

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA DŽERARDA HOGANA [GERARD HOGAN]

SECINĀJUMI,

sniegti 2020. gada 25. jūnijā⁽¹⁾

Lieta C-459/19

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

pret

Wellcome Trust Ltd

(Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Apvienotā Karaliste) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

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

I. Ievads

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

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

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

4. Šajā kontekstā WTL dažādi ieguldījumu darbības – darbības, kuras Tiesa lietā, kurā

iesaistīti *WTL*, PVN vajadzētu jau uzskatīt par uzņēmējdarbību, kas nav saimnieciskā darbība, – izmantoja to pakalpojumu sniedzēju ieguldījumu pārvaldīšanas pakalpojumus, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Eiropas Savienības (5). Ir atzīts, ka *WTL* neizmantoja šos pakalpojumus ar nodokli apliekamā piegādēm PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē galvenokārt tāpēc, ka tas bija vienkārši ieguldītājs, nevis profesionāls tirgotājs. Ir arī pieņemts, ka *WTL* nav “nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, ja tas pats veic ieguldījumu darbības.

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

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

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

7. PVN direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

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

[..].”

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

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

[..].”

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

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

“Piemērojot noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietu:

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

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

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

"44. pants

Pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tās, ir vieta, kura ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātāja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šā pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgās iestādes vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodokļa maksātājam, kas saņem šos pakalpojumus, ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturšanās vieta.

45. pants

Pakalpojumu sniegšanas vieta personai, kas nav nodokļa maksātāja, ir vieta, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja pakalpojumus sniedz no pakalpojumu sniedzēja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šā pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgās iestādes vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojumu sniedzējam ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturšanās vieta." (6)

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

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

13. Padomes ģenerālregulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka ģenerālregulas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (8) (turpmāk tekstā – "ģenerālregula"), 19. pantā ar nosaukumu "Pakalpojumu saņēmēja raksturojums" ir noteikts:

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

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

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

B. Apvienotās Karalistes tiesības

14. Attiecīgā pakalpojumu sniegšanas vietas noteikumi Apvienotās Karalistes likumos ir ieviesti ar *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma] (turpmāk

tekst? – “VATA”) 7.A pantu, kur? ir noteikts:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta

1. Šis pants attiecas uz valsts, kur? pakalpojumi tiek sniegti, noteikšanu š? likuma izpratn?.
2. Pakalpojumu sniegšana uzskat?ma par notikušu –
 - a) valst?, kur? ir dibin?ts pakalpojumu sa??m?js, ja tas ir attiec?gais uz??m?js, un
 - b) pret?j? gad?jum? – valst?, kur? ir dibin?ts pakalpojumu sniedz?js.
- [..]
4. Šaj? likum? persona ir attiec?gs uz??m?js saist?b? ar pakalpojumu sniegšanu, ja persona –
 - a) ir nodok?a maks?t?ja Padomes Direkt?vas 2006/112/EK 9. panta izpratn?,
 - b) ir re?istr?ta saska?? ar šo likumu,
 - c) ir identific?ta PVN nol?kos saska?? ar dal?bvalsts, kas nav Apvienot? Karaliste, likumiem vai
 - d) ir re?istr?ta saska?? ar *Act of Tynwald* [Tinalda likumu] visiem nodok?iem, kas uzlikti saska?? ar *Act of Tynwald* vai saska?? ar tiem, kuri atbilst pievienot?s v?rt?bas nodoklim,un ja pakalpojumi personai tiek sniegti ne tikai piln?b? priv?t?m vajadz?b?m.”

III. Pamatlietas fakti un l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu

15. *WTL* ir vien?gais pilnvarotais labdar?bas trast? *Wellcome Trust*, kas pieš?ir stipendijas medic?nas p?tniec?bai. Tas sa?em ien?kumus no ieguld?jumiem un veic ar? vair?kas sal?dzinoši nelielas saimniecisk?s darb?bas, tostarp p?rdošanu, ?din?šanu un ?pašumu nomu, par kur?m tas ir re?istr?ts k? PVN maks?t?js. Ien?kumi no ieguld?jumiem, ko tas sa?em, galvenok?rt tiek ieg?ti no ?rvalstu ieguld?jumiem, attiec?b? uz kuriem *WTL* izmanto pakalpojumus, ko sniedz ieguld?jumu p?rvald?t?ji gan Eiropas Savien?b?, gan ?rpus t?s. Šie ien?kumi no ieguld?jumiem, k? jau iepriekš nor?d?ju, ir finans?juma avots liel?kajai da?ai *WTL* pieš?irto stipendiju.
16. Spriedum? *Wellcome Trust* Tiesa nosprieda, ka saimniecisk?s darb?bas j?dziens Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma: vienota apr??inu b?ze (9) (turpm?k tekst? – “Sest? PVN direkt?va”) 4. panta 2. punkta (tagad – PVN direkt?vas 9. panta 1. punkts) izpratn? neietver darb?bu, kas saist?ta ar akciju un citu v?rtspap?ru pirkšanu un p?rdošanu, ko veic pilnvarotais, p?rvaldot labdar?bas trasta akt?vus.
17. Iesniedz?jtiesa l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu nor?d?ja, ka Tiesas sprieduma *Wellcome Trust* rezult?t? *WTL* tika liegts atg?t priekšnodokli par vis?m ieguld?jumu p?rvald?šanas pakalpojumu izmaks?m, kas raduš?s saist?b? ar t? portfeli ?rpus Eiropas Savien?bas.
18. *WTL* un *HMRC* ir vienispr?tis, ka *WTL* darb?ba b?tiski neatš?iras no darb?b?m, kas apskat?tas spriedum? *Wellcome Trust*. Turkl?t, kad *WTL* ieg?d?j?s attiec?gos ieguld?jumu pakalpojumus no trešo valstu pakalpojumu sniedz?jiem, tas bija tikai uz??m?jdarb?bas, kas nav saimniecisk? darb?ba, nol?k?. Tas nenor?d?ja savu PVN maks?t?ja numuru nevienam no pakalpojumu sniedz?jiem, no kuriem šie pakalpojumi tika pirkti. *WTL* un *HMRC* ar? piekr?t, ka *WTL* ir nodok?a maks?t?js PVN direkt?vas 2. un 9. panta izpratn? un ka t? darb?ba, kas nav saimniecisk? darb?ba, ir uz??m?jdarb?ba, nevis priv?ta darb?ba. T?pat nav str?da par to, ka *WTL*

