

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2023. gada 28. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Eiropas Savienības Padomes īstenošanas pilnvaras – LESD 291. panta 2. punkts – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 28. un 397. pants – Nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet citas personas intereses – Elektronisko pakalpojumu sniedzājs – īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 – 9.a pants – Prezumpcija – Spēkā esamība

Lietā C-695/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste) iesniegusi ar 2020. gada 15. decembra lūgumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 22. decembrī, tiesvedībā?

Fenix International Ltd

pret

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs K. Lēnartss [K. Lenaerts], priekšsēdētāja vietnieks L. Bejs Larsens [L. Bay Larsen], palātu priekšsēdētāji A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev], A. Prehala [A. Prechal], K. Likurģs [C. Lycourgos], M. Safjans [M. Safjan], L. S. Rosi [L. S. Rossi] (referente), D. Gracijs [D. Gratsias] un M. L. Arasteja Saņa [M. L. Arastey Sahún], tiesneši Ž. K. Bonišo [J.-C. Bonichot], S. Rodins [S. Rodin], J. Pasers [J. Passer], M. Gavalecs [M. Gavalec], Z. Čehi [Z. Csehi] un O. Spinjana-Matei [O. Spineanu Matei],

ģenerālvokāts: A. Rants [A. Rantos],

sekretāre: S. Stremholma [C. Strömholm], administratore,

ģemot vārā rakstveida procesu un 2022. gada 3. maijā tiesas sēdī,

ģemot vārā apsvērumus, ko snieguši:

– *Fenix International Ltd* vārdā – O. Bartholomew, S. Gilchrist un D. Greene, solicitors, T. Johnson, M. Schofield un V. Sloane, barristers,

– Apvienotās Karalistes valdības vārdā – F. Shibli, pārstāvis, kuram palīdz A. Macnab, barrister,

– Itālijas valdības vārdā – G. Palmieri, pārstāve, kurai palīdz A. Maddalo, avvocato dello Stato,

– Eiropas Savienības Padomes vārdā – E. Chatziioakeimidou, M. Chavrier un E. d'Ursel,

pārstāvj,

– Eiropas Komisijas vārdā – J. Jokubauskaitis un C. Perrin, pārstāves,

noklausījusies enerģētiskā advokāta secinājumus 2022. gada 15. septembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes 2011. gada 15. marta lēmumu (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka 2011. gada 15. marta lēmuma pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2011, L 77, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2013. gada 7. oktobra 2013. gada 7. oktobra lēmumu (ES) Nr. 1042/2013 (OV 2013, L 284, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “2011. gada lēmums”), 9. pantā spēkā esamību.

2 Šis līgums iesniegts tiesvedībā starp *Fenix International Ltd* (turpmāk tekstā – “Fenix”) un *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes iekšējumu un muitas dienests) par šī dienesta izdoto paziņojumu par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu par laika posmu no 2017. gada jūlija līdz 2020. gada janvārim, kā arī par 2020. gada aprīli.

Atbilstošās tiesību normas

Izstāšanās līgums

3 Ar Lēmumu (ES) 2020/135 (2020. gada 30. janvāris) par to, lai noslēgtu Līgumu par Lielbritānijas un Ziemeļrīrijas Apvienotās Karalistes izstāšanos no Eiropas Savienības un Eiropas Atomenerģijas kopienas (OV 2020, L 29, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Izstāšanās līgums”), Eiropas Savienības Padome Eiropas Savienības un Eiropas Atomenerģijas kopienas (EAEK) vārdā apstiprināja minēto līgumu, kurš tika pievienots minētajam lēmumam (OV 2020, L 29, 7. lpp.).

4 Izstāšanās līguma 86. panta “Eiropas Savienības Tiesā izskatīšanā esošās lietas” 2. un 3. punkts ir noteikts:

“2. Eiropas Savienības Tiesai jānosaka, vai ir jurisdikcija sniegt prejudiciālus nolikumus par Apvienotās Karalistes tiesu un tribunālu pieprasījumiem, kas iesniegti pirms pabeigšanas perioda beigām.

3. Šajā nodaļā tiesvedībā uzskata par iesniegtu Eiropas Savienības Tiesā, un līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu uzskata par iesniegtu brīdī, kad dokuments, ar ko tiek ierosināta tiesvedība, ir reģistrēts attiecīgi Tiesas [..] reģistrā [kanceleijā].”

5 Saskaņā ar Izstāšanās līguma 126. pantu pabeigšanas periods sākas šī līguma spēkā stāšanās dienā un beidzas 2020. gada 31. decembrī.

PVN direktīva

6 Ēmot vārā pamatlietā aplūkojamo paziņojumu par PVN datumu, pamatlietu reglamentē Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2017. gada 5. decembra Direktīvu (ES) 2017/2455 (OV 2017, L 348, 7. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), normas.

7 PVN direktīvas 61.–64. apsvērumi ir formulēti šādi:

“(61) Ir būtiski nodrošināt PVN sistēmas vienotu piemērošanu. Lai sasniegtu šo mērķi, būtu jāievieš stenošanas pasākumi.

(62) Minētajiem pasākumiem jāpaši būtu jārisina nodokļu dubults uzlikšanas problēma pārrobežu darījuma, kas var rasties tādēļ, ka dalībvalstīs dažādi piemēro noteikumus, kas reglamentē vietu, kur notiek darījumi, par kuriem uzliek nodokli.

(63) Lai arī stenošanas pasākuma darbības joma būtu ierobežota, šādi pasākumi ietekmētu budžetu, un šāda ietekme vienai vai vairākām dalībvalstīm varētu būt būtiska. Tādēļ Padome pamatoti patur tiesības izmantot stenošanas pilnvaras.

(64) Ēmot vērā to ierobežoto piemērošanas jomu, būtu jānosaka, ka šāds stenošanas pasākums pieņem Padome ar vienprātīgu lēmumu pēc [Eiropas] Komisijas priekšlikuma.”

8 Šīs direktīvas IV sadaļā “Darījumi, par kuriem uzliek nodokli” ir ietverta 3. nodaļa par “pakalpojumu sniegšanu”, kurā ir 28. pants.

9 PVN direktīvas 28. pants ir noteikts:

“Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.”

10 Šīs direktīvas V sadaļā “To darījumu vieta, par kuriem uzliek nodokli,” ir ietverta 3. nodaļa “Pakalpojumu sniegšanas vieta”. Šīs nodaļas 3. iedaļas deviņās apakšiedaļās ir uzskaitīti dažādi pakalpojumu veidi, kuru vidū no 2015. gada 1. janvāra 8. apakšiedaļā ir ietverti telekomunikāciju, apraides un televīzijas pakalpojumi, kā arī elektroniski sniegti pakalpojumi personai, kas nav nodokļa maksātāja. Šajā apakšiedaļā ietilpst minētās direktīvas 58. pants, kura 1. punkts ir paredzēts, ka šie pakalpojumi ir apliekami ar nodokli tajā dalībvalstī, kur ir minētās personas uzņēmējdarbības vieta, pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta.

