

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA ATANASIJA RANTA [ATHANASIOS RANTOS]

SECINĀJUMI,

sniegti 2022. gada 15. septembrī (1)

Lieta C-695/20

Fenix International Limited

pret

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(*First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)),
Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – LESD 291. panta 2. punkts – Eiropas Savienības Padomes īstenošanas pilnvaras – Direktīva 2006/112/EK – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – 28. un 397. pants – Nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, kura ir iesaistīta pakalpojumu sniegšanā – īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 – 9.a pants – Pakalpojumi, kas sniegti elektroniski, izmantojot telekomunikāciju tīklu, saskarni vai portālu – Prezumpcijas saistībā ar pakalpojumu sniedzēja identificēšanu – Iespēja nodokļa maksātājam atspēkot šīs prezumpcijas vai tās neesamība – Spēkā esamība

I. Ievads

1. Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2) 9.a panta, kāds tas tajā tika iekārtots ar īstenošanas regulu (ES) Nr. 1042/2013 (3) (turpmāk tekstā – “9.a pants”), spēkā esamību. Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp sabiedrību *Fenix International Limited* (turpmāk tekstā – “*Fenix*”), kas izmanto tiešsaistes platformu, un *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes iekšzemes un muitas dienests, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas šai sabiedrībai ir jāmaksā par laikposmu no 2017. gada jūlija līdz 2020. gada janvārim, kā arī par 2020. gada aprīli.

2. Iesniedzējtiesa *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste) vēlas noskaidrot, vai Eiropas Savienības Padome, pieņemot 9.a pantu, ir pārsniegusi tai ar LESD 291. panta 2. punktu un Direktīvas 2006/112/EK (4) 397. pantu piešķirtās īstenošanas pilnvaras, ņemot vērā šīs direktīvas 28. pantu.

3. Šī lieta ir krustcelīs starp Eiropas Savienības institucionālās tiesības un jūdziena

“stenošanas pilnvaras”, kas Padomei ir piešķirtas saskaņā ar LESD, pārbaudi, no vienas puses, un PVN tiesību attiecībā uz nodokļa maksājumu, kas, darbojoties savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts/piedalās pakalpojumu sniegšanā, no otras puses. It īpaši šajā lietā rodas jautājums par Padomes rīcības brīvību attiecībā uz PVN direktīvas stenošanu. Šim jautājumam ir īpaša nozīme saistībā ar tiešsaistes platformu pieaugošo ietekmi ekonomikā un to lomu saistībā ar PVN iekasēšanu, kas rada daudzas pārdomas (5).

4. Sava vārtējuma noslēgumā secināšu, ka 9.a pants ir spēkā esošs, jo šajā tiesību normā tiek ievēroti ar PVN direktīvas 28. pantu sasniedzamie būtiskie vispārījie mērķi, tas ir nepieciešams vai lietderīgs šā panta stenošanai un to precīzi, nepapildinot un negrozot.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. PVN direktīva

5. PVN direktīva pamatojas uz EKL 93. pantu (tagad – LESD 113. pants). Saskaņā ar šīs direktīvas 61. un 62. apsvērumu:

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

(62) Minētajiem pasākumiem jāīpaši būtu jārisina nodokļu dubults uzlikšanas problēma pārrobežu darījumos, kas var rasties tādēļ, ka dalībvalstis dažādi piemēro noteikumus, kas reglamentē vietu, kurā notiek darījumi, par kuriem uzliek nodokli.”

6. Minētās direktīvas 28. pantā, kas ietilpst tās IV sadaļā “Darījumi, par kuriem uzliek nodokli”, un šīs sadaļas 3. nodaļā par pakalpojumu sniegšanu, 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.”

7. Šīs pašas direktīvas 397. pants ir paredzēts:

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

B. Stenošanas regula Nr. 282/2011

8. Stenošanas regula Nr. 282/2011 ir pamatota ar PVN direktīvas 397. pantu. Saskaņā ar šīs stenošanas regulas 2., 4. un 5. apsvērumu:

“(2) [PVN] direktīvā paredzēti noteikumi par [PVN], kurus dažos gadījumos dalībvalstis interpretē dažādi. Pieņemot kopīgus [PVN] direktīvas stenošanas 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 stenošanas pasākumi ir juridiski saistoši tikai no šīs regulas spēkā stāšanās dienas un neskar dalībvalstu iepriekš pieņemto tiesību aktu un interpretācijas spēkā esību.

[..]

(4) Šīs regulas mērķis ir nodrošināt pašreizējās PVN sistēmas vienādu piemērošanu, pieņemot [PVN] direktīvas stenošanas noteikumus, jo īpaši attiecībā uz nodokļa maksājumiem, preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu un to darījumu vietu, par kuriem uzliek nodokli. Saskaņā ar [LES] 5. panta 4. punktā noteikto proporcionālītātes principu šajā regulā paredz vienīgi tos

pasākumus, kas ir vajadzīgi šo mērķa sasniegšanai. Vienādu piemērošanu vislabāk nodrošinātu regula, kas uzliek saistības un ir tieši piemērojama visās dalībvalstīs.

(5) Šie stenošanas 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.

9. Minētās stenošanas regulas 1. pantā ir noteikts:

“Ar šo regulu nosaka pasākumus [PVN] direktīvas I līdz V un VII līdz XII sadaļās dažu noteikumu stenošanai.”

10. Šo pati stenošanas regula tika grozīta ar stenošanas regulu Nr. 1042/2013, kas arī ir pamatota ar PVN direktīvas 397. pantu. Šīs pārdotās minētās stenošanas regulas 4. apsvērumā ir izteikts šādi:

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

11. Ar stenošanas regulas Nr. 1042/2013 1. panta 1. punkta c) apakšpunktu stenošanas regulā Nr. 282/2011 tika iekārtoti 9.a pants, kurā ir noteikts:

“1. Piemērojot [PVN direktīvas] 28. pantu, ja elektroniski sniegtos pakalpojumus sniedz, izmantojot telekomunikāciju tīklu, saskarni vai portālu, piemēram, lietojumprogrammu tiešsaistes tirgu, 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) rīcībā, ko izsniedz vai dara pieejamu ikviens nodokļa maksātājs, kurš piedalās elektroniski sniegtu pakalpojumu sniegšanā, ir jānorāda šādi pakalpojumi un to sniedzēja identitāte;

b) rīcībā vai faktā, 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 atļauj 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 pārraidi ar interneta protokolu (*VoIP*), un nepiedalās šādu elektroniski sniegtu vai balss telefonijas pakalpojumu sniegšanā.”

III. Pamatlieta, prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā

12. *Fenix*, kas reģistrēta kā PVN maksātāja Apvienotajā Karalistē, pārvalda tiešsaistes platformu, kas veltīta sociālajam tīklam, kurš pazīstams ar nosaukumu “*Only Fans*” (turpmāk tekstā – “platforma”), un īsteno ekskluzīvu kontroli pār šo platformu. Platforma ir paredzēta “lietotājiem” visā pasaulē, un tie tiek iedalīti “autoros” un “fanos”.