šos pakalpojumus neizmantoja ar nodokli apliekam?m pieg?d?m PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn?.

19. Saska?? ar *Wellcome Trust* sh?mu *WTL* ir j?piev?rš ?paša uzman?ba trasta labdar?bas organiz?cijas statusam un tam tostarp ir aizliegts iesaist?ties tirdzniec?b?.

20. S?kot ar 2010. gadu, *WTL* iesniedza PVN atskaites par pakalpojumiem atbilstoši meh?nismam, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?js pats apr??ina un nok?rto maks?jamo nodok?a summu (10), pamatojoties uz to, ka konkr?to pakalpojumu sniegšanas vieta bija Apvienot? Karaliste.

21. No 2016. gada apr??a l?dz 2017. gada j?nijam *WTL* iesniedza pras?bas saska?? ar VATA 80. pantu, apgalvojot, ka tas ir p?rr??in?jies attiec?b? uz maks?jamo nodokli saist?b? ar attiec?gajiem pakalpojumiem, pamatojoties uz to, ka, ?emot v?r? spriedumu *Wellcome Trust*, *WTL* ir nodok?a maks?t?js PVN direkt?vas 2. un 9. panta izpratn?, bet nav nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds, saska?? ar PVN direkt?vas 44. pantu, ja tas nodarbojas ar ieguld?jumu darb?b?m, kuras sav? b?t?b? neatš?iras no t?m, k?das Tiesa apskat?ja min?taj? spriedum?.

22. *First?tier Tribunal (Tax Chamber)* [Administrat?v? pirm?s instances tiesa (Nodok?u lietu pal?ta)] (Apvienot? Karaliste) 2018. gada 10. oktobra spriedum? (11) nol?ma, ka uz attiec?gajiem pakalpojumiem neattiecas PVN direkt?vas 44. pants, jo v?rdi "r?kojas k? t?ds" faktiski izsl?dz *WTL* no t? piem?rošanas jomas. P?c š?s tiesas dom?m, nav nepieciešams, lai uz pieg?d?m (uz kur?m neattiecas ?pašie noteikumi, kas paredz?ti PVN direkt?vas 46.–59.a pant?) attiektos vai nu PVN direkt?vas 44. pants, vai 45. pants. *First?tier Tribunal (Tax Chamber)* uzskat?ja, ka tas nerada juridisku nenoteikt?bu, jo ?stenošanas regulas 18. pant? ir paredz?ts, ka pieg?d?t?js var pa?auties uz to, vai klients ir nor?d?jis savu PVN numuru, lai noteiktu, vai ir j?piem?ro PVN t? veiktaj?m pieg?d?m. *First?tier Tribunal (Tax Chamber)* uzskat?ja, ka Apvienot?s Karalistes PVN direkt?vas 44. panta ?stenošana atbilstoši VATA 7.A pantam, kur? k? pieg?des vieta ir noteikta Apvienot? Karaliste, pamatojoties uz to, ka *WTL* ir nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? uz??mums, neatbilst PVN direkt?vas 44. pantam.

23. 2019. gada 15. febru?r? *HMRC* iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [Administrat?vaj? virsties? (Nodevu un kanclera kompetences lietu pal?t?)] (Apvienot? Karaliste) par *First?tier Tribunal (Tax Chamber)* spriedumu šaj? liet?.

24. P?c iesniedz?jtiesas dom?m, galvenais jaut?jums, kas b?tu j?uzdod Tiesai, ir par to, vai š?dos apst?k?os var uzskat?t, ka *WTL* ir "nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds" PVN direkt?vas 44. panta izpratn?.

25. *HMRC* apgalvoja, ka PVN direkt?vas 44. pants ir piem?rojams, pirmk?rt, pamatojoties uz noteikuma un ar to saist?to noteikumu valodu un m?r?i, un, otrk?rt, pamatojoties uz to, ka juridisk?s noteikt?bas labad pieg?des vietai j?b?t identific?jamai. T? k? netiek apgalvots, ka uz pieg?d?m attiecas PVN direkt?vas 45. pants vai ka ir piem?rojams k?ds no š?s direkt?vas 46.–59.a pant? paredz?tajiem ?pašajiem noteikumiem, no t? izriet, ka ir j?piem?ro 44. pants.

26. *WTL* apgalvoja, ka, t? k? tas nav nodok?a maks?t?js, kas "r?kojas k? t?ds" PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn?, no t? ar? izriet, ka tas nav nodok?a maks?t?js, kas "r?kojas k? t?ds" ar? 44. panta izpratn?.