11 Minētā apakšiedaļā no 2015. gada 1. janvāra ir grozīta ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/8/EK (OV 2008, L 44, 11. lpp.), kuras 1. apsvērumā ir noteikts, ka “iekšējais tirgus izveide, globalizācija, ierobežojumu atcelšana un tehnoloģiju attīstība ir radījusi lielas pakalpojumu tirdzniecības apjoma un struktūras pārmaiņas. Arvien vairāk pakalpojumu var sniegt no attāluma”.

12 PVN direktīvas 220. pants ir paredzēts:

“Ikviens nodokļa maksātājs nodrošina, ka vai nu viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai arī trešā persona viņa vārdā un interesēs izsniedz rīcību par šādiem darījumiem:

1) preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko viņš veicis citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

[..].”

13 Saskaņā ar šīs direktīvas 226. pantu:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos pašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rīcības PVN vajadzības obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

5) nodokļa maksājuma un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un adrese;

6) piegādāto prešu daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids;

[..].”

14 Minutis direktīvas 397. pantā ir noteikts:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu pieņem vajadzīgos pasākumus, lai īstenotu šo direktīvu.”

Īstenošanas regula Nr. 282/2011

15 Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 2., 4. un 5. apsvērumi ir izteikti šādi:

“(2) [PVN] direktīvā paredzēti noteikumi par [PVN], kurus dažos gadījumos jābūt interpretēti dažādi. Piemērot kopīgus [PVN direktīvas] īstenošanas pasākumus, būtu jānodrošina PVN sistēmas piemērošanas pilnīgā atbilstība iekšējā tirgus mērķim gadījumā, ja rodas vai var rasties piemērošanas atšķirības, kas nav saderīgas ar iekšējā tirgus pareizu darbību. Šie īstenošanas pasākumi ir juridiski saistoši tikai no šīs regulas spēkā stāšanās dienas un neskar būtību iepriekš pieņemto tiesību aktu un interpretācijas spēkā esību.

[..]

(4) Šīs regulas mērķis ir nodrošināt pašreizējās PVN sistēmas vienādu piemērošanu, piemērot [PVN direktīvas] īstenošanas noteikumus, jo īpaši attiecībā uz nodokļa maksājumiem, prešu piegādi un pakalpojumu sniegšanu un to darbību vietu, par kuriem uzliek nodokli. Saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienību 5. panta 4. punktā noteikto proporcionalitātes principu šajā regulā paredz vienīgi tos pasākumus, kas ir vajadzīgi šā mērķa sasniegšanai. Vienādu piemērošanu vislabāk nodrošinātu regula, kas uzliek saistības un ir tieši piemērojama visās dalībvalstīs.

(5) Šie īstenošanas pasākumi ietver pašus noteikumus, kuri atbilst noteiktiem piemērošanas jautājumiem, un to mērķis ir nodrošināt vienādu režīmu visā Savienībā vienīgi attiecībā uz šiem konkrētajiem gadījumiem. Tāpēc tie nav attiecināmi uz citiem gadījumiem, un attiecībā uz to formulējumu tie ir jāpiemēro ierobežojot.

16 Šīs īstenošanas regulas Nr. 282/2011 1. pantā ir noteikts:

“Ar šo regulu nosaka pasākumus [PVN direktīvas] īstenošanai.”

17 Īstenošanas regulas Nr. 1042/2013, ar ko no 2015. gada 1. janvāra ir grozīta īstenošanas regula Nr. 282/2011, 1. un 4. apsvērumā ir noteikts:

“(1) [PVN direktīvā] noteikts, ka no 2015. gada 1. janvāra visiem telekomunikāciju, radio un televīzijas apraides un elektroniski sniegtiem pakalpojumiem, ko sniedz personai, kas nav nodokļa maksātāja, nodoklis ir jāpiemēro dalībvalstī, kurā pakalpojuma saņēmējs veic uzņēmējdarbību, kurā tam ir pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta, neatkarīgi no tā, kur uzņēmējdarbību veic nodokļa maksātājs, kas sniedz šos pakalpojumus. Lielākajai daļai citu pakalpojumu, ko sniedz personai, kas nav nodokļa maksātāja, arī turpmāk nodokli piemēro

dalībvalstīs, kurās pakalpojuma sniedzējs veic uzņēmējdarbību.

[..]

(4) [PVN] uzlikšanas vajadzībām ir jākonkretizē pakalpojuma sniedzēja gadījumos, kad elektroniskos vai balss telefonijas pakalpojumus tiešsaistē sniedz pakalpojuma saņēmējam, izmantojot telekomunikāciju tīklu, saskarni vai portālu.”

18. Saskaņā ar Stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a pantu, kas iekļauts ar Stenošanas regulu Nr. 1042/2013:

“1. Piemērojot [PVN direktīvas] 28. pantu, ja elektroniski sniegtos pakalpojumus sniedz, izmantojot telekomunikāciju tīklu, saskarni vai portālu, piemēram, lietojumprogrammu tiešsaistes tirgu [lejuplādēšanas platformu], prezumē, ka šis nodokļa maksātājs, kas piedalās pakalpojumu sniegšanā, šos pakalpojumus sniedz savā vārdā, bet minēto pakalpojumu sniedzēja interesēs, izņemot gadījumus, kad nodokļa maksātājs minēto pakalpojuma sniedzēju ir skaidri uzrādījis kā pakalpojumu sniedzēju un tas ir atspoguļots starp pusēm noslēgtajos līgumos.

Uzskata, ka nodokļa maksātājs elektroniski sniegta pakalpojuma sniedzēju ir skaidri uzrādījis kā minēto pakalpojumu sniedzēju, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) rēķinā, ko izsniedz vai dara pieejamu ikviens nodokļa maksātājs, kurš piedalās elektroniski sniegtu pakalpojumu sniegšanā, ir jānorāda šādi pakalpojumi un to sniedzēja identitāte;

b) rēķinā vai faktūrā, ko izsniedz vai ko dara pieejamu pakalpojuma saņēmējam, ir jānorāda elektroniski sniegtie pakalpojumi un šādu pakalpojumu sniedzēja identitāte.

Šo punkta aspektā nodokļa maksātājam, kurš attiecībā uz elektroniski sniegto pakalpojumu sniegšanu atļauj uzlikt maksājumu pakalpojuma saņēmējam vai ļauj sniegt pakalpojumu, vai nosaka vispārīgus piegādes noteikumus, neatļauj skaidri norādīt citu personu kā šo pakalpojumu sniedzēju.

2. Šo panta 1. punktu piemēro arī tad, ja balss telefonijas pakalpojumi, kas tiek nodrošināti ar interneta starpniecību, tostarp balss pārraide ar interneta protokolu (*VoIP*), tiek nodrošināti, izmantojot telekomunikāciju tīklu, saskarni vai portālu, piemēram, lietojumprogrammu tiešsaistes tirgu saskaņā ar tiem pašiem nosacījumiem, kas noteikti minētajā 1. punktā.