13. Autori, kuriem ir savi “profili”, attiecīgajos profilos augšupielādē un publicē saturu, piemēram, fotogrāfijas un videomateriālus. Viņi arī var veikt tiešsaistes video straumēšanu un sūtīt privātas ziņas saviem faniem. Fani var piekļūt augšupielādētajam saturam, veicot *ad hoc* maksājumus vai maksājot mēneša maksu par abonēšanu katram autoram, kura saturu viņi vēlas apskatīt un/vai ar kuru viņi vēlas izveidot interaktīvo komunikāciju. Fani arī var maksāt dzeramnaudu vai ziedojumus, nesaņemot pret nekādu saturu. Autori nosaka sava profila mēneša maksu par abonēšanu, kaut arī *Fenix* paredz minimālo summu gan abonēšanai, gan dzeramnaudai.

14. *Fenix* atbild par fanu veikto maksājumu iekasēšanu un sadali, izmantojot trešo personu – maksājumu pakalpojumu sniedzēju. Tā arī nosaka platformas Pakalpojumu sniegšanas noteikumus, kas attiecīgajā laikposmā vairākkārt tika grozīti. *Fenix* iekasē no autoriem 20 %, ieturot attiecīgo summu no summas, ko samaksājuši fani (turpmāk tekstā – “20 % ieturējums”). Gan maksājumi no fana, gan maksājumi autoram tiek atspoguļoti attiecīgā lietotāja bankas izrakstā kā maksājums, kas veikts par labu *Fenix* vai saņemts no *Fenix*. Visā attiecīgajā laikposmā *Fenix* iekasēja PVN un uzskaitēja to ar likmi 20 % apmērā no nodokļa bāzes, ko veido 20 % ieturējums.

15. 2020. gada 22. aprīlī nodokļu administrācija nosūtīja *Fenix* maksājuma PVN paziņojumus par laikposmu no 2017. gada jūlija līdz 2020. gada janvārim, kā arī par 2020. gada aprīli (turpmāk tekstā – “attiecīgā paziņojumi par nodokli”), uzskatot, ka saskaņā ar 9.a pantu šā sabiedrība ir jāuzskata par tādā, kas darbojas savā vārdā. Tādējādi šīs administrācijas ieskatā *Fenix* bija jāmaksā PVN nevis no 20 % ieturējuma, bet gan no visām fanu samaksātajām summām.

16. 2020. gada 27. jūlijā *Fenix* cēla prasību iesniedzējtiesā, apstrīdot attiecīgo paziņojumu par nodokli juridisko pamatu, proti, *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likums) 47. panta 4. un 5. punktu redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktu norises laikā, ar kuriem Lielbritānijas tiesbāze ir transponēts 9.a pants, kā arī attiecīgās šo paziņojumu par nodokli summas. Tā norādīja, ka 9.a pants nav spēkā un ka turklāt tas neietilpst šā panta piemērošanas jomā.

17. Iesniedzējtiesa precizēja, ka nodokļu administrācija vēl nav pieņēmusi lēmumu par to, kādā statusā saskaņā ar Anglijas tiesbāzi *Fenix* rīkojās saistībā ar platformu, proti, kā komisijas vai kā komitents. Šā administrācija attiecīgos paziņojumus par nodokli esot izdevusi, atsaucoties vienīgi uz 9.a pantu, un nav pārbaudījusi, vai PVN direktīvas 28. pants ir piemērojams kā tās.

18. Šā tiesa norādīja, ka tai ir šaubas par 9.a panta spēkā esamību. Proti, ja ar šo pantu ir paredzēts piemērot PVN direktīvas 28. pantu, tad varētu apgalvot, ka tajā ir pārsniegtas Padomei piešķirtās īstenošanas pilnvaras. Šajā ziņā minētā tiesa, atsaucoties uz 2014. gada 15. oktobra spriedumu Parlaments/Komisija (C-65/13, EU:C:2014:2289), uzsver, ka tiesību norma, ar kuru

tiek piemērots leģislatīvs akts, ir likumīga tikai tad, ja tajā tiek ievēroti ar šo aktu sasniedzamie būtiskie vispārīgie mērķi, tātad ir nepieciešama vai lietderīga minētā akta īstenošanai un nevar ne grozīt, ne papildināt šo pašu aktu, pat tādēļ nebūtiskajos elementos.

19. Šajā pašā nozīmē Eiropas Komisija uzskatīt, ka, lai noteiktu, vai pamataakts ir "pilnīgs" pasākums, Savienības likumdevējam būtu jāizvērtē, vai ar šo pasākumu konkrēti tiek pievienotas jaunas būtiskas normas, kas maina šīs tiesību akta ietvarus, atstājot Komisijai rīcības brīvību, lai gan turpretī pasākumi, kuru mērķis ir vienīgi īstenot esošos pamata akta noteikumus, nebūtu jāuzskata par papildu pasākumiem (6).

20. Iesniedzātīesa uzsver, ka 9.a pants, tādēļ, kā tas ir pieņemts, pilnībā atšķiras no Komisijas iesniegtās regulas priekšlikuma par īstenošanas regulas Nr. 282/2011 grozījumiem (7) un ņoti pārsniedz to. Proti, lai gan PVN direktīvas 28. pants ir atsauce uz nodokļa maksātāju, kas darbojas savā vārdā, 9.a pants paredzētās prezumpcijas ieviešana pēc PVN komitejas domām (8) nozīmē, ka tai principā būtu jābūt spēkā attiecībā uz visiem nodokļu maksātājiem, kuri ir iesaistīti piedalās pakalpojumu sniegšanā.

21. Iesniedzātīesa turklāt atsaucas uz pētījumu (9), kurā tika atbalstīts Komisijas 2016. gada 1. decembrī iesniegtais direktīvas priekšlikums (10), saskaņā ar kuru 9.a panta mērķis, proti, pārlīkt PVN maksāšanas pienākumu uz starpnieku, šī ietvā, un ka ir jāsniedz papildu skaidrojumi, kā arī jāpanāk daļēbvalstu kopīga un saistoša interpretācija. Šī tiesa uzskata, ka varētu apgalvot, ka šī atbildības pārlīkšana ir nevis vienkāršs tehnisks pasākums, bet drīzāk – esošās situācijas izmaiņas, nevis skaidrojums.

22. Turklāt minētā tiesa norāda, ka 2011. gada 14. jūlija spriedumā, *Henfling* u.c. (C-464/10, turpmāk tekstā – "spriedums *Henfling* u.c.", EU:C:2011:489, 42. punkts), Tiesa saistībā ar Direktīvas 77/388/EEK (11) 6. panta 4. punktu ietverto nosacījumu par to, ka nodokļa maksātājam ir jādarbojas savā vārdā, bet kādas citas personas intereses, ir nospriedusi, ka valsts tiesai ir jāveic konkrēta pārbaude, lai noteiktu, vai nodokļa maksātājs tiešām darbojas savā vārdā. Tātad iesniedzātīesa uzskata, ka 9.a pants paredzētā prezumpcija atceļ pienākumu pārbaudīt nodokļa maksātāja ekonomisko un komerciālo situāciju.

23. Līdz ar to esot pamatoti iemesli uzskatīt, pirmkārt, ka šī prezumpcija ir nevis tehnisks pasākums, bet gan radikālas izmaiņas un, otrkārt, ka no PVN direktīvas 28. panta izrietošais tiesiskais regulējums ir būtiski grozīts, ieviešot 9.a panta 1. punkta trešajā daļā paredzēto prezumpciju. Neatkarīgi no izmantotā analīzes kritērija, Padome, pieņemot 9.a pantu, tādējādi esot pieņēvusi acīmredzamu kādu vārtējumu.