27. Š?dos apst?k?os *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Vai [PVN direkt?vas] 44. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tad, ja nodok?a maks?t?js, kas

veic darbību, kura nav saimnieciskā darbība un kuru veido akciju un citu vērtspapīru pirkšanu un pārdošanu labdarības trasta aktīvu pārvaldības ietvaros, iegādājās ieguldījumu pārvaldības pakalpojumus no personas ārpus Savienības tikai šādu darbību vajadzībām, ir uzskatāms par “nodokļa maksātāju, kas rīkojas kā tās”?

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

IV. Tiesvedība Tiesā

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

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

V. Tiesas kompetence

30. 2020. gada 31. janvārī pusnaktī (pēc Centrāleiropas laika) Apvienotā Karaliste izstājās no Eiropas Savienības. Saskaņā ar Līguma par Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotās Karalistes izstāšanās no Eiropas Savienības un Eiropas Atomenerģijas kopienas (turpmāk tekstā – “Izstāšanās līgums”) 86. panta 2. punktu Tiesa joprojām ir kompetenta lemt par līgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu, ko Apvienotās Karalistes tiesas ir iesniegušas pirms pabeigšanas perioda, kas, kā noteikts šā līguma 126. pantā, principā beidzas 2020. gada 31. decembrī.

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

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

VI. Ievadpiezīmes

A. Lieta C-155/94 *Wellcome Trust*

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

34. No PVN direktīvas 2. panta 1. punkta formulējuma izriet, ka nodokļa maksātājam ir jārīkojas “kā tādām”, lai darījumam būtu piemērojams PVN (12).

35. Spriedumā *Wellcome Trust* Tiesa atzina, ka WTL ieguldījumu darbības (13), kas būtībā bija akciju un citu vērtspapīru iegāde un pārdošana ar mērķi palielināt medicīnisko pētījumu veicināšanai paredzētās dividendes un kapitāla ienesīgumu, nebija saimnieciskā darbība Sestās PVN direktīvas 4. panta 2. punkta (tagad – PVN direktīvas 9. panta 1. punkts) izpratnē. Tā kā WTL nevarēja iesaistīties tirdzniecībā, Tiesa uzskatīja, ka “neatkarīgi no tā, vai attiecīgās darbības ir līdzīgas ieguldījumu trasta vai pensiju fonda darbībām, ir jāsecina, ka trasts, kuram

ir t?ds st?voklis, k?du aprakst?ja iesniedz?jtiesa [..], ir j?uzskata par t?du, kas darb?bu ierobežo ar ieguld?jumu portfe?a p?rvald?šanu t?d? paš? veid? k? priv?tais investors” (14). Š? sprieduma 41. punkt? Tiesa t?d?j?di nosprieda, ka saimniecisk?s darb?bas j?dziens š? noteikuma izpratn? ir interpret?jams k? t?ds, kas *neietver* darb?bu, kura paredz pilnvarot?s personas veiktu akciju un citu v?rtspap?ru pirkšanu un p?rdošanu labdar?bas fonda akt?vu p?rvald?šanas laik?.

36. Turkl?t no Tiesas 2004. gada 29. apr??a sprieduma *EDM* (C?77/01, EU:C:2004:243, 60.–70. punkts), kur? bija atsauce uz spriedumu *Wellcome Trust*, izriet, ka akciju un citu apgroz?mu v?rtspap?ru vienk?rša p?rdošana, piem?ram, l?dzdal?ba ieguld?jumu fondos, un pe??a no l?dzek?u izvietošanas ieguld?jumu fondos neietilpst PVN direkt?vas piem?rošanas jom?. Ir ar? skaidrs, ka š?di dar?jumi nav uzskat?mi par saimniecisku darb?bu, ko veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn? (15).

B. Direkt?va 2008/8

37. 2019. gada 13. marta sprieduma *Srf konsulterna* (C?647/17, EU:C:2019:195) 28. un 29. punkt? Tiesa nor?d?ja, ka PVN direkt?vas noteikumu, kas nosaka vietu, kur tiek uzskat?ts, ka pakalpojumi tiek sniegti, m?r?is ir, pirmk?rt, izvair?ties no jurisdikcijas konfliktiem, kas var izrais?t nodok?a dubultu uzlikšanu, un, otrk?rt, izvair?ties no situ?cijas, kad ar nodokli netiek aplikti pakalpojumi, kas cit?di b?tu aplikami ar nodokli (16).

38. Pirms Direkt?vas 2008/8 2. panta st?šan?s sp?k? 2010. gada 1. janv?r? (ar kuru tika groz?ta PVN direkt?vas V sada?as 3. noda?a) pakalpojumu sniegšanas vieta saska?? ar taj? laik? sp?k? esoš?s PVN direkt?vas 43. pantu tika uzskat?ta tostarp par *vietu, kur ir pakalpojumu sniedz?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta*. K? Komisija nor?d?jusi savos apsv?rumos, šo noteikumu piem?roja neatkar?gi no pakalpojuma sa??m?ja identit?tes vai statusa.

39. P?c groz?jumiem, kas ieviesti ar Direkt?vas 2008/8 2. pantu, PVN direkt?vas noteikumu, kas attiecas uz vietu, kur tiek uzskat?ts, ka pakalpojums tiek sniegts, lo?ika ir t?da, ka pakalpojumi p?c iesp?jas j?apliek ar nodokli pat?ri?a viet? (17).