3. Šo pantu nepiemēro nodokļa maksātājam, kas tikai nodrošina maksājumu veikšanu attiecībā uz elektroniski sniegtiem pakalpojumiem vai balss telefonijas pakalpojumiem, kas tiek nodrošināti pa internetu, tostarp balss pārraide ar interneta protokolu (*VoIP*), un nepiedalās šādu elektroniski sniegtu vai balss telefonijas pakalpojumu sniegšanā.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

19. *Fenix*, Apvienotajā Karalistē PVN mērķiem reģistrēta sabiedrība, internetā pārvalda sociālās tīkla platformu, kas pazīstama ar nosaukumu *Only Fans* (turpmāk tekstā – “*Only Fans* platforma”). Šī platforma tiek piedāvāta “lietotājiem” visā pasaulē, un lietotāji tiek sadalīti “autoru” un “fanu” grupā.

20 Katram autoram ir "profils", kurā tas augšupielādē un publicē saturu, piemēram, fotogrāfijas, video un vārdus. Fani var piekļūt to autoru augšupielādētajam saturam, kuriem tie vēlas sekot vai ar kuriem tie vēlas interaktīvi komunicēt, samaksājot konkrētu maksājumu vai mēneša abonementmaksu. Fani turklāt var pārskatīt "dzeramnaudu" vai ziedojumus, par kuriem netiek piedēvēts nekāds saturs.

21 Autors nosaka m?neša maksu par abon?šanu, bet *Fenix* – minim?lo maks?jamo summu gan abon?šanai, gan “dzeramnauda”.

22 *Fenix* piedāvā ne tikai *Only Fans* platformu, bet arī mehānismu, kas ļauj veikt finanšu darījumus. *Fenix* atbild par fanu veikto maksājumu iekasēšanu un sadali, izmantojot trešo personu – maksājumu pakalpojumu sniedzēju. *Fenix* arī nosaka vispārīgos *Only Fans* platformas lietošanas nosacījumus.

23 *Fenix* iekas? 20 % no jebkuras summas, kas samaks?ta par labu autoram, kuram tas par attiec?go summu izraksta r??inu. Summai, ko *Fenix* š?di iekas?, t? piem?ro 20 % PVN, un tas ir nor?d?ts t?s izsniegtajos r??inos.

24 Visi maksājumi attiecīgā fana bankas kontā izrakstā parādīs kā maksājumi par labu *Fenix*.

25 2020. gada 22. aprīlī leģģmumu un muitas dienests *Fenix* nosģģja paziģģojumus par PVN piemģģroģģšanu, kas bija jģģmaksģģ par laikposmu no 2017. gada jģģlijģģ lģģdz 2020. gada janvģģrim, kģģ arģģ par 2020. gada aprģģli, uzskatot, ka *Fenix* esot rģģkoģģies savģģ vģģrdģģ saskaģģ arģģ stenoģģšanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punktu. Lģģdz ar to šģģs dienests uzskatģģja, ka *Fenix* bija jģģmaksģģ PVN par visu no fana saģģemto summu, nevis tikai par 20 % no šģģs summas, ko tģģ iekasģģja kģģ atlģģdzģģby.

26 2020. gada 27. jūlijā *Fenix* cēla prasību *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste), kas ir iesniedzējtiesa. Ar šo prasību *Fenix* bērtībā apstrīd paziņojumu par nodokli juridiskā pamata, proti, īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta, spēkā esamību, kā arī attiecīgās summas.

27 *Fenix* iesniedz?jties? nor?d?ja, ka ar ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a pantu tiek groz?ts un/vai papildin?ts PVN direkt?vas 28. pants, pievienojot tam jaunus noteikumus. Proti, ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkts p?rsniedzot PVN direkt?vas 28. pantu, jo taj? paredz?ts, ka tiek uzskat?ts, ka pilnvarotais p?rst?vis, kas piedal?s pakalpojumu elektronisk? sniegšan?, ir sa??mis un sniedzis min?tos pakalpojumus, pat ja ir zin?ma pieg?d?t?ja, kurš ir pilnvarot?js, identit?te. Š?da ties?bu norma at?emot pus?m to l?gumsl?gšanas autonomiju un abstrah?joties no komerci?l?s un ekonomisk?s realit?tes. Ar to tiekot b?tiski main?ta pilnvarot? p?rst?vja atbild?ba PVN jom? un nodok?u slogs tiekot novirz?ts uz Internet? izmantotaj?m platform?m, jo praks? esot neiesp?jami atsp?kot ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta trešaj? da?? noteikto prezumpciju. T?p?c *Fenix* uzskata, ka 9.a pants p?rsniedz Padomei saska?? ar PVN direkt?vas 397. pantu pieš?irto ?stenošanas pilnvaru robežas.

28 Iesniedzītiesa šaubās par ģstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta spēkā esamību.

29 Pamatojoties uz 2014. gada 15. oktobra spriedumu Parlaments/Komisija (C?65/13, EU:C:2014:2289), iesniedz?jtiesa uzsver, ka ties?bu norma, ar kuru tiek piem?rots le?islat?vs akts, ir likum?ga tikai tad, ja ar šo ties?bu normu tiek iev?roti b?tiskie visp?r?jie m?r?i, kas izvirz?ti ar šo aktu, ja t? ir nepieciešama vai lietder?ga t? ?stenošanai un ja t? to negroza un nepapildina – pat neb?tiski. Ta?u, lai gan ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a pants tiek uzskat?ts par PVN direkt?vas 28. panta piem?rošanas pas?kumu, tom?r var?tu apgalvot, ka, pie?emot 9.a pantu,

Padome nav ievērojusi tai piešķirtās īstenošanas pilnvaras.

30 Iesniedzējtiesa it īpaši norāda, ka īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punktā noteiktā prezumpcija varētu būt piemērojama visiem nodokļu maksātājiem, kuri piedalās pakalpojumu sniegšanā, un tas esot nevis tehnisks pasākums, bet būtisks šā no PVN direktīvas 28. panta izrietošā tiesiskā regulējuma grozījums. Turklāt šīs īstenošanas regulas 9.a panta 1. punkts un it īpaši tā trešajā daļā noteiktā prezumpcija, šīet, atceļ pienākumu konkrēti pārbaudīt nodokļu maksātāja ekonomisko un komerciālo situāciju, kas tomēr izriet no PVN direktīvas 28. panta, kā Tiesa to ir precizējusi 2011. gada 14. jūlija spriedumā *Henfling* u.c. (C-464/10, EU:C:2011:489).

31 Šādos apstākļos *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [īstenošanas regulas Nr. 282/2011] 9.a pants nav spēkā, pamatojoties uz to, ka tas pārsniedz Padomes īstenošanas pilnvaras vai pienākumu, ko paredz [PVN direktīvas] 397. pants, jo tas papildina un/vai groza [minētās] direktīvas 28. pantu?”