24. Šajos apstākļos *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai [9.a pants] nav spēkā, pamatojoties uz to, ka tas pārsniedz Padomes īstenošanas tiesības vai pienākumu, ko paredz [PVN direktīvas] 397. pants, jo tas papildina un/vai groza [šīs direktīvas] 28. pantu?"

25. 2020. gada 31. janvārī Lielbritānijas un Ziemeļrīrijas Apvienotā Karaliste izstājās no Savienības. Tomēr Tiesas kompetencē joprojām ir lemt par šo līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu (12).

26. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Fenix*, Itālijas valdība, Apvienotās Karalistes valdība, Padome un Komisija. Šie lietas daļēbnieki arī sniedza mutvārdū apsvērumus tiesas sēdē mutvārdū paskaidrojumu uzklaušāšanai, kas notika 2022. gada 3. maijā.

IV. Vērtējums

27. Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai 9.a pants nav spēkā, jo Padome ir pārsniegusi tai piešķirtās stenošanas pilnvaras. Itālijas valdība, Apvienotās Karalistes valdība, Padome un Komisija ierosina atbildēt uz šo jautājumu, ka 9.a pants ir spēkā. Savukārt *Fenix* norāda, ka uz to ir jāatbild, ka minētais pants nav spēkā.

28. Šajos secinājumos es pārbaudīšu jautājumu “stenošanas pilnvaras” LESD 291. panta 2. punkta izpratnē (A daļa), un pēc tam – PVN direktīvas 28. panta piemērošanu ar 9.a pantu (B daļa).

A. Par jautājumu “stenošanas pilnvaras” LESD 291. panta 2. punkta izpratnē

29. Lisabonas līgumā tiek nodalītas “deleģētās pilnvaras” un “stenošanas pilnvaras” atbilstoši attiecīgi tē 290. un 291. pantam (13). Tiesa vairākkārt ir lūmusi par šo dalījumu un tē tvērumu saistībā ar Komisiju.

1. Tiesas judikatūra

30. Saskaņā ar Tiesas judikatūru Savienības likumdevējam ir rīcības brīvība, kad tas nolemj Komisijai piešķirt deleģētās pilnvaras saskaņā ar LESD 290. panta 1. punktu vai stenošanas pilnvaras saskaņā ar LESD 291. panta 2. punktu. Tomēr šī rīcības brīvība ir jāsteno, ievērojot LESD 290. un 291. pantā paredzētos nosacījumus (14).

31. Šajā ziņā saistībā ar deleģēto pilnvaru piešķiršanu no LESD 290. panta 1. punkta izriet, ka ar leģislatīvu aktu Komisijai var deleģēt pilnvaras pieņemt vispārpiemērojamus nelegislatīvus aktus, kas papildina vai groza atsevišķus nebūtiskus leģislatīva akta elementus. Saskaņā ar šīs tiesību normas otro daļu leģislatīvajā aktā, ar kuru tiek piešķirtas šādas pilnvaras, konkrēti ir jānosaka pilnvaru deleģēšanas mērķi, saturs, apjoms un ilgums. Šī prasība nozīmē, ka deleģēto pilnvaru piešķiršana attiecas uz tēdu noteikumu pieņemšanu, kuri iekaujas ar pamata leģislatīvo aktu paredzētajā tiesiskajā regulājumā (15).

32. Saistībā ar stenošanas pilnvaru piešķiršanu LESD 291. panta 1. punktā ir noteikts, ka dalībvalstis pieņem visus [valsts] tiesību aktus, kas vajadzīgi, lai stēnotu juridiski saistošos Savienības aktus. Tomēr, kā ir paredzēts šī panta 2. punktā, ja ir nepieciešami vienādi nosacījumi juridiski saistošo Savienības aktu stēnošanai, šie akti stēnošanas pilnvaras piešķir Komisijai vai pašos, attiecīgi pamatotos gadījumos, kā arī Kopējās rēpolitikas un drošības politikas (KDP) ietvaros – Padomei (16).

33. Lai gan LESD 291. pantā nav sniegta “stenošanas akta” definīcija (17), Tiesa ir norādījusi, ka “stenošanas” jēdziens aptver gan piemērošanas noteikumu izstrādi, gan noteikumu piemērošanu konkrētiem gadījumiem ar individuāla rakstura aktu palīdzību (18). Saistībā ar šī panta interpretāciju Tiesa ir atsaukusies uz pastāvīgo judikatūru pirms Lisabonas līguma, saskaņā ar kuru saistībā ar savām stenošanas pilnvarām, kuru robežas ir novērtējamās tostarp atkarībā no būtiskajiem [vispārējiem] attiecīgā leģislatīvā akta mērķiem, Komisijai ir atļauts veikt visus piemērošanas pasākumus, kas vajadzīgi vai noderīgi, lai ieviestu šo aktu, *ja vien tie nav tam pretrunā* (19).

34. No Tiesas judikatūras arī izriet, ka, izmantojot piešķirtās stenošanas pilnvaras, attiecīgajai iestādei ir jāprecizē leģislatīvā akta saturs, lai nodrošinātu tē vienveidīgas stenošanas nosacījumus visās dalībvalstīs (20). Šajā ziņā Komisija precizē leģislatīvu aktu, ja tās pieņemta stenošanas akta tiesību normas, pirmkārt, atbilst leģislatīvā akta būtiskajiem

[vispārīgiem] mērķiem un, otrkārt, ir vajadzīgas vai lietderīgas tās?stenošanai, to ne papildinot, ne grozot, pat tās nebūtiskos [elementos] (21).

35. Iepriekš minētā judikatūra attiecas uz Komisijas deleģētajam pilnvarām un?stenošanas pilnvarām (22). Šajā lietā PVN direktīvu pieņemšana Padome, pamatojoties uz EKL 93. pantu (tagad – LESD 113. pants). Tā pieņemšana ar 9.a pantu, kas ietverts?stenošanas regulā Nr. 1042/2013, kura ir pamatota ar šīs direktīvas 397. pantu. Vai šajā ziņā, izmantojot?stenošanas pilnvaras LESD 291. panta 2. punkta izpratnē, ir jānoskaidro, vai institūcija, kas pieņem?stenošanas aktu, ir Komisija vai Padome?

36. Es tā neuzskatu.

37. Proti, pirmkārt, no LESD 291. panta 2. punkta formulējuma izriet, ka Padomei arī ir?stenošanas pilnvaras, atšķirībā no deleģētajām pilnvarām, kas saskaņā ar LESD 290. pantu ir rezervētas tikai Komisijai. Protams, kā Tiesa ir norādījusi, kompetence pieņemt?stenošanas aktus Padomei var tikt rezervēta tikai izņēmuma kārtā “pašos, pienācīgi pamatotos gadījumos”, kā arī šajā tiesību normā skaidri paredzētos konkrētos gadījumos, kas attiecas vienīgi uz KDP (23). Tādējādi Padomei ir jāsniedz detalizēts pamatojums lēmumam, ar kuru tā sev rezervē tiesības izmantot?stenošanas pilnvaras (24). Šajā gadījumā PVN direktīvas 397. pants ir noteikts, ka Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu pieņem vajadzīgos pasākumus, lai?stenotu šo direktīvu (25). Tādā Padome pieņemšana?stenošanas regulu Nr. 282/2011 un it?paši 9.a pantu, balstoties uz paša PVN juridisko pamatu, lai piemērotu PVN direktīvu. Tādējādi šīs?stenošanas regulas pieņemšana, manuprāt, ir?pašs pienācīgi attaisnots gadījums saskaņā ar LESD 291. panta 2. punktu (26).