40. P?c groz?jumiem PVN direkt?vas V sada?as 3. noda??, kas ieviesti ar Direkt?vas 2008/8 2. pantu, jo ?paši attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietu, *WTL* bija j?maks? PVN par summ?m, kuras tas samaks?ja par to ieguld?jumu p?rvaldnieku sniegtajiem pakalpojumiem, kas veic uz??m?jdarb?bu ?rpus Eiropas Savien?bas, atbilstoši meh?nismam, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?js pats apr??ina un nok?rto maks?jamo nodok?a summu, kas noteikts PVN direkt?vas 196. pant?, pamatojoties uz to, ka šo pakalpojumu sniegšanas vieta bija Apvienot? Karaliste (18). Šie noteikumi, saska?? ar kuriem nodok?a maks?t?js pats apr??ina un nok?rto maks?jamo nodok?a summu, ?paši ietver atsauci uz PVN direkt?vas 44. pantu.

41. Pamatliet? *WTL* tagad prasa atmaks?t t? samaks?t?s summas. Savos apsv?rumos Tiesai *WTL* apgalvo, ka Apvienot? Karaliste ir nepareizi transpon?jusi PVN direkt?vas 44. pantu *VATA* 7.A pant?, jo, kam?r PVN direkt?vas 44. pant? nep?rprotami ir paredz?ta skaidra statusa p?rbaude, kas iez?m? robežu starp saimniecisku darb?bu un darb?bu, kas nav saimnieciska rakstura, *VATA* 7.A pant? ir veikta pavisam atš?ir?ga nodal?šana, proti, starp izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m un izmantošanu saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m, kurai PVN direkt?v? nav pamata.

42. WTL uzskata, ka v?rdi "nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds" PVN direkt?vas 44. pant? paredz, ka pakalpojumu sa??m?js izmanto šos pakalpojumus savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m. Šaj? zi?? WTL nor?da uz faktu, ka spriedum? *Wellcome Trust* Tiesa secin?ja, ka, veicot WTL ieguld?jumu darb?bas, tas nebija "nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds" PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn? (19).

43. S?kum? var nor?d?t, ka WTL neapgalvo, ka uz to attiektos k?ds no "?pašajiem noteikumiem", kas ir saist?ts ar pieg?des vietu PVN direkt?vas 3. noda?as 3. ieda?? un ietverts š?s direkt?vas 46.–59.a pant? (20).

44. T?p?c šajos secin?jumos ir j?piev?rš uzman?ba pakalpojumu sniegšanas vietas defin?cij?m, kas ietvertas PVN direkt?vas 43. pant?, un visp?r?jiem noteikumiem par pakalpojumu sniegšanas vietu, kas ietverti PVN direkt?vas 44. un 45. pant?.

VII. Par pirmo jaut?jumu

45. Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa l?dz Tiesu interpret?t PVN direkt?vas 44. pantu attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietu un b?t?b? noteikt, vai t?ds nodok?a maks?t?js k? WTL, kas galvenok?rt veic uz??m?jdarb?bu, kura nav saimniecisk? darb?ba, ir j?uzskata par "nodok?a maks?t?ju, kas r?kojas k? t?ds", ja tas š?s darb?bas veikšanai ieg?d?jas pakalpojumus ?rpus Eiropas Savien?bas.

A. Lietas dal?bnieku apsv?rumi

46. WTL uzskata, ka fr?ze "nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds" noz?m? atš?ir?bu starp nodok?a maks?t?jiem, kas veic saimniecisko darb?bu, un t?diem, kas veic darb?bu, kura nav saimnieciska rakstura. L?dz ar to PVN direkt?vas 44. pants saska?? ar t? skaidro formul?jumu neattiecas uz WTL, ja tas ieg?d?jas pakalpojumus tikai t?du darb?bu veikšanai, kuras nav saimnieciska rakstura, no pieg?d?t?jiem, kas veic uz??m?jdarb?bu ?rpus Eiropas Savien?bas.

47. WTL uzskata, ka PVN direkt?vas 43. pants nemaina šo nost?ju, jo š? norma kalpo tikai tam, lai preciz?tu, ka nodok?a maks?t?jam, kas veic gan saimniecisko darb?bu, gan darb?bu, kas nav saimnieciska rakstura, vienm?r ir nodok?a maks?t?ja statuss, proti, taj? netiek uzskat?ts, ka sa??m?js r?kotos k? nodok?a maks?t?js. WTL uzsver to, ka PVN direkt?vas 43. pant? nav v?rdu "r?kojas k? t?ds". L?dz ar to PVN direkt?vas 43. pants attiecas tikai uz statusu, un taj? nav statusa p?rbaudes. ?emot v?r? to, ka v?rdi "r?kojas k? t?ds" ir ietverti PVN direkt?vas 44. pant?, WTL apgalvo, ka Savien?bas likumdev?js šaj? noteikum? ir ieviesis statusa p?rbaudi. WTL ar? apgalvo, ka saska?? ar ?stenošanas regulas 18. un 55. pantu gad?jumos, kad nodok?a maks?t?js ner?kojas k? t?ds un pieg?d?t?jiem nenor?da savu PVN numuru, šiem pieg?d?t?jiem ir likumdošanas ties?bas iekas?t PVN jurisdikcij?, kur? tie veic savu uz??m?jdarb?bu. Tas palielina nodok?a dubultas uzlikšanas probl?mu gad?jumos, kad sa??m?ja nodok?a maks?t?ja dal?bvalsts nodok?u iest?de v?las iekas?t nodokli attiec?b? uz t?m paš?m pieg?d?m.