Par Tiesas kompetenci

32 No Izstāšanās līguma 86. panta 2. punkta, kas stājās spēkā 2020. gada 1. februārī, izriet, ka Tiesas kompetencē paliek sniegt prejudiciālus nolēmumus par Apvienotās Karalistes tiesu līgumiem, kuri iesniegti līdz saskaņā ar šo līguma 126. pantu noteiktā pārejas perioda beigām – 2020. gada 31. decembrim. Turklāt no minētā līguma 86. panta 3. punkta izriet, ka līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu šā panta 2. punkta izpratnē uzskata par iesniegtu brīdī, kad dokuments par lietas ierosināšanu ir reģistrēts Tiesas kancelejā.

33 Šajā gadījumā Apvienotās Karalistes tiesas iesniegtais līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā reģistrēts 2020. gada 22. decembrī, proti, pirms pārejas perioda beigām.

34 No tā izriet, ka Tiesas kompetencē ir sniegt prejudiciālu nolēmumu par šo līgumu.

Par prejudiciālo jautājumu

35 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkts nav spēkā tādēļ, ka Padome esot papildinājusi vai grozījusi PVN direktīvas 28. pantu, tādējādi pārsniedzot īstenošanas pilnvaras, kas tai piešķirtas ar šīs direktīvas 397. pantu, piemērojot LESD 291. panta 2. punktu.

Ievada apsvērumi

36 Pirmām kārtām, ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 291. panta 1. punktu juridiski saistošu Savienības tiesību aktu īstenošana ir dalībvalstu ziņā. Tomēr LESD 291. panta 2. punkts ir noteikts, ka tad, ja ir nepieciešami vienādi nosacījumi šādu Savienības aktu īstenošanai, šie akti piešķir īstenošanas pilnvaras Komisijai vai – īpašos, attiecīgi pamatotos gadījumos un LES 24. un 26. pantā paredzētajos gadījumos – Padomei.

37 Konkrētāk, attiecībā uz šo prasību pienācīgi pamatot šādu stenošanas pilnvaru piešķiršanu Padomei Tiesa jau ir konstatējusi, ka LESD 291. panta 2. punkts ir prasītais detalizēti izklāstītais iemesls, kuru dēļ šai iestādei ir uzticēts pieņemt juridiski saistoša Savienības tiesību akta stenošanas pasākumus (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 1. marts, *National Iranian Oil Company/Padome*, C-440/14 P, EU:C:2016:128, 49. un 50. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

38 Šajā gadījumā ar PVN direktīvas 397. pantu Padomei ir piešķirtas stenošanas pilnvaras LESD 291. panta 2. punkta izpratnē. Proti, minējot 397. pantu ir noteikts, ka Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj par PVN direktīvas piemērošanai nepieciešamajiem pasākumiem.

39 Šajā ziņā no PVN direktīvas 61.–63. apsvēruma izriet, ka Savienības likumdevējs ir uzskatījis, ka, pirmkārt, šīs direktīvas stenošanas pasākumiem ir jābūt vienveidīgiem, it īpaši lai risinātu pārobežu darījumu dubultas aplikšanas ar nodokli problēmu, kas var izrietēt no tā, ka dalībvalstis nevienveidīgi piemēro noteikumus, kuri attiecas uz darījumu vietu, kas aplikama ar nodokli, un, otrkārt, Padomei ir jāparedz pilnvaras pieņemt šādas stenošanas pasākumus to ietekmes uz dalībvalstu budžetiem dēļ, un tā var būt – un dažkārt ir – diezgan ievērojama.

40 Šie iemesli pamato Padomes pilnvaras, kas izriet no PVN direktīvas 397. panta, pieņemot šīs direktīvas piemērošanai vajadzīgos pasākumus, tostarp stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punktu, kura mērķis konkrēti ir nodrošināt vienveidīgu minētās direktīvas 28. panta piemērošanu.

41 Otrkārt, attiecībā uz LESD 291. panta 2. punktu paredzēto stenošanas pilnvaru robežām ir jāatgādina, ka būtisku noteikumu pieņemšana tādā jomā kā PVN ir rezervēta Savienības likumdevējam. No tā izriet, ka normas, ar ko ir noteikti pamata tiesiskie regulējuma būtiskie elementi, kuru pieņemšanai ir jāizdara politiska izvēle, kas ietilpst Savienības likumdevēja pienākumos, nevar tikt iekļautas LESD 290. panta paredzētajos stenošanas aktos, nedz deleģētajos aktos (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2015. gada 10. septembris, *Parlaments/Padome*, C-363/14, EU:C:2015:579, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Turklāt to jomas elementu identificēšanai, kas ir kvalificējami kā būtiski, ir jābalstās uz objektīviem elementiem, pār kuriem var stenot tiesas kontroli, un ir jāņem vērā attiecīgās jomas pašbas un patnibas (spriedums, 2015. gada 10. septembris, *Parlaments/Padome*, C-363/14, EU:C:2015:579, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Līdz ar to, ja saskaņā ar juridiski saistošu Savienības tiesību aktu, kāds ir PVN direktīva, Padomei ir pilnvaras noteikt tādas stenošanas pasākumus kā stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkts, šā iestāde šādu pilnvaru ietvaros nevar pieņemt būtiskus noteikumus šajā jomā, jo šie noteikumi ir jāpieņem, ievērojot piemērojamo likumdošanas procedūru, proti, attiecībā uz PVN direktīvu – pašo procedūru, kas ieviesta ar LESD 113. pantu.

44 Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka tad, ja Komisijai ir piešķirtas stenošanas pilnvaras, tai ir jāprecizē attiecīgā leģislatīvā akta saturs, lai nodrošinātu tā vienveidīgas stenošanas nosacījumu visās dalībvalstīs. Tādējādi, Komisijas pieņemto stenošanas akta normās, pirmkārt, jāievēro leģislatīvā akta būtiskie vispārīgie mērķi, kas ir precizējami šāīs normās, un, otrkārt, tiem ir jābūt vajadzīgiem vai lietderīgiem tā vienveidīgai stenošanai – ne to papildinot, ne grozot pat nebūtiskajos elementos (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2014. gada 15. oktobris, *Parlaments/Komisija*, C-65/13, EU:C:2014:2289, 43.–46. punkts un tajos minētā judikatūra).

45 Šie apsvērumi par Komisijas stenošanas pilnvaru robežām ir spēkā arī tad, ja, piemērojot

LESD 291. panta 2. punktu, šādas pilnvaras ir piešķirtas Padomei.

46 Proti, pirmkārt, ir jānorāda, ka, atsaucoties gan uz Komisiju, gan Padomi, LESD 291. panta 2. punktā nav nošķirts īstenošanas pilnvaru raksturs un apjoms atkarībā no iestādes, kurai tās ir piešķirtas.

47 Otrkārt, no LESD 290. un 291. panta sistēmas izriet, ka Padomes īstenošanas pilnvaru izmantošanu nevar regulēt nosacījumi, kas atšķiras no tiem, kuri ir saistoši Komisijai, kad tai ir jāīsteno savas īstenošanas pilnvaras.