38. Otrkārt, fakts, ka Padome izmanto?stenošanas pilnvaras attiecībā uz tiesību aktu, kuru tā pati ir pieņēmusi, man nešķiet tādā, kas liek apšaubīt šo interpretāciju. Protams, Padome būtu varējusi grozīt PVN direktīvas 28. pantu kā tādā, lai paskaidrotu tā saturu. Tādējādi savos rakstveida apsvērumos *Fenix* norādīja, ka 2016. gada 1. decembrī Komisija iesniedza direktīvas priekšlikumu (27), lai grozītu šo 28. panta formulējumu, un šis priekšlikums galu galā netika iekavēts Direktīvā (ES) 2017/2455 (28). Tomēr Padomei ir arī tiesības pieņemt?stenošanas aktu atbilstoši LESD 291. panta 2. punktā paredzētajiem nosacījumiem. Šajā ziņā jānorāda, ka, lai grozītu PVN direktīvu, pamatojoties uz LESD 113. pantu, tostarp ir jāapspriežas ar Eiropas Parlamentu un Ekonomikas un sociālo lietu komiteju, bet tas nav paredzēts tad, ja tiek pieņemta?stenošanas regula saskaņā ar PVN direktīvas 397. pantu. Tādā saistībā ar šīs direktīvas grozīšanu procedūra ir sarežģītāka un prasa vairāk laika nekā tās?stenošanas akta pieņemšana, lai gan šajā lietā var būt izpildīti LESD 291. panta 2. punktā paredzētie nosacījumi.

39. Treškārt, vispārīgāk runājot, lai gan var apgalvot, ka Padomei, pieņemot?stenošanas aktu attiecībā uz kādu no saviem leģislatīvajiem aktiem, ir jābūt plašākām pilnvarām nekā Komisijai, kad tā veic citas Savienības iestādes leģislatīvā akta piemērošanas pasākumus (analīze, kurai es nepiekrītu), es nesaskatu iemeslus, kuru dēļ attieksmei pret Padomi būtu jāatšķiras no attieksmes pret Komisiju saistībā ar?stenošanas pilnvarām saskaņā ar LESD 291. panta 2. punktu. Proti, Padomei var būt precīzāks leģislatīvā akta saturs. Tā tas var būt nodokļu jomā, it?paši saistībā ar jaunām tehnoloģijām (šajā gadījumā – elektronisko tirdzniecību, kas var izpausties kā garas darbības?des attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu), kas ir jāņem vērā, ieviešot pastāvīgos leģislatīvos aktus. Šādā situācijā?stenošanas regula saskaņā ar LESD 288. pantu ir vispārpiemērojama, uzliek saistības kopumā un ir tieši piemērojama visās dalībvalstīs, pat ja leģislatīvais akts ir direktīva, kā tas ir šajā lietā.

40. Papildus jānorāda, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru *būtisko noteikumu* pieņemšana kādā jautājumā ir Savienības likumdevēja kompetencē un šie noteikumi ir jāpieņem pamata tiesiskajā regulājumā, un ka no tā izriet, ka normas, ar kurām ir noteikti pamata tiesiskie regulējuma būtiskie

elementi, kuru pieņemšanai ir jādara *politiska izvēle*, kas ietilpst pašā Savienības likumdevēja pienākumos, nevar būt nedz par deleģējuma priekšmetu, nedz tikt iekļautas stenošanas aktos (29).

41. Noslogumā, no Tiesas judikatūras izriet, ka LESD 9.a pants, ņemot vērā LESD 291. panta 2. punktu un PVN direktīvas 397. pantu, ir spējīgs, pirmkārt, ja ar to tiek ievēroti šīs direktīvas 28. pantā izvirzītie būtiskie vispārīgie mērķi un, otrkārt, ja šis pants ir nepieciešams vai lietderīgs šīs 28. panta stenošanai un tas to ne papildina, ne groza, pat nebūtiskos elementus.

2. **Atšķirība starp leģislatīvā akta “precizēšanu” un “papildinēšanu vai grozēšanu”**

42. Atšķirība starp deleģētājam pilnvarām un stenošanas pilnvarām izriet no pašā LESD 290. un 291. panta formulējuma un nozīmē, ka deleģēto pilnvaru gadījumā attiecīgā institūcija var *papildināt vai grozīt* dažus nebūtiskus leģislatīvā akta elementus un stenošanas pilnvaru gadījumā institūcijai var būt ties *precizēt* leģislatīvā akta normatīvo saturu. Tomēr atšķirība starp “papildināt vai grozīt” un “precizēt” leģislatīvā aktu nav acīmredzama (30).

43. Kā norādījis ģenerālvokāts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*], principiāli atšķirība starp stenotājam pilnvarām leģislatīvās deleģēšanas gadījumā un stenošanas pilnvarām ir saistīta ar faktu, ka likumdevējs deleģē attiecīgajai institūcijai iespēju lemt par aspektiem, par kuriem tam principā būtu vajadzījis izlemt pašam, savukārt stenošana attiecas uz normatīvajiem noteikumiem, kuru būtiskos elementus likumdevējs jau ir definējis. Ģenerālvokāts uzskata, ka, pamatojoties uz šo atšķirību, LESD 291. panta 2. punkts attiecas tikai uz izpildpilnvarām, ar kurām tiek izslēgti visi aspekti, kas nav nepieciešami jau definētas un pabeigtas normas konkrētai piemērošanai, savukārt LESD 290. pantā ir paredzētas konkrētas robežas mērķiem, kuriem kalpo deleģēšana, kā arī tās saturs un apjoms, un tādējādi tas nozīmē, ka no Komisijas tiek sagaidīts kas vairāk nekā tikai kāda noteikuma, attiecībā uz kuru šie aspekti jau ir definēti, stenošana, un tas paredz normatīvo “radošumu”, kas nav iespējama vienkāršas (“tīras”) stenošanas gadījumā (31).

44. Šis nošķirums ietvaros man šķiet lietderīgi veikt salīdzinājumu ar jēdzienu “interpretējošais likums”, kas tuvināts stenošanas aktam. Šajā ziņā Francijas *Cour de cassation* [Kasācijas tiesa] it īpaši ir norādījusi, ka likumu var uzskatīt par interpretējošu tikai tad, ja tajā bez jebkādiem jauninājumiem tiek atzētas iepriekš pastāvējušas tiesības, kuras nepilnīgā definīcija ir padarījusi pretrunīgas (32). Šāda koncepcija ir pazīstama arī citās tiesību sistēmās, tostarp Grieķijas tiesību sistēmā. Tādējādi ar interpretējošo likumu (un stenošanas aktu) tiek izskaidrota agrāka likuma jēga, nepievienojot jaunas tiesību normas. Tai pašā laikā stenošana vai izpilde ir normatīvā darbība, proti, darbība, kas izpaužas kā juridiski saistošu aktu izdošana, un tādējādi ir ļoti grūti iedomāties stenošanas aktu, kas kaut ko nepievienotu leģislatīvā aktā noteiktam normatīvam regulējumam, un līdz ar to – noteiktā veidā to nepapildinātu (33). Tātad stenošanas aktu pēc definīcijas nevar atzēt par tādū, kuram nav nekāda normatīvā spēka. Šajā nozīmā Tiesa ir izmantojusi plašu jēdziena “izpilde” interpretāciju (34).