48. WTL ar? uzskata, ka no ?stenošanas regulas 19. panta nevar secin?t, ka PVN direkt?vas 44. panta izpratn? WTL ir j?uzskata par "nodok?a maks?t?ju, kas r?kojas k? t?ds", jo 19. pant? nav neviena noteikuma, kas paredz?tu, ka priv?tu vajadz?bu izsl?gšana b?tu izsme?oša un izsl?dzoša atsl?gas fr?zes "r?kojas k? t?ds" izpausme.

49. Turkl?t WTL uzskata, ka jebkura PVN direkt?vas 43. un 44. panta interpret?cija, saska?? ar kuru tas non?ktu atš?ir?g? situ?cij? nek? priv?tais ieguld?t?js, b?tu gr?ti savienojama ar spriedumu *Wellcome Trust*. T?d?j?di WTL non?ktu unik?li nepat?kam? situ?cij?, jo š?da interpret?cija paredz?tu, ka WTL ir pien?kums pašam atskait?ties par PVN t?, it k? tas veiktu

saimniecisko darbību, bet tam nav atbilstošs atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz to, ka savu darbību tas veic līdzīgi kā privātpersona. Nekas PVN direktīva neliecina, ka būtu paredzēts šādi sodīt labdarības organizācijas.

50. Visi p?r?jie lietas dal?bnieki, kas iest?js šaj? tiesved?b? Ties?, uzskata, ka PVN direkt?vas 44. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?ds nodok?a maks?t?js k? WTL, kas veic uz??m?jdarb?bu, kura nav saimniecisk? darb?ba, ir j?uzskata par “nodok?a maks?t?ju, kas r?kojas k? t?ds”, ja tas š?s darb?bas veikšanai ieg?d?jas pakalpojumus ?rpus Eiropas Savien?bas.

B. V?rt?jums

51. Pirmais jautājums ir vārsts uz jēdziena “nodokļa maksātājs, kas rēķina k? t?ds” izmantošanu PVN direktīvas 44. pantā un uz to, vai pašā vārdā “rēķina k? t?ds” – kuri parādīs arī citos PVN direktīvas noteikumos – iekļaušana paredz to, ka WTL tiek izslēgtas no šā noteikuma piemērošanas jomas un no prasības maksāt PVN par ieguldījumu pērvērtības pakalpojumiem, ko tam snieguši piegādātāji, kas reģistrēti Eiropas Savienības. Būtībā WTL apgalvo, ka PVN direktīvas 44. pants attiecas tikai uz nodokļa maksātājiem, kuri iegādājas pakalpojumus savam ar nodokli apliekamajam piegādātājam, un ka šo noteikumu nepiemēro, ja tie saņem ieguldījumu pērvērtības pakalpojumus no personām, kas veic uzņēmējdarbību Eiropas Savienības, savas uzņēmējdarbības, kas nav saimnieciskā darbība, veikšanai.

52. 2019. gada 13. marta sprieduma *Srf konsulterna* (C?647/17, EU:C:2019:195) 20. un 21. punkt? Tiesa nor?d?ja, ka PVN direkt?vas 44. un 45. pant? ir ietverts visp?r?gs noteikums vietas, kuru nodok?u m?r?iem uzskata par pakalpojumu sniegšanas vietu, noteikšanai, savuk?rt š?s direkt?vas 46.–59.a pant? ir ietverta virkne ?pašu piesaistes noteikumu. Turkl?t PVN direkt?vas 44. un 45. pants nav prim?rs sal?dzin?jum? ar t?s 46.–59.a pantu. Katr? situ?cij? ir j?p?rbauda, vai konkr?t? situ?cija atbilst k?dam no š?s direkt?vas 46.–59.a pant? min?tajiem gad?jumiem. Kritiski skatoties, Tiesa nosprieda – ja tas t? nav, tad situ?cija noteikti ietilpst š?s direkt?vas 44. un 45. panta piem?rošanas jom?.

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

54. Es tam tom?r nevaru piekrist.

55. K? jau nor?d?ju iepriekš, PVN direkt?vas 43.–45. panta pašreiz?j? versija tika ieviesta Direkt?v? 2006/112 ar Direkt?vas 2008/8 2. pantu. ?emot v?r? Eiropas Savien?bas tiesisk?s k?rt?bas vienot?bas un saskan?bas pras?bas, Direkt?v?s 2006/112 un 2008/8 izmantotajiem j?dzieniem vismaz princip? vajadz?tu b?t t?dai pašai noz?mei, ja vien Savien?bas likumdev?js ?paš? likumdošanas kontekst? nav skaidri nor?d?jis citu nodomu (22). No t? izriet, ka j?dzieniem “nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds” PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkt? un 44. pant?, k? apgalvo WTL, vajadz?tu b?t t?dai pašai noz?mei un iedarb?bai.

56. Manupr?t, tom?r nevar piekrist š?dai PVN direkt?vas 44. panta interpret?cijai, kas koncentr?jas uz j?dzienu "r?kojas k? t?ds" izol?ti no apk?rt?jiem v?rdiem (23). Lai ar?, k? es tikko nor?d?ju, past?v visp?r?js pie??mums, ka v?rdiem un fr?z?m, kas par?d?s da??d?s viet?s konkr?t? direkt?v?, parasti vajadz?tu b?t t?dai pašai noz?mei, tas nevar notikt uz pamatnoteikumu, kas attiecas uz kontekstu, r??ina. V?rdi un fr?zes noteikti ieg?st kr?su un noz?mi no v?rdiem, kas tos ieskauj, un it ?paši no konkr?t? konteksta, kur? tie par?d?s. T?p?c

mans galvenais iemesls, k?p?c nepiekr?tu WTL apgalvojumam, ir tas, ka taj? nav ?emts v?r? ?pašais konteksts, kur? v?rdi rodas, un m?r?is, kuru cenšas sasniegt noteikumi, kuru sast?vda?a tie ir (24).