48 Proti, nošķirot īstenošanas aktus no deleģētajiem aktiem, kurus vienīgi Komisija ir pilnvarota pieņemt LESD 290. pantā paredzētajos apstākļos un kuri tai ļauj papildināt vai grozīt konkrētus nebūtiskus Savienības leģislatīvā akta elementus, LESD 290. un 291. pants nodrošina, ka tad, ja Savienības likumdevējs ir uzticējis Padomei pieņemt īstenošanas aktus, tai nav tūdu pilnvaru, kas rezervētas Komisijai, lai pieņemtu deleģētos aktus. Līdz ar to Padome ar īstenošanas aktiem nevar papildināt vai grozīt pat leģislatīvā akta nebūtiskos aspektus.

49 No visiem šiem apsvērumiem izriet, ka Komisijai un Padomei saskaņā ar LESD 291. panta 2. punktu piešķirtās īstenošanas pilnvaras būtībā ietver pilnvaras veikt pasākumus, kuri ir nepieciešami vai lietderīgi, lai vienveidīgi īstenotu leģislatīvā akta, uz kuru pamata tie ir pieņemti, tiesību normas, un kuros ir vienīgi precīzs to saturs, ievērojot būtiskos vispārīgos mērķus, kas ir izvirzīti ar šo aktu, negrozot vai nepapildinot ne to būtiskos, ne nebūtiskos elementus.

50 Itā paši ir jāuzskata, ka īstenošanas pasākums tikai precīzā attiecīgā leģislatīvā akta normas, ja tā mērķis ir tikai vispārīgs, vai dažos pašos gadījumos precīzā šo tiesību normu apjomu vai nosaka to piemērošanas kārtību, tomēr ar nosacījumu, ka, to darot, šis pasākums novērš jebkādas pretrunas attiecībā uz minēto tiesību normu mērķiem un nekādā veidā nemaina šo akta normatīvo saturu vai tā piemērošanas jomu.

51 Līdz ar to, lai noteiktu, vai, pieņemot īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punktu, Padome ir ievērojusi to īstenošanas pilnvaru robežas, kas tai ir piešķirtas ar PVN direktīvas 397. pantu, piemērojot LESD 291. panta 2. punktu, ir jāpārbauda, vai 9.a panta 1. punktā ir tikai precīzs šīs direktīvas 28. panta saturs, un tas nozīmē pārbaudīt, vai minētais 9.a panta 1. punkts, pirmkārt, atbilst vispārīgiem būtiskajiem šīs direktīvas mērķiem un itā paši tās 28. panta mērķiem, otrkārt, vai tas ir nepieciešams vai lietderīgs, lai atvieglotu 28. panta vienveidīgu īstenošanu, un, treškārt, vai ar to paredzajais minētais pants netiek nekādā veidā nedz papildināts, nedz grozīts.

Par to, vai īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punktā ir ievēroti PVN direktīvas būtiskie vispārīgie mērķi

52 Pirmām kārtēm, ir jāatgādina, ka PVN direktīvas mērķis ir izveidot kopēju PVN sistēmu. Lai šo sistēmu piemērotu vienveidīgi, kas ir viens no šīs direktīvas mērķiem, kā tas tostarp uzsvērts tās 61. apsvērumā, jādzieni, kuri nosaka tās piemērošanas jomu, piemēram, “ar nodokli apliekami darījumi”, “nodokļa maksātājs” un “saimnieciskā darbība”, ir jāinterpretē autonomi un vienveidīgi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

53 Saskaņā ar PVN direktīvas 28. pantu, kurš ietilpst šīs direktīvas IV sadaļā “Darījumi, par kuriem uzliek nodokli”, ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kāda cita interesēs, piedalās pakalpojumu sniegšanā, tiek uzskatīts, ka tas pats ir saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.

54 Šis pants, kas formulēts vispārīgi, neietverot tīpiemrošanas jomas vai tvēruma ierobežojumus, un kas tātad aptver visas pakalpojumu kategorijas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 14. jūlijs, *Henfling* u.c., C-464/10, EU:C:2011:489, 36. punkts), rada divu identisku pakalpojumu, kuri sniegti secīgi, juridisko fikciju, saskaņā ar ko saimnieciskās darbības subjekts, kurš piedalās pakalpojumu sniegšanā un kurš ir komisijas, tiek uzskatīts par tīdu, kas sēkotnēji ir saimnieciskās pakalpojumu no saimnieciskās darbības subjekta, kura uzdevums tas darbojas, un kas ir komitents, kurš pēc tam tas pats sniedz savus pakalpojumus klientam personīgi (spriedums, 2021. gada 21. janvāris, *UCMR – ADA*, C-501/19, EU:C:2021:50, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

55 Tādējādi PVN direktīvas 28. pants ir noteikts, ka nodokļa maksātājs, kas, sniedzot pakalpojumus, darbojas kā starpnieks savā vārdā, bet citas personas interesēs, tiek uzskatīts par šo pakalpojumu sniedzēju.

56 Otrām kārtām, no īstenošanas regulas Nr. 282/2011 2., 4. un 5. apsvēruma izriet, ka, tī kī PVN direktīvā paredzētās normas dažos gadījumos dabūbvalstīs tiek piemērotas atšķirīgi – un tas nav saderīgi ar pareizu iekšējā tirgus darbību –, šīs īstenošanas regulas mērķis ir nodrošināt pašreizējās PVN sistēmas vienvēidīgu piemērošanu, pieņemot PVN direktīvas īstenošanas noteikumus it īpaši attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu; šādiem noteikumiem it īpaši jāatbilst konkrētiem piemērošanas jautājumiem un tiem jānodrošina vienāds režīms visā Savienībā vienīgi attiecībā uz šiem konkrētajiem gadījumiem.

57 Konkrēti k – runājot par īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punktu, kurš ieviests ar īstenošanas regulu Nr. 1042/2013, no pādējās minētās 1. un 4. apsvēruma izriet, ka, ņemot vērā attēstību, kas notikusi PVN direktīvas ietvaros un ko tostarp raksturo personai, kura nav nodokļa maksātājs, tīdu elektroniski sniegto pakalpojumu aplikšana ar nodokli, kas, sēkot no 2015. gada 1. janvāra, ir aplikami ar nodokli tajā dabūbvalstī, kurā reģistrēts to saimētājs, kur ir viņa pastāvīgā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta, neskatoties uz šo pakalpojumu sniedzēja – nodokļa maksātāja – uzņēmējdarbības reģistrācijas vietu, Padome ir uzskatījusi par nepieciešamu precizēt, kurš ir pakalpojumu sniedzējs PVN maksāšanas nolīkam, ja minētos pakalpojumus sniedz, izmantojot telekomunikāciju tīklu, saskarni vai portālu.