45. Manuprāt, attiecīgā institūcija savas īstenošanas pilnvaras var izmantot, ja leģislatīvam aktam var būt vairākas interpretācijas, kā rezultātā dalībvalstis varētu to piemērot atšķirīgi. Šajā ziņā īstenošanas akts tiks izmantota viena no šīm interpretācijām, lai vienotu šo leģislatīvā akta piemērošanu. Citiem vārdiem, izmantotā interpretācija jau ir ietverta minētajā leģislatīvajā aktā – varbūt starp citām tā iespējamo interpretāciju. Līdz ar to institūcija, kurai ir īstenošanas pilnvaras, bez nekādiem jauninājumiem izvēlas dot priekšroku interpretācijai, kas saskaņā ar Tiesas judikatūru ir nepieciešama vai lietderīga, lai nodrošinātu leģislatīvā akta ieviešanu ar vienotiem nosacījumiem visās dalībvalstīs. Tādā ar īstenošanas aktu tiek vienoģi *precizēts un konkretizēts* leģislatīvās akts, nepapildinot šo aktu ar elementu (nebūtisku) pievienošanu, un to negrozot (35).

B. Par PVN direktīvas 28. panta piemērošanu, izmantojot 9.a pantu

46. Jānorāda, pirmkārt, ka iesniedzējtiesa *Fenix* apgalvoja, ka uz to neattiecoties 9.a panta piemērošanas joma, un tiesas sēdē – ka uz to neattiecoties arī PVN direktīvas 28. pants, tādēļ ka tā nedarbojās savā vārdā, bet gan kādas citas personas interesēs, tikai atvieglojot pakalpojumu sniegšanu starp autoriem un faniem. Otrkārt, iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka nodokļu administrācija attiecīgos paziņojumus par nodokli ir pieņēmusi, atsaucoties vienoģi uz 9.a pantu, nepārbaudot PVN direktīvas 28. panta kā tāda piemērošanu.

47. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajā tiesiskajā regulējuma un faktiskā apstākļu kontekstā un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesa var noraidīt valsts tiesas iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai tās priekšmetu vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (36).

48. Šajā gadījumā no Tiesas iesniegtajiem lietas materiāliem acīmredzami neizriet, ka šīs lietas situācija atbilstu kādam no minētajiem gadījumiem. Proti, pamatlietas pamatā ir nodokļu administrācijas likums, atbilstoši kuram jāuzskata, ka saskaņā ar 9.a pantu *Fenix* darbojās savā vārdā. No iesniedzējtiesas nolikuma izriet, ka šajā strīdā *Fenix* apgalvoja, ka šis pants nav spēkā. Tā kā 9.a pants ir pieņemts kā PVN direktīvas 28. panta īstenošanas akts, šis pants spēkā esamības pārbaudē ir jāpārbauda saikne starp šiem diviem pantiem, kas ir prejudiciāls jautājums, kurš līdz ar to šeit pieņemams, priekšmets. Ir svarīgi piebilst, ka, ievērojot šo jautājuma formulējumu, iesniedzējtiesa vadās no premisas, ka šajā lietā *Fenix* darbojas savā vārdā, bet autoru interesēs.

49. Tādējādi ir jāvērtē PVN direktīvas 28. panta nozīme un pāc tam – 9.a panta tvērumi, lai pārbaudītu, vai šis pādjais patiešām ir šīs 28. panta īstenošanas akts LESD 291. panta 2. punkta izpratnē.

1. PVN direktīvas 28. pants

50. Saskaņā ar PVN direktīvas 28. pantu, ja nodokļa maksātājs, kas rīkojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, tad tiek uzskatīts, ka tas pats saņēmēmis un sniedzis šos pakalpojumus (37).

51. Šajā pantā, kuram ir patstāvīga nozīme Savienības tiesībās, ir noteikta *prezumpcija* ("tiek uzskatīts, ka"). Saskaņā ar Tiesas judikatūru ar šo tiesību normu tiek radīta juridiska fikcija par diviem identiskiem un secīgi sniegtiem pakalpojumiem. Atbilstoši šai fikcijai tiek uzskatīts, ka

komersants, kurš piedalās pakalpojumu sniegšanā un kurš ir komisijas, pirmkārta, vispirms ir saņemis minētos pakalpojumus no cita komersanta, kura interesēs viņš darbojas un kurš ir komitents, un pēc tam, otrkārt, šos pakalpojumus ir sniedzis klientam (38). No tā izriet, ka saistībā ar tiesiskajām attiecībām starp komitentu un komisiju viņu attiecīgās pakalpojumu sniedzēja un maksātāja lomas PVN nolīkiem ir fiktīvā veidā savstarpīgi apgrieztas (39). Tāds pats pamatojums attiecas uz preču iegādi saskaņā ar līgumu, kas par pirkšanu paredz maksāt komisijas maksu, PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē, kas ir ietverts arī šīs direktīvas IV sadaļā (40).

52. No tā izriet, ka, lai PVN direktīvas 28. pants varētu tikt piemērots, ir jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem, proti, pirmkārt, ir jābūt pilnvarojumam, kuru izpildot, komisijas komitenta vārds iesaistās preču piegādē un/vai pakalpojumu sniegšanā, kā arī, otrkārt, komisijām piegādātās preces un/vai sniegtie pakalpojumi ir identiski komitentam pārdotajam vai nodotajam precēm un/vai sniegtajiem pakalpojumiem (41). Šis otrais nosacījums nozīmē, ka attiecīgajai gadījumā pastāv ar to saistīta pašuma tiesību nodošana (42).

53. Tiesa ir piebildusi, ka PVN direktīvas 28. pants ietilpst šīs direktīvas IV sadaļā “Ar nodokli apliekami darījumi” un ka tas ir formulēts vispārīgi un neietver ierobežojumus saistībā ar tā piemērošanas vai darbības jomu (43). Tādējādi secīgi sniegtie pakalpojumi ietilpst PVN piemērošanas jomā un no tā izriet – ja pakalpojumu sniegšana, kurā ir iesaistīta komisijas, ir apliekama ar PVN, tiesiskajām attiecībām starp šo komisiju un komitentu, kura interesēs viņš rīkojas, arī ir jābūt apliekamām ar PVN (44).

54. Šis 28. pants attiecas uz starpnieku, kurš doktrīnā kvalificēts kā “nepārrēdzams” (45) un kurš kā nodokļa maksātājs darbojas pats savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs (46), atšķirībā no tā, dīvīti “pārrēdzam” starpnieka, kurš darbojas citas personas vārdā un interesēs, kas it paši ir minēti PVN direktīvas 46. pantā attiecībā uz starpnieku pakalpojumu sniegšanu (47). Šajā nozīmā, kā Tiesa ir norādījusi, pašā PVN direktīvā ir paredzēti paši noteikumi par pakalpojumiem, ko sniedz komisijas, kurš rīkojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, kas atšķiras no noteikumiem, kuros ir regulēti pakalpojumi, ko sniedz pilnvarnieks, rīkojoties kādas citas personas vārdā un interesēs (48). Konkrētā lieta skar pašus noteikumus, kas piemērojami nepārrēdzamiem starpniekiem.