57. PVN direkt?vas 44. pants ir da?a no jaunajiem noteikumiem par pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu, kuri tika ieviesti ar Direkt?vu 2008/8, lai moderniz?tu un vienk?ršotu šos noteikumus, un š? norma ir j?lasa un j?interpret? šaj? konkr?taj? kontekst? (25). Es uzskatu, ka PVN direkt?vas 44. pantu nevar las?t atseviš?i un atdal?t no š?s direkt?vas 43. panta satura.

58. Šaj? zi?? ir svar?gi nor?d?t, ka PVN direkt?vas 43. pant? ir ietverti divi ?paši noteikumi. Pirmk?rt, taj? ir noteikts, ka nodok?a maks?t?js ir nodok?a maks?t?js attiec?b? uz *visiem* vi?am sniegtajiem pakalpojumiem (neatkar?gi no t?, vai tie *cit?di* b?tu ar nodokli apliekami pakalpojumi 2. panta 1. punkta izpratn?). Otrk?rt, taj? ir noteikts, ka *juridiska persona, kura nav nodok?a maks?t?ja* un kura tiek identific?ta PVN nol?k? (piem?ram, WTL), ir juridiska persona, kas ir nodok?a maks?t?ja, bet *tikai* t?p?c, lai piem?rotu noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietu, pat ja to par t?du neuzskata citiem nol?kiem (26). Abos gad?jumos 43. panta ietverto noteikumu piem?rošanas joma ir ierobežota. Tie tiek izteikti nevis k? klauzulas par *visiem* m?r?iem, bet gan vienk?rši par noteikumiem, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas viet?m. Manupr?t, ir j??em v?r? š?da veida noteikuma m?ksl?gais raksturs, proti, šaj? gad?jum? PVN direkt?vas 43. panta 2. punkts patiesi ir ?rta likumdošanas izstr?des metode, saska?? ar kuru Savien?bas likumdev?js ir paredz?jis, ka noteikumi par pakalpojumu sniegšanas viet?m, kas attiecas uz parastajiem nodok?a maks?t?jiem, šaj? gad?jum? attiecas ar? uz juridiskaj?m person?m, kuras nav nodok?a maks?t?jas un kuras ir identific?tas PVN nol?k?.

59. T?d?j?di visp?r?jie noteikumi par pakalpojumu sniegšanas vietu “nodok?a maks?t?jam”, kas ?paši noteikts PVN direkt?vas 43. pant?, un “personai, kas nav nodok?a maks?t?ja” (27), ir ietverti attiec?gi š?s direkt?vas 44. un 45. pant?. Manupr?t, nedr?kst ignor?t š?s PVN direkt?vas 43. pant? ietvert?s kritisk?s defin?cijas par to, kas ir “nodok?a maks?t?js”, tikt?l, cik attiec?gi tiek interpret?ts š?s direkt?vas 44. pants un netieši 45. pants, neatkar?gi no šo uzskat?mo klauzulu vajadz?g? m?ksl?guma.

60. Atseviš?u ar nodokli neapliekamo darb?bu un personu, kas nav nodok?a maks?t?jas, iek?aušana nodok?a maks?t?ja defin?cij? un j?dziena “visi” izmantošana PVN direkt?vas 43. pant? nor?da uz Savien?bas likumdev?ja nodomu ?oti plaši izteikt “galam?r?a noteikuma” piem?rošanas jomu, kas ietverts š?s direkt?vas 44. pant?.

61. Direkt?vas 2008/8 4. apsv?rum? (28) ir s?k?k izskaidrota gan PVN direkt?vas 43. panta, gan 44. panta piem?rošanas joma un apstiprin?ts, ka noteikumiem par pakalpojumu sniegšanas vietu nodok?a maks?t?jiem “neb?tu j?attiecas uz pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js sa?em izmantošanai sav?m vai savu darbinieku vajadz?b?m”.

62. No t? izriet, ka visi pakalpojumi, kas sniegti nodok?a maks?t?jam, k? noteikts PVN direkt?vas 43. pant?, iz?emot tos pakalpojumus, kas sa?emti priv?t?m vajadz?b?m, tiek uzskat?ti par sniegtiem viet?, kur pakalpojuma sa??m?js veic savu uz??m?jdarb?bu. T?p?c es uzskatu, ka Komisija ir pareizi nor?d?jusi, ka PVN direkt?vas 43. panta 1. punkta galvenais m?r?is ir nodrošin?t, ka nodok?a maks?t?ji pieg?des vietas noteikšanas vajadz?b?m ir j?apl?ko š?d? veid? *pat* attiec?b? uz pakalpojumiem, ko izmanto darb?b?m vai dar?jumiem, kurus neuzskata par pieg?d?m, kas apliekamas ar nodokli, saska?? ar š?s direkt?vas 2. panta 1. punktu (29).