58 Šajā kontekstā īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punktā ir norādīts, ka, “piemērojot [PVN] direktīvas 28. pantu”, un ja pakalpojumus sniedz elektroniski, izmantojot telekomunikāciju tīklu, saskarni vai portālu, piemēram, lejuplādēšanas platformu, tiek prezumēts, ka nodokļa maksātājs, kas piedalās pakalpojumu sniegšanā, rīkojas savā vārdā, bet minēto pakalpojumu sniedzēja interesēs.

59 Šāda veida īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta mērķis ir nodrošināt, lai, sēkot no 2015. gada 1. janvāra, PVN direktīvas 28. pants noteiktā prezumpcija par šādiem nodokļa maksātājiem tiktu piemērota vienvēidīgi, un tādējādi PVN kopējā sistēma, kas ieviesta ar šo direktīvu, vienvēidīgi tiktu piemērota 9.a panta 1. punktā paredzētajiem pakalpojumiem, kuri iekāujas 28. panta piemērošanas jomā, jo tī – kī izriet no šā sprieduma 54. punkta – ietver visas pakalpojumu kategorijas.

60 No tī izriet, ka īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta noteikumi atbilst PVN direktīvas būtiskajiem vispārīgajiem mērķiem un it īpaši tīs 28. panta mērķiem.

Par īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta nepieciešamību un lietderīgumu vienotai PVN direktīvas 28. panta īstenošanai

61 Jākonstatā, ka tostarp no paskaidrojuma raksta Komisijas priekšlikumam Padomes regulai,

ar ko groza ?stenošanas Regulu Nr. 282/2011 attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietu (COM(2012) 763 final) – un tas bija 9.a panta iek?aušanas šaj? ?stenošanas regul? pamat? – izriet ka, iev?rojot PVN direkt?v? no 2015. gada 1. janv?ra izdar?tos groz?jumus attiec?b? uz konkr?tu pakalpojumu sniegšanas, tostarp telekomunik?ciju un elektronisko pakalpojumu, aplikšanas ar nodokli vietu, lai nodrošin?tu pakalpojumu sniedz?ju tiesisko droš?bu un nov?rstu dubulto nodok?a uzlikšanu vai neaplikšanu ar nodok?iem, kas var?tu izriet?t no atš?ir?gas ?stenošanas k?rt?bas daž?d?s dal?bvalst?s, nepieciešam?ba groz?t min?to ?stenošanas regulu bija k?vusi b?tiska, lai noteiktu veidu, k?d? attiec?g?s PVN direkt?vas normas ir j?piem?ro.

62 Š?dos apst?k?os j?uzskata, ka ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkts ir lietder?gs – pat nepieciešams –, lai vienveid?gi ?stenotu PVN direkt?vas 28. pantu.

Par to, vai ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkt? ir iev?rots aizliegums papildin?t vai groz?t PVN direkt?vas 28. panta saturu

63 *Fenix* uzskata, ka ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta tr?s da?as papildina vai groza PVN direkt?vas 28. pantu, l?dz ar to ar š?m ties?bu norm?m netiek iev?rotas Padomei atz?to ?stenošanas pilnvaru robežas.

64 Vispirms attiec?b? uz ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirmo da?u *Fenix* uzskata, ka, no vienas puses, Savien?bas likumdev?js nebija paredz?jis PVN direkt?vas 28. pant? reglament?t jaut?jumu par to, k?dos gad?jumos nodok?a maks?t?js, kurš ir iesaist?ts pakalpojumu sniegšan?, r?kojas sav? v?rd?, bet citas personas interes?s, un to Padome nevar labot ar ?stenošanas aktu, ja vien t? nep?rsniedz savas pilnvaras. No otras puses, *Fenix* uzskata, ka 9.a panta 1. punkta pirmaj? da?? noteikt? prezumpcija vien?di attiecas uz l?gumisko un komerci?lo realit?ti, neiev?ro Tiesas judikat?ru un b?tiski groza komisio?ra atbild?bu PVN jom?.

65 Šaj? zi?? ir svar?gi atg?din?t, ka saska?? ar ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirmo da?u attiec?b? uz nodok?a maks?t?ju, kas piedal?s pakalpojumu elektronisk? sniegšan?, izmantojot telekomunik?ciju t?klu, saskarni vai port?lu, piem?ram, lejupl?d?šanas platformu, “prezum?[, ka tas] šos pakalpojumus sniedz sav? v?rd?, bet min?to pakalpojumu sniedz?ja interes?s, iz?emot gad?jumus, kad nodok?a maks?t?js min?to pakalpojuma sniedz?ju ir skaidri uzr?d?jis k? pakalpojumu sniedz?ju un tas ir atspogu?ots starp pus?m nosl?gtajos l?gumos”.

66 Ta?u no PVN direkt?vas nek?d? veid? neizriet, ka Savien?bas likumdev?js, pieš?irdams ?stenošanas pilnvaras Padomei saska?? ar š?s direkt?vas 397. pantu, b?tu šaj? gad?jum? atteicies nodrošin?t šo min?t?s direkt?vas 28. pant? noteikto nosac?jumu vienveid?gu piem?rošanu, it ?paši t?du, atbilstoši kuriem, lai nodok?a maks?t?ju var?tu uzskat?t par pakalpojuma sniedz?ju, vi?am, iesaistoties pakalpojumu sniegšan?, ir j?r?kojas sav? v?rd?, bet citas personas interes?s. Tas t? ir jo vair?k t?p?c, ka šim nosac?jumam ir izš?irošs raksturs, lai ?stenotu PVN direkt?vas 28. pant? noteikto prezumpciju, un l?dz ar to – lai vienveid?gi piem?rotu kop?jo PVN sist?mu, kas, k? atg?din?ts š? sprieduma 52. punkt?, ir viens no š?s direkt?vas m?r?iem.

67 Run?jot konkr?t?k par jaut?jumu, vai ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirm? da?a, k? to izteikusi Padome, papildina vai groza PVN direkt?vas 28. panta saturu, ir j?nor?da, pirmk?rt – tas, ka šis 9.a panta 1. punkts – k? tas nor?d?ts š? sprieduma 59. punkt? – attiecas tikai uz konkr?tiem pakalpojumiem, kas min?ti PVN direkt?vas 28. pant?, un t?gad uz konkr?tiem ?pašiem gad?jumiem, nek?d? veid? neliedz uzskat?t min?to 9.a panta 1. punktu par vienk?ršu š? 28. panta satura preciz?jumu – k? tas izriet no š? sprieduma 50. punkta.

68 Otrk?rt, cikt?l ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirmaj? da?? ir

paredz?ts, ka attiec?b? uz nodok?a maks?t?ju, kas piedal?s pakalpojumu elektronisk? sniegšan?, tiek “prezum?ts[, ka tas] šos pakalpojumus sniedz sav? v?rd?, bet min?to pakalpojumu sniedz?ja interes?s”, j?konstat?, ka šaj? norm? ir tikai preciz?ti gad?jumi, kuros tiek uzskat?ts, ka ir izpild?ts nosac?jums saist?b? ar PVN direkt?vas 28. panta piem?rojam?bu person?m, kas nepieciešams, lai var?tu piem?rot taj? paredz?to prezumpciju, nepapildinot vai negrozot min?t? panta saturu.