2. 9.a pants

55. 9.a panta interpretācija un piemērošanas joma doktrīnā ir raisījusi interesi (49). Šajā lietā, kā tas norādīts šo secinājumu 41. punktā, ir jāpārbauda, vai ar 9.a pantu, pirmkārt, tiek ievēroti PVN direktīvas 28. panta būtiskie vispārīgie mērķi un, otrkārt, vai tas ir nepieciešams vai lietderīgs šā pārdotā minētā panta īstenošanai, to nepapildinot vai negrozot pat tā būtiskajos elementos.

a) Par to, kā ar 9.a pantu tiek ievēroti PVN direktīvas 28. panta galvenie vispārīgie mērķi

56. PVN direktīvas 28. panta mērķis ir noteikt, ar kādiem nosacījumiem kopīgās PVN sistēmas ietvaros komisijas tiek uzskatītas par pakalpojumu sniedzēju. Šis noteikums būtībā ir datēts ar 1977. gadu (50), proti, laiku, kad elektroniskās tirdzniecības vēl nebija.

57. Kā izriet no īstenošanas regulas Nr. 282/2011 4. apsvēruma, tā mērķis ir nodrošināt pašreizējās PVN sistēmas vienādu piemērošanu, pieņemot PVN direktīvas īstenošanas noteikumus, it paši attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu. Šīs īstenošanas regulas 5. apsvērumā papildus ir norādīts, ka 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. Turklāt īstenošanas regulas Nr. 1042/2013

4. apsvērumā ir noteikts, ka PVN vajadzībām ir jākonkretizē pakalpojuma sniedzēja gadījumos, kad pakalpojums sniedz elektroniski vai kad balss telefonijas pakalpojums sniedz tiešsaistē pakalpojuma saņēmējam, izmantojot telekomunikāciju tīklu, saskarni vai portālu.

58. Šajā ziņā 9.a pantā, kas ir viens no dažādajiem stenošanas regulas Nr. 282/2011 noteikumiem, ir noteikts, ka, "piemērojot [PVN] direktīvas 28. pantu", tas ir jāinterpretē, ja elektroniski sniegtos pakalpojumus sniedz, izmantojot telekomunikāciju tīklu, saskarni vai portālu, piemēram, lietojumprogrammu tiešsaistes tirgu.

59. Taču, pirmkārt, PVN direktīvas 28. pants ir *formulēts vispārīgi* un tajā nav ietverti ierobežojumi saistībā ar to, piemērošanas vai darbības jomu (51). Līdz ar to no šā panta materiālās piemērošanas jomas nav izslēgta neviena pakalpojumu kategorija. Otrkārt, 9.a pants attiecas uz konkrētu jautājumu par to, kad starpniekam ir jāmaksā PVN, ja elektroniski sniegtie pakalpojumi tiek sniegti, tostarp izmantojot tiešsaistes platformu. Man šīet skaidrs, ka šis jautājums ir ietverams PVN direktīvas 28. pantā. Līdz ar to uzskatu, ka 9.a pants ir ievēroti minētā 28. panta būtiskie vispārīgie mērķi.

b) Par 9.a panta nepieciešamību vai lietderību PVN direktīvas 28. panta stenošanai

60. No Tiesas judikatūras izriet, ka, ņemot vērā Savienības likumdevēja rīcības brīvību, ja tas izvēlas piešķirt Komisijai deleģētās pilnvaras vai stenošanas pilnvaras, tiesas kontrole ir ierobežota tikai attiecībā uz acīmredzamu kļūdu vērējumā par to, vai likumdevējs ir varējis pamatoti uzskatīt, ka, pirmkārt, lai varētu ieviest ar PVN direktīvas 28. pantu tīz izveidoto tiesisko regulējumu, to ir vajadzīgs vienīgi precizēt un ka to nav vajadzības grozīt vai papildināt ar nebūtiskiem elementiem un, otrkārt, vai šā panta noteikumiem ir nepieciešami vienveidīgi stenošanas noteikumi (52).

61. Pirms 9.a panta pieņemšanas komisijāru stāvoklis PVN kontekstā raisīja diskusijas PVN komitejā, kā rezultātā 2011. gada 1. jūlijā tās 93. sanāksmē tika pieņemtas vadlīnijas (53). Šā komiteja tostarp "gandrīz vienprātīgi" atzina, ka, lai noteiktu vietu, kur galapatērētājs ir saņēmēmis elektronisko pakalpojumu sniedzēja elektroniskos pakalpojumus, tiešsaistē vai izmantojot citus telekomunikāciju tīklus, ar starpnieku vai darījumu iesaistīto trešo personu, ir jānosaka, kurš ir elektroniskā pakalpojuma sniedzējs. Šā komiteja arī "gandrīz vienprātīgi" uzskatīja, ka, ja elektroniskais pakalpojums tiek sniegts galapatērētājam, tiek uzskatīts, ka darījums iesaistītais starpnieks vai trešā persona ir rīkojusies savā vārdā, izņemot, ja attiecībā ar galapatērētāju kā elektroniskā pakalpojuma sniedzējs ir skaidri norādīts pats elektronisko pakalpojumu sniedzējs.

62. Pēc 9.a panta pieņemšanas Komisija sagatavoja skaidrojumus tostarp par šo normu (54). Saskaņā ar šajos skaidrojumos ietverto skaidro norādi, tas nav juridiski saistošs. Līdz ar to tie paši par sevi neāuj spriest par 9.a panta spēkā esamību, vēl jo vairāk tāpēc, ka tos ir izstrādājusi Komisija, nevis Padome. Tomēr minētie skaidrojumi ir dokumenti, ko, manuprāt, var ņemt vērā, lai noskaidrotu Padomes mērķus, pieņemot šo pantu. Tādējādi šajos pašos skaidrojumos ir norādīts, ka "attiecībā uz telekomunikāciju un elektroniskajiem pakalpojumiem, ko sniedz galapatērētājam (B2C), pakalpojuma sniedzējs ir atbildīgs par PVN nomaksu nodokļu iestādēm. Tādē ir būtiski precīzi noteikt, kurš ir pakalpojumu sniedzējs, jo paši tad, ja šie pakalpojumi tiek sniegti nevis galapatērētājam tiešā veidā, bet gan izmantojot starpniekus" (55). Komisija ir piebildusi, ka "pakalpojumu nodrošināšanas ādes bieži vien ir āoti garas un var sniegties pāri robežēm. Šādos gadījumos var būt sarežģīti konstatēt, kurā brīdā pakalpojums beidzot tiek sniegts galapatērētājam un kurš ir atbildīgs par sniegtā pakalpojuma PVN nomaksu. Lai sniegtu tiesisko noteiktību visām iesaistītajām personām un nodrošinātu nodokļa iekasēšanu, bija nepieciešams definēt, kurš attiecīgajā ādā ir uzskatāms par pakalpojuma sniedzēju galapatērētājam" (56).