63. Š? interpret?cija saskan ar? ar ?stenošanas regulas 19. panta pirmo da?u, kur? paredz?ts, ka, “piem?rojot noteikumus attiec?b? uz [PVN direkt?vas] 44. un 45. pant? min?to pakalpojumu sniegšanas vietu, nodok?a maks?t?ju vai juridisku personu, kura nav nodok?a maks?t?ja, bet kuru uzskata par nodok?a maks?t?ju, kura sa?em pakalpojumus tikai sav?m priv?taj?m vajadz?b?m,

tostarp sava personāla vajadzībām, uzskata par personu, kura nav nodokļa maksātāja". Lai arī PVN direktīvas noteikums nevar interpretēts, atsaucoties uz nākamo īstenošanas regulu, 19. panta noteikumi joprojām ir pārstēdzoši.

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

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

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

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

68. Patiesi, Tiesa nesen 2019. gada 3. jūlijā spriedumā *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559) 30. punktā atzina, ka "darbībai, kas ir ziedojumu, kā arī dotāciju ieguldīšana, un ar šo ieguldīšanas darbību saistītajām izmaksām attiecībā uz PVN ir jāpiemēro tāds pats režīms kā darbībai, kam nav saimnieciska rakstura un ko veido to ieguldīšana un iespējamo ar to saistīto izmaksas. Šāda finanšu ieguldīšanas darbība Kembridžas Universitātei, tāpat kā privātam ieguldītājam, ir ne tikai līdzeklis, kas ļauj radīt

ien?kumus no t?d?j?di ieg?tiem ziedojumiem un dot?cij?m, bet ar? darb?ba, kas ir tieši piesaist?ma to sa?emšanai, un t?tad ir vien?gi š?s darb?bas, kas nav saimniecisk? darb?ba, tiešs turpin?jums. T?d?j?di priekšnodokl? samaks?tais PVN, kas attiecas uz izdevumiem, kuri saist?ti ar šo ieguld?šanu, ar? nevar tikt atskait?ts”.

69. ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uzskatu, ka uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 44. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tad, ja nodok?a maks?t?js, kas veic darb?bu, kura nav saimnieciska rakstura un kura ietver akciju un citu v?rtspap?ru pirkšanu un p?rdošanu labdar?bas trasta akt?vu p?rvald?bas ietvaros, ieg?d?jas ieguld?jumu p?rvald?bas pakalpojumu no personas ?rpus Eiropas Savien?bas tikai š?du darb?bu vajadz?b?m, tas ir uzskat?ms par “nodok?a maks?t?ju, kas r?kojas k? t?ds” š?s direkt?vas normas nol?k?.

VIII. Par otro jaut?jumu

70. ?emot v?r? uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu sniegto atbildi, uzskatu, ka uz otro jaut?jumu nav j?atbild. Turkl?t, ?emot v?r? to, ka nav str?da par to, ka WTL ir nodok?a maks?t?js, es neuzskatu un ar? neviena no šaj? tiesved?b? iesaist?taj?m pus?m nav apgalvojusi, ka PVN direkt?vas 45. pants, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas vietu personai, kas nav nodok?a maks?t?ja, attiektos uz WTL.

IX. Secin?jumi

71. Attiec?gi ierosinu uz *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apvienot? Karaliste) uzdotajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2008/8/EK (2008. gada 12. febru?ris), ar ko groza Direkt?vu 2006/112/EK attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietu, 44. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tad, ja nodok?a maks?t?js, kas veic darb?bu, kura nav saimniecisk? darb?ba un kuru veido akciju un citu v?rtspap?ru pirkšana un p?rdošana labdar?bas trasta akt?vu p?rvald?bas ietvaros, ieg?d?jas ieguld?jumu p?rvald?bas pakalpojumu no personas ?rpus Eiropas Savien?bas tikai š?du darb?bu vajadz?b?m, tas ir uzskat?ms par “nodok?a maks?t?ju, kas r?kojas k? t?ds” š?s direkt?vas ties?bu normas nol?k?.

1 Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 OV 2008, L 44, 11. lpp.

4 Pamatliet? izskat?m? PVN summa ir 13 113,822 britu m?rci?as (GBP) (aptuveni 14 530,00 EUR). WTL v?las atg?t samaks?to priekšnodokli par pakalpojumiem, ko sniedz pieg?d?t?ji, kuri veic uz??m?jdarb?bu ?rpus Eiropas Savien?bas, saist?b? ar t? ieguld?jumiem.

5 Skat. spriedumu, 1996. gada 20. j?nijs, *Wellcome Trust* (C?155/94, EU:C:1996:243; turpm?k tekst? – “spriedums *Wellcome Trust*”).

6 Direkt?vas 2008/8 4. apsv?rum? ir noteikts, ka, “sniedzot pakalpojumu nodok?a maks?t?jiem, visp?r?jam noteikumam par pakalpojumu sniegšanas vietu b?tu j?balst?s uz vietu, kur pakalpojuma sa??m?js veic uz??m?jdarb?bu, nevis uz vietu, kur uz??m?jdarb?bu veic pakalpojuma sniedz?js. Lai paredz?tu pakalpojumu sniegšanas vietas noteikumus un mazin?tu slogu uz??mumiem, nodok?a maks?t?ji, kuri veic ar? darb?bas, par kur?m neuzliek nodokli, b?tu j?uzskata par nodok?a maks?t?jiem saist?b? ar visiem pakalpojumiem, ko t?m sniedz. T?pat par nodok?a maks?t?j?m b?tu uzskat?mas juridisk?s personas, kas nav nodok?a maks?t?jas, bet ir

identificētas PVN nolūkā. Saskaņā ar parastiem noteikumiem šiem noteikumiem nebūtu jāattiecas uz pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs saņem izmantošanai savam vai savu darbinieku vajadzībām". Direktīvas 2008/8 5. apsvērumā ir paredzēts, ka tad, "ja pakalpojums sniedz personām, kas nav nodokļa maksātājas, vispārīgajam noteikumam ar turpmāk būtu jābūt tādām, ka pakalpojuma sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojuma sniedzējs veic uzņēmējdarbību".

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

8 OV 2011, L 77, 1. lpp.

9 OV 1977, L 145, 1. lpp.

10 Skat. PVN direktīvas 196. pantu.

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

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

13 Tās šodien principā paliek nemainīgas.

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

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

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

17 Skat. Direktīvas 2008/8 3. apsvērumu, kurā noteikts, ka "principā par visiem sniegtajiem pakalpojumiem būtu jāuzliek nodoklis vietā, kur patiešām notiek patērētājs. Ja vispārīgajam noteikumam par pakalpojumu sniegšanas vietu grozītu šādi, gan administratīvu, gan politikas iemeslu dēļ tomēr būtu vajadzīgi noteikti izņēmumi no šīs vispārīgās noteikuma".

18 Jānorāda, ka līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu nekas neliecina par to, ka pamatlietā attiecīgā pakalpojuma patērētāja vieta būtu jebkur citur, nevis Apvienotajā Karalistē. Lai gan līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu tas nav norādīts, ir jāpieņem, ka *WTL* saimnieciskā darbība tiek veikta Apvienotajā Karalistē.

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

20 Direktīvas 2008/8 6. apsvērumā ir noteikts, ka "noteiktos apstākļos vispārīgie noteikumi par pakalpojumu sniegšanas vietu nav piemērojami ne attiecībā uz nodokļa maksātājiem, ne uz

personām, kas nav nodokļa maksātājas, un tās vietā būtu jāpiemēro paši izņēmumi. Šiem izņēmumiem lielā mērā būtu jābalstās uz spēkā esošajiem kritērijiem un jāatbilst principam par nodokļa uzlikšanu patērētāja vietā, tomēr neuzliekot nesamērīgu administratīvo slogu konkrētiem uzņēmumiem”.

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

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

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

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

25 Skat. Direktīvas 2008/8 2. apsvērumu.

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

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

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

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

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

31 Skat. arī īstenošanas regulas 19. apsvērumu, kurā ir noteikts, ka “gadījumā, ja nodokļa maksātājam sniegtie pakalpojumi paredzēti nodokļa maksātāja, tostarp pircēja vai pakalpojumu saņēmēja personā, privātam vajadzībām, nedrīkst uzskatīt, ka minētais nodokļa maksātājs rēķojas nodokļa maksātāja statusā”.

32 Ja vien viņam vai viņai nav informācijas par pretējo.

33 Tāda pati argumentācija attiecas uz WTL apgalvojumu, ka tas nav norādījis PVN identifikācijas numuru saskaņā ar īstenošanas regulas 55. pantu, jo tas nav “nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās”. Īstenošanas regulas 55. pants ir jāinterpretē, arī Ēmot vārds PVN direktīvas 44. pantu.

34 K? noteikts PVN direkt?vas 43. pant?.

35 Šaj? zi?? Apvienot?s Karalistes vald?ba atbild? uz Tiesas jaut?jumu nor?d?ja, ka nodok?a dubultas uzlikšanas risks rodas no pretrun?gas piem?rojamo noteikumu interpret?cijas un ka vien?gais veids, k? p?rvar?t š?s gr?t?bas, ir noteikumu vienvēd?ga interpret?cija. Sp?nijas vald?ba atbild? uz Tiesas jaut?jumu nor?d?ja, ka PVN direkt?vas 43. un 44. panta, Direkt?vas 2008/8 4. apsv?ruma un ?stenošanas regulas 19. panta kombin?ta (un sistem?tiska) interpret?cija nodrošina, ka nav iesp?jama nodok?a dubulta uzlikšana. ?rija ar? atbild? uz Tiesas jaut?jumu nor?d?ja, ka gad?jum?, ja klientam ir taisn?ba, pašnolemjot, vai sa?emtie pakalpojumi ir ieg?ti t? ar nodokli apliekamo darb?bu veikšanai, tostarp gad?jumos, kad saska?? ar PVN direkt?vas 43. pantu vi?š tiek uzskat?ts par nodok?a maks?t?ju, nodok?a dubultai uzlikšanai nevajadz?tu rasties.

36 Komisija atbild? uz Tiesas jaut?jumu nor?d?ja, ka “WTL nav fiziska persona, bet gan uz??mums, kas ir izv?l?jies re?istr?ties k? PVN maks?t?js. Pret to izturas t?pat k? pret jebkuru citu nodok?a maks?t?ju (vai patiesi k? pret jebkuru juridisko personu, kura nav nodok?a maks?t?ja un kura ir identific?ta PVN nol?k?). Proti, uz to attiecas pieg?des vietas noteikumi, ko piem?ro dar?jumiem starp uz??mumiem. Noteikumus, kas piem?rojami dar?jumiem starp uz??mumiem un pat?r?t?jiem, piem?ro tikai tiem pakalpojumiem, kurus sa?em nodok?a maks?t?js, bet kurus izmanto t? person?la (vai nodok?a maks?t?ja, kas ir fiziska persona) priv?tam pat?ri?am. Attiec?gie pakalpojumi, ko sa??mis [WTL], nav paredz?ti priv?tpersonas priv?tam pat?ri?am. Tas piln?b? atbilst vienl?dz?gas attieksmes principam, proti, ka p?d?jie noteikumi attiecas tikai uz priv?tpersonu pat?ri?u”.

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