69 It ?paši ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirmaj? da?? esoš? prezumpcija piln?b? iek?aujas lo?ik?, kas ir PVN direkt?vas 28. panta pamat?. Proti, k? ?ener?ladvok?ts nor?d?jis secin?jumu 75. punkt?, pat pirms 9.a panta pie?emšanas PVN direkt?vas 28. panta m?r?is bija p?rnest atbild?bu PVN jom? saist?b? ar t?du pakalpojumu sniegšanu, kuros piedal?s nodok?a maks?t?js, kas darbojas sav? v?rd?, bet citas personas interes?s.

70 L?dz ar to ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirmaj? da?? esoš? prezumpcija negroza PVN direkt?vas 28. pant? noteikt?s prezumpcijas raksturu, bet tikai – to piln?b? integr?jot – konkretiz? ?paš? t?du pakalpojumu kontekst?, kur? pakalpojumi tiek sniegti elektroniski, izmantojot telekomunik?ciju t?klu, saskarni vai port?lu, piem?ram, lietojumprogrammu lejupl?d?šanas platformu.

71 Trešk?rt, ar piebildi, ka, “iz?emot gad?jumus, kad nodok?a maks?t?js min?to pakalpojuma sniedz?ju ir skaidri uzr?d?jis k? pakalpojumu sniedz?ju un tas ir atspogu?ots starp pus?m nosl?gtajos l?gumos”, ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirm? da?a ?auj atsp?kot šo prezumpciju, iev?rojot l?gumisko attiec?bu starp dal?bniekiem realit?ti saimniecisko dar?jumu ??d?.

72 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka l?gumi princip? atspogu?o faktisko dar?jumu ekonomisko un komerci?lo situ?ciju, kuras ?emšana v?r? ir uzskat?ma par pamatkrit?riju kop?j?s PVN sist?mas piem?rošanai, t?p?c attiec?gie l?guma noteikumi ir elements, kas j??em v?r? gad?jum?, kad j?identific? sniedz?js un sa??m?js “pakalpojumu sniegšanas” dar?jum? PVN direkt?vas normu izpratn? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2013. gada 20. j?nijs, *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 42. un 43. punkts, k? ar? 2022. gada 24. febru?ris, *Suzlon Wind Energy Portugal*, C?605/20, EU:C:2022:116, 58. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

73 T?d?j?di Tiesa jau ir konstat?jusi, ka nosac?jums par to, ka nodok?a maks?tajam ir j?r?kojas sav? v?rd?, bet citas personas interes?s, kas noteikts PVN direkt?vas 28. pant?, ir j?p?rbauda, tostarp pamatojoties uz l?gumisko saist?bu raksturu starp pus?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2011. gada 14. j?lijs, *Henfling* u.c., C?464/10, EU:C:2011:489, 42. punkts).

74 No t? izriet – ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirmaj? da?? paredzot, ka prezumpcija, saska?? ar kuru šaj? noteikum? min?tais nodok?a maks?t?js r?kojas sav? v?rd?, bet konkr?to pakalpojumu sniedz?ja interes?s, var tikt atsp?kota, ja no l?guma starp pus?m izriet, ka p?d?jais min?tais ir skaidri atz?ts par pakalpojumu sniedz?ju, Padome ir tikai preciz?jusi PVN direkt?vas 28. panta normat?vo saturu, k? to interpret? Tiesa, lai nodrošin?tu š? panta ?stenošanu vienveid?gos apst?k?os Savien?b?.

75 Turpinot – attiecībā uz īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta otro daļu jānorāda, ka, lai varētu uzskatīt, ka “nodokļa maksātājs elektroniski sniegta pakalpojuma sniedzēju ir skaidri uzrādījis kā minēto pakalpojumu sniedzēju”, saskaņā ar šo noteikumu ir jāizpilda divi nosacījumi. Pirmkārt, rādīt, ko izsniedz vai dara pieejamu ikviens nodokļa maksātājs, kurš piedalās elektroniski sniegtu pakalpojumu sniegšanā, ir jānorāda šādi pakalpojumi, kā arī to sniedzēja identitāte. Otrkārt, rādīt vai faktā, ko izsniedz vai ko dara pieejamu pakalpojuma saņēmējam, ir jānorāda elektroniski sniegtie pakalpojumi un šādu pakalpojumu sniedzēja identitāte.

76 Kā enerģētiskās bēguma norādījis secinājumu 76. punktā, šim noteikumam ir stipra saikne ar īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirmo daļu, tas iekļaujas tādā pašā loģikā kā minētais un detalizētāk veidā norāda nosacījumus, kas saistīti ar rādīt izrakstēšanu, pēc kuriem nodokļu maksātājs elektronisko pakalpojumu sniedzēju skaidri atzīst par šo pakalpojumu sniedzēju.

77 Tādu norādes, kurām saskaņā ar PVN direktīvas 226. panta 5. un 6. punktu ir jābūt iekļautām rādīt, kas atbilstoši šīs direktīvas 220. panta 1. punktam ir dokuments, par kura pienācīgu izsniegšanu ikvienam nodokļa maksātājam ir jāpārliedz attiecībā uz visiem pakalpojumiem, ko tas sniedzis tostarp citam nodokļa maksātājam (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *Evita/K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 49. punkts un tajā minētā judikatūra), ir daļa no elementiem, kuri ir ietverti komerciālo un līgumiskās attiecības starp dažādu pusēm un kuriem ir jāatspoguļo attiecīgā darījumu ekonomiskā un komerciālā realitāte. Tādējādi šīs norādes var būt novērtēt attiecības, kādas dažādie saimnieciskās darbības subjekti, kuri ir iesaistīti elektronisko pakalpojumu sniegšanā, uztur savā starpā.

78 Līdz ar to īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta otrajā daļā ir tikai izklāstīti elementi, kas jāņem vērā nepieciešamības ievērot darījumu ekonomisko un komerciālo realitāti, izvērtēt situāciju un nosacījumus, ar kuriem atbilstoši PVN direktīvas 28. pantā noteiktajam var tikt atspēkota no šī noteikuma pirmās daļas izrietošā prezumpcija.

79 Tātad, sasaistot ar pierādījumiem, kas jāņem vērā īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirmajā daļā minēto prezumpciju, kuras konkrēta izvērtēšana ir jāveic dalībvalstu nodokļu iestādēm un tiesām, šī 9.a panta 1. punkta otro daļu – kā tādā un, ņemot vērā šo sprieduma 71.–74. punktā norādītos konstatājumus, – nevar uzskatīt par tādā, kas papildina vai groza PVN direktīvas 28. pantā iedibināto normatīvo ietvaru.

80 Visbeidzot, attiecībā uz īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta trešo daļu ir jāatgādina, ka saskaņā ar to “šī punkta aspektā nodokļa maksātājam, kurš attiecībā uz elektroniski sniegto pakalpojumu sniegšanu atļauj uzlikt maksājumu pakalpojuma saņēmējam vai atļauj sniegt pakalpojumu, vai nosaka vispārīgus piegādes noteikumus, neatļauj skaidri norādīt citu personu kā šo pakalpojumu sniedzēju”.

81 Tādējādi no trešās daļas izriet, ka, tiklīdz k? nodokļa maksātājs atrodas vien? no trim situācijām, kas minētas šajā daļā, ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirmajā daļā minētā prezumpciju nevar atspēkot un tādā t? k?st neatspēkojama. Citiem vārdiem – elektroniski sniegtu pakalpojumu gadījumā, izmantojot telekomunikāciju tīklu, saskarni vai portālu, piemēram, lietojumprogrammu lejupielādes platformu, vienmēr tiek prezumēts, ka nodokļa maksātājs, kas piedalās pakalpojumu sniegšanā, r?kojas sav? vārdā, bet minētā pakalpojumu sniedzēja interesēs, un t?pēc tiek uzskatīts par t?du, kas pats sniedz minētos pakalpojumus, ja tas atļauj izrakstīt r?tinu pakalpojuma saņēmējam vai par šo pašu pakalpojumu sniegšanu vai ja tas nosaka šīs pakalpojumu sniegšanas vispārīgos nosacījumus.

82 Taču jākonstatē, ka pretī *Fenix* apgalvotajam, Padome, pieņemot šīs ?stenošanas regulas 9.a panta 1. punkta trešo daļu, ir ?musi vārā darījumu ekonomisko un komerciālo realitāti konkrētajā kontekstā, kad pakalpojumi tiek sniegti elektroniski, izmantojot telekomunikāciju tīklu, saskarni vai portālu, piemēram, lietojumprogrammu lejupielādes platformu, k? tas atbilstoši š? sprieduma 73. punktā minētajai judikatūrai tiek prasīts PVN direktīvas 28. pantā.

83 Proti, tiklīdz nodokļa maksātājam, kas piedalās elektroniskā pakalpojumu sniegšanā, izmantojot, piemēram, sociālo tīklu platformu tiešsaistē, ir pilnvaras atļaut š? pakalpojuma sniegšanu vai r?cina izrakstīšanu par to, vai arī noteikt šīs pakalpojumu sniegšanas vispārīgos nosacījumus, šim nodokļa maksātājam ir iespēja vienpusēji definēt b?tiskos ar pakalpojuma sniegšanu saistītos elementus, proti, t? izpildi un brādi, kur? tas notiks, vai nosacījumus, saska?? ar ko tiks prasīta atlīdzība, vai arī normas, kuras veido šīs pakalpojuma sniegšanas vispārīgo ietvaru. Šādos apstākļos un ?emot vārā tajos atspoguļoto ekonomisko un komerciālo realitāti, nodokļa maksātājs ir jāuzskata par pakalpojumu sniedzēju atbilstoši PVN direktīvas 28. pantam.

84 Tādā PVN direktīvas 28. pantam skaidri atbilst tas, ka ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta trešajā daļā uzskaitētajos apstākļos šāds nodokļa maksātājs nevar izvairīties no 28. pantā noteiktās prezumpcijas, ja tas l?gum? norāda citu nodokļa maksātāju k? attiecīgo pakalpojumu sniedzēju. Proti, p?dējais minētais noteikums nepieļauj tādā l?guma klauzulas, kuras neatspoguļo ekonomisko un komerciālo realitāti.

85 Šo analīzi nevar padarīt atspēkot tas, ka PVN direktīvas 28. pantā nav minēti ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta trešajā daļā paredzētie apstākļi.

86 Proti, ?emot vārā š? sprieduma 50. un 82.–84. punktā izklāstītos apsvērumus, pietiek norādīt, ka, skaidri uzskaitot šos apstākļus, ar ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta trešo daļu netiek grozīts PVN direktīvas 28. pantā noteiktais normatīvais saturs, bet – tieši pretī – tikai konkretizēta t? piemērošana ?pašajiem to pakalpojumu gadījumiem, kas minēti šīs ?stenošanas regulas 9.a panta 1. punktā.

87 Analogu iemeslu dēļ nevar pieņemt *Fenix* norādīto argumentu, saska?? ar kuru, ja PVN direktīvas 28. pantā minētā nodokļa maksātāju uzskatītu par pakalpojumu sniedzēju, lai gan galīgais klients zināja par pilnvarojuma esamību starp komitentu un komisiju, k? arī š? komitenta identitāti, tas būtu pretrunā šim pantam.

88 Šajā ziņā patiešām, lai PVN direktīvas 28. pants var būt piemērojams, ir jāpastāv pilnvarojumam, kuru izpildot, komisijas komitenta vārdā iesaistās pakalpojumu sniegšanā (spriedums, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 51. punkts). Tomēr, pat pieņemot, ka, neskatoties uz darījumu ??des sarežģītību, kas var raksturot elektronisko pakalpojumu sniegšanu, galīgais klients konkrētos gadījumos var zināt par pilnvarojuma esamību un komitenta identitāti, šie apstākļi vien nav pietiekami, lai izslēgtu, ka nodokļu maksātājs, piedaloties pakalpojumu sniegšanā, r?kojas sav? vārdā, bet citas personas

interesa PVN direktīvas 28. panta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 14. jūlijs, *Henfling* u.c., C-464/10, EU:C:2011:489, 43. punkts). Proti, galvenokārt svarīgas ir pilnvaras, kādas šim nodokļa maksātājam ir saistībā ar pakalpojumu, kurā tas piedalās.

89 Šādos apstākļos – tātad kā? stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirmās divas daļas – šā noteikuma trešā daļa nav uzskatāma par tādā, kas papildinātu vai grozītu PVN direktīvas 28. pantu.

90 Tātad, pieņemot stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punktu, lai nodrošinātu vienvērtīgu PVN direktīvas 28. panta piemērošanu Savienībā visiem pakalpojumiem, kas minēti šai pirmajā noteikumā, Padome nav pārsniegusi stenošanas pilnvaras, kādas tai, piemērojot LESD 291. panta 2. punktu, ir piešķirtas ar šīs direktīvas 397. pantu.

91 Ēņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka tātad izskatīšanā neatklājas neviens tāds elements, kurš varētu ietekmēt stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta spēkā esamību, ievērojot PVN direktīvas 28. un 397. pantu, kā arī LESD 291. panta 2. punktu.

Par tiesīšanas izdevumiem

92 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šā tiesvedībā izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesīšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

Prejudiciālā jautājuma izskatīšanā nav atklājies neviens tāds elements, kurš varētu ietekmēt Padomes stenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka stenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2013. gada 7. oktobra stenošanas regulu (ES) Nr. 1042/2013, 9.a panta 1. punkta spēkā esamību, ievērojot Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2017. gada 5. decembra Direktīvu (ES) 2017/2455, 28. un 397. pantu, kā arī LESD 291. panta 2. punktu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.