvelgiant į tai, kad sąvoka „apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, kaip tai suprantama PVM direktyvos 44 straipsnyje, yra nukrypti leidžianti nuostata, aplinkybų, kad apmokestinamasis asmuo, kuris veikia ne savo ekonominės veiklos tikslais, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, veikiančiu kaip toks, negali reikšti, kad šis apmokestinamasis asmuo vis dar patenka į šio straipsnio taikymo sritį veikdamas ne tik savo neekonominės veiklos tikslais, bet ir ne verslo tikslais, t. y. privačiais tikslais.

42 Vadinas, taikant PVM direktyvos 44 straipsnį reikia patikslinti, kad apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks savo neekonominės veiklos atveju, jeigu ji vykdoma verslo tikslais.

43 Kaip matyti iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos, neginėjama, kad WTL vykdoma neekonominė veikla, kurią sudaro akcijų ir kitų vertybinių popierių pirkimas ir pardavimas valdant *Wellcome Trust* turtą kaip patikėtinei, yra verslo veikla, o ne privati veikla, ir kad už Sąjungos ribų sistei asmuo teikia investicijų valdymo paslaugas WTL teikia tik šios profesinės veiklos tikslais.

44 Toks aiškinimas pagrindžia ir teisinis pagrindas, į kurį patenka PVM direktyvos 44 straipsnis. Direktyvos 2008/8 4 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad paslaugų teikimo apmokestinamiesiems asmenims atveju bendra paslaugų teikimo vietos taisyklė turėtų būti nustatoma pagal vietą, kur sistei paslaugos gavėjas ir kad apmokestinamieji asmenys, kurie taip pat vykdo neapmokestinamą veiklą, turėtų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kiek tai susiję su jiems suteiktomis paslaugomis. Vis dėlto iš šios 4 konstatuojamosios dalies paskutinio sakinio matyti, kad pagal prastines taisykles šios nuostatos neturėtų būti taikomos apmokestinamojo asmens gautų paslaugų, kurias jis arba jo personalas naudoja privačiais tikslais, teikimui.

45 Pagal gyvendinimo reglamento 19 konstatuojamąjį dalį „[r]eikėtų patikslinti, kad tais atvejais, kai apmokestinamajam asmeniui suteiktos paslaugos skirtos privatiems poreikiams, skaitant jo darbuotojų poreikius, tenkinti, tas apmokestinamasis asmuo negali būti laikomas veikiančiu kaip apmokestinamasis asmuo“. Be to, gyvendinimo reglamento 19 straipsnio pirmoje pastraipoje 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, skaitant savo darbuotojų poreikius, tenkinti, laikomas neapmokestinamuoju asmeniu“.

46 Darytina išvada, kad tuo atveju, kai neekonominę veiklą vykdomas apmokestinamasis asmuo, šioje paslaugų šiai neekonominėi veiklai, šios paslaugos teikiamos šiam apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnį, išskyrus paslaugas, kurios skirtos apmokestinamojo asmens ar jo personalo privatumui.

naudojimui.

47 Šiuo klausimu reikia atmesti WTL argumentą, susijusį su vienodo požiūrio principu, kuriuo siekiama ginčyti tokį aiškinimą.

48 Tiesa, kad Teisingumo Teismas nusprendė, jog atsižvelgiant į PVM direktyvos 9 straipsnį turi būti laikoma, kad patikėtinis, kurio padėtis yra tokia, kokia yra WTL padėtis, tik valdo investicijų portfelį, kaip privatus investuotojas (pagal analogiją žr. 1996 m. birželio 20 d. Sprendimo *Wellcome Trust*, C-155/94, EU:C:1996:243, 36 punktą).

49 Vis dėlto iš aplinkybės, kad naudodamasi investicijų portfeliumi WTL vykdo tokias pačias veiklas, kokią vykdo privatus investuotojas, negalima daryti išvados, kad WTL ji vykdo privačiais tikslais.

50 Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 43 punkto, kadangi ši neekonominė WTL veikla nėra privati, jos padėtis nepanašios asmeniui, kurie perka paslaugas tik savo ar savo darbuotojų asmeniniams poreikiams, padėtis. Skirtingai nei pastarieji, WTL, kaip apmokestinamasis asmuo, patenka į bendros PVM sistemos taikymo sritį.

51 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 44 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, vykdamas profesinę neekonominę veiklą, įsigyja paslaugą šiai veiklai vykdyti, šios paslaugos turi būti laikomos suteiktomis šiam apmokestinamajam asmeniui, „veikiančiam kaip toks“, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį.

Dėl antrojo klausimo

52 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą pirmąjį klausimą, nereikia atsakyti į pateiktą antrąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

53 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

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, 44 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, vykdamas profesinę neekonominę veiklą, įsigyja paslaugą šiai veiklai vykdyti, šios paslaugos turi būti laikomos suteiktomis šiam apmokestinamajam asmeniui, „veikiančiam kaip toks“, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.