63. No šiem elementiem izriet, ka 9.a pantam ir *tehnisks raksturs*, proti, lai skaidrotu

komision?ru, kuri darbojas elektronisk?s tirdzniec?bas jom?, situ?ciju, nosakot krit?rijus pakalpojumu sniedz?ju identific?šanai, lai noteiktu, kuram ir j?maks? PVN, un ar nodokli apliekamos dar?jumus (57). K? Komisija ir nor?d?jusi skaidrojamos, šim izskaidrojumam ir divi m?r?i, proti, nodrošin?t daž?du dar?jumu ??d? iesaist?to dal?bnieku juridisko droš?bu, k? ar? pareizu PVN iekas?šanu par daž?du pakalpojumu sniegšanu. Bez š?da izskaidrojuma var?tu rasties p?robežu dar?jumu dubultas aplikšana ar nodokli – probl?ma, kas nor?d?ta PVN direkt?vas 62. apsv?rum?, – vai, gluži pret?ji, nodok?u neuzlikšana [dar?jumu] ??d?, kur? it ?paši ir iesaist?ta tiešsaistes platforma. Saska?? ar Tiesas judikat?ru pareiza PVN direkt?vas piem?rošana ?auj izvair?ties no nodok?u dubult?s uzlikšanas un nodrošin?t nodok?u neitralit?ti (58). Turkl?t bez ties?bu normas, kas noteiktu pašreiz?j?s PVN sist?mas vienvēd?gu piem?rošanu šaj? jom?, katrs pakalpojumu sniedz?js var?tu b?t individu?li atbild?gs par š? nodok?a samaksu, un tas noz?m?tu, ka katrs no tiem b?tu j?mekl? daž?d?s attiec?gaj?s valst?s, padarot t? iekas?šanu gandr?z neiesp?jamu. Šaj? zi?? ir j?piebilst, ka PVN ir Savien?bas pašas resurss.

64. Š?dos apst?k?os, manupr?t, Padome var?ja pamatoti uzskat?t, ka tai ir pilnvaras preciz?t PVN direkt?vas 28. panta normat?vo saturu attiec?b? uz elektroniski sniegtiem pakalpojumiem saska?? ar LESD 291. panta 2. punktu un ka ?stenošanas pilnvaru pieš?iršanu šai instit?cijai var uzskat?t par sapr?t?gu, lai nodrošin?tu vienotus š? 28. panta ?stenošanas nosac?jumus attiec?b? uz šiem pakalpojumiem. Šaj? noz?m? 9.a pants š?iet nepieciešams vai lietder?gs min?t? 28. panta ?stenošanai.

c) *Par to, vai PVN direkt?vas 9.a pant? tiek preciz?ts PVN direkt?vas 28. pants, to nepapildinot un negrozot*

65. Šaj? posm? ir detaliz?ti j?v?rt? 9.a panta formul?jums, lai p?rbaud?tu, vai taj? patieš?m tiek preciz?ts PVN direkt?vas 28. pants, to nepapildinot un negrozot. Šim 9.a pantam ir tr?s punkti, pirmajam no tiem ir tr?s da?as, uz kur?m attiecas iesniedz?jtiesas apsv?rumi un *Fenix* apsv?rumi min?t? panta sp?k? neesam?bas atbalstam.

66. 9.a panta 1. panta pirmaj? da?? (turpm?k tekst? – “pirm? da?a”) ir noteikts, ka, piem?rojot PVN direkt?vas 28. pantu, ja pakalpojumus sniedz elektroniski, izmantojot telekomunik?ciju t?klu, saskarni vai port?lu, piem?ram, lietojumprogrammu tiešsaistes tirgu, tiek prezum?ts, ka šis nodok?a maks?t?js, kas piedal?s pakalpojumu sniegšan?, 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.

67. 9.a panta 1. punkta otraj? da?? (turpm?k tekst? – “otr? da?a”) ir paredz?ts, ka, lai uzskat?tu, ka nodok?a maks?t?js elektroniski sniegta pakalpojuma sniedz?ju ir skaidri uzr?d?jis k? min?to pakalpojumu sniedz?ju, ir j?izpilda divi kumulat?vi nosac?jumi, proti, pirmk?rt, r??in?, ko izsniedz vai dara pieejamu ikviens nodok?a maks?t?js, kurš piedal?s elektroniski sniegtu pakalpojumu sniegšan?, ir j?nor?da š?di pakalpojumi un to sniedz?ja identit?te un, otrk?rt, r??in? vai fakt?r?, ko izsniedz vai ko dara pieejamu pakalpojuma sa??m?jam, ir j?nor?da elektroniski sniegtie pakalpojumi un š?du pakalpojumu sniedz?ja identit?te.

68. Saska?? ar 9.a panta 1. punkta trešo da?u (turpm?k tekst? – “treš? da?a”) š? 1. punkta aspekt? nodok?a maks?t?jam, kurš attiec?b? uz elektroniski sniegto pakalpojumu sniegšanu at?auj uzlikt maks?jumu pakalpojuma sa??m?jam vai ?auj sniegt pakalpojumu, vai nosaka visp?r?gus pieg?des noteikumus, neat?auj skaidri nor?d?t citu personu k? šo pakalpojumu sniedz?ju.

69. Saist?b? ar pirmo da?u j?nor?da, ka PVN direkt?vas 28. pants attiecas uz nodok?a

maks?tu, "kas darbojas sav? v?rd?, bet k?das citas personas interes?s", bet nav noteikts, kad tiek uzskat?ts, ka nodok?a maks?t?js t? darbojas. Saska?? ar pirmo da?u attiec?b? uz elektroniski sniegtiem pakalpojumiem, tostarp, izmantojot tiešsaistes platformu, tiek *prezum?ts*, ka šis nodok?a maks?t?js, kas piedal?s/ir iesaist?ts pakalpojumu sniegšan?, šos pakalpojumus sniedz sav? v?rd?, bet min?to pakalpojumu sniedz?ja interes?s. Ja š? prezumpcija ir piem?rojama, no PVN direkt?vas 28. panta izriet, ka tiek uzskat?ts, ka šis nodok?a maks?t?js person?gi sa?em un sniedz attiec?gos pakalpojumus, k? rezult?t? vi?š k? komisij? ir PVN maks?t?js.

70. K? pareizi nor?da *Fenix*, pirmaj? da?? ietvert? prezumpcija, kuras m?r?is ir preciz?t, kad starpnieks darbojas pats sav? v?rd?, bet k?das citas personas interes?s, PVN direkt?vas 28. pant? nav min?ta. Š? sabiedr?ba no t? secina, ka runa ir par š? panta papildin?jumu vai groz?jumu, kas p?rsniedz vienk?ršu ?stenošanu. Min?taj? pant? ietvertais formul?jums "darbojas sav? v?rd?" neprasot nek?du ?stenošanas aktu un saska?? ar Tiesas judikat?ru esot v?rt?ts, ?emot v?r? l?gumtiesisk?s attiec?bas starp pus?m. Ta?u pirmaj? da?? noteikt? prezumpcija esot piem?rojama neatkar?gi no faktisk?s l?gumtiesisk?s un komerci?l?s situ?cijas, neiev?rojot šo judikat?ru. Turkl?t š? prezumpcija paredzot, ka tiek uzskat?ts, ka komisij?ri sniedz un sa?em pakalpojumu, pat ja pilnvarojums ir ac?mredzams, un ka komitenta identit?te ir zin?ma, un tas mainot pieeju, atbilstoši kurai komisij?ri tiek aplikti ar nodokli saska?? ar PVN direkt?vas 28. pantu.

71. Es nepiekr?tu šai interpret?cijai.

72. Proti, pirmk?rt, *Fenix* apgalvo, ka Savien?bas likumdev?js PVN direkt?vas 28. pant? nav v?l?jies reglament?t jaut?jumu par to, kad starpnieks, kurš ir iesaist?ts/piedal?s pakalpojumu sniegšan?, darbojas sav? v?rd?. Tom?r šaj? pant? ir min?ts j?dziens "nodok?a maks?t?js, kas darbojas sav? v?rd?", bet citas personas interes?s", kas ir autonomas Savien?bas ties?bu j?dziens. Šaj? ietvar? pirmaj? da?? tiek preciz?ta (nevis papildin?ta) š? j?dziena noz?me, nosakot prezumpciju. T?d?j?di šaj? da?? tiek skaidrots un preciz?ts PVN direkt?vas 28. pants, kas ir formul?ts visp?r?gi attiec?b? pret elektroniski sniegtu pakalpojumu ?pašo situ?ciju, lai nodrošin?tu š? panta vienveid?gas ?stenošanas nosac?jumus vis?s dal?bvalst?s.

73. Otrk?rt, k? izriet no Tiesas past?v?g?s judikat?ras, Padome var veikt visus piem?rošanas pas?kumus, kas ir nepieciešami vai lietder?gi PVN direkt?vas 28. panta ?stenošanai, ja vien tie nav pretrun? šim pantam (59). Pirmaj? da?? noteikt? prezumpcija nav pretrun? š? panta formul?jumam. Citiem v?rdiem, interpret?cija, ko Padome izmantojusi pirmaj? da??, jau ir ietverta le?islat?vaj? akt?, varb?t k? viena no cit?m iesp?jam?m t? interpret?cij?m (60).

74. Trešk?rt, pirmaj? da?? noteikt? prezumpcija ir atsp?kojama. Saska?? ar š?s da?as noteikumiem t? tiek atsp?kota, ja nodok?a maks?t?js, kas ir iesaist?ts/piedal?s pakalpojuma sniegšan?, ir skaidri atzinis pieg?d?t?ju par pakalpojumu sniedz?ju un ja tas izriet no pušu starp? nosl?gtajiem l?gumiem. L?dz ar to min?taj? da?? ir ?emta v?r? dar?jumu ??d? iesaist?to personu attiec?bu faktiska l?gumtiesisk? un komerci?l? situ?cija. T?d?j?di tie var vienoties, ka nodok?a maks?t?js, kas ir iesaist?ts/piedal?s pakalpojumu sniegšan?, netiek uzskat?ts par pakalpojumu sniedz?ju un š?d? gad?jum? vi?am nav j?maks? PVN.

75. Ceturtk?rt, k? rakstveida apsv?rumos uzsver Komisija, pat pirms PVN direkt?vas 9.a panta pie?emšanas PVN direkt?vas 28. panta m?r?is bija p?rlikt atbild?bu PVN jom? saist?b? ar t?du pakalpojumu sniegšanu, kuros piedal?s starpnieks, kas darbojas sav? v?rd?, bet citas personas interes?s. Proti, šaj? pant? ar sprieduma *Henfling* u.c. 35. punkt? nor?d?to juridisko fikciju jau ir noteikts, ka tiek uzskat?ts, ka šis starpnieks ir person?gi sniedzis konkr?tos pakalpojumus un t?d?? tam ir j?maks? PVN. Saska?? ar pirmo da?u pakalpojumu sniedz?js un komisij?rs var br?vi izlemt, vai šis pieg?d?t?js ir pakalpojumu sniedz?js atbilstoši to l?gumiem. T?gad nav groz?ta pieeja, atbilstoši kurai komisij?ri tiek aplikti ar nodokli saska?? ar PVN direkt?vas 28. pantu.

Ēemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka pirmajā daļā tiek precizēts PVN direktīvas 28. pants, to negrozot un nepapildinot.

76. Saistībā ar otro daļu *Fenix* norāda, ka šajā tiesību normā ir noteikti stingri un ierobežoti kritēriji pirmajā daļā paredzētās prezumpcijas atspēkošanai, kas nav ietverti PVN direktīvas 28. pantā, ar diviem obligātiem un kumulatīviem papildu kritērijiem. Šajā ziņā norāda, ka šai daļai ir tieša saikne ar pirmo daļu un tādā patīlā kā tai, tādējādi, ka tajā ir detalizēti norādīti nosacījumi, ar kuriem attiecībā uz elektroniski sniegtiem pakalpojumiem komisijas skaidri norāda pakalpojumu sniedzēju kā šo pakalpojumu sniedzēju. Šie nosacījumi attiecas uz norādīto, kurā jābūt ietvertam faktam – dokumentam, kuru principā izsniedz pakalpojumu sniedzējs, – par PVN maksājumu reģistrāts uzņēmums. Tādējādi runa ir par pierādījumu saistībā ar prezumpcijas, atbilstoši kurai iesaistītais starpnieks darbojas savā vārdā, bet pakalpojumu sniedzēja interesēs, atspēkošanu, kas ir jāvērtē valsts tiesmā. Tā kā, manuprāt, pirmā daļa ir spēkā, jo tā ietilpst Padomes ģstenošanas pilnvarās, otrā daļa, kas iekļaujas tajā pašā kontekstā, arī šāiet spēkā esoša.

77. Attiecībā uz trešo daļu – tajā ir noteikts, ka nodokļa maksātājs, kurš atļauj uzlikt maksājumu pakalpojuma saņēmējam vai ļauj sniegt pakalpojumu, vai nosaka vispārīgus piegādes noteikumus, nedrīkst skaidri norādīt citu personu kā šo pakalpojumu sniedzēju. No šīs daļas izriet, ka, ja šie noteikumi ir izpildīti, prezumpciju nevar atspēkot un tādējādi tā kāst neatspēkojama.

78. *Fenix* apgalvo, ka PVN direktīvas 28. pants šie noteikumi neesot paredzēti. No trešās daļas izrietot, ka tiešsaistes platformai ir raksturīgi grūtī šā panta piemērošanu aizstāt ar to, kurā priekšroka tiek dota faktiskajai līgumiskajai, komerciālajai un ekonomiskajai situācijai. Tāpat kā iesniedzējtiesa, *Fenix* atsaucas, pirmkārt, uz darba dokumentu Nr. 885 (61), kurā esot norādīts, ka 9.a panta iecerētā ietekme ir tāda, ka tas ir piemērojams pāc iespējas plašāk, un, otrkārt, uz pētījumu (62), ar kuru tiek atbalstīts Komisijas 2016. gada 1. decembrī (63) iesniegtais direktīvas priekšlikums, no kura izrietot, ka šīs pants ir domāts, nevis lai piemērotu PVN direktīvas 28. pantu, bet gan lai PVN maksāšanas pienākumu pārlīktu uz starpnieku. Tādējādi runa esot par šā 28. panta ietvara grozīšanu, pārsniedzot Padomei piešķirtās ģstenošanas pilnvaras.

79. Turklāt skaidrojamos tiekot izmantota 9.a panta interpretācija, kas prezumpcijas atspēkošanu attiecībā uz tiešsaistes platformu padara neiespējamu. Proti, saistībā ar piegādes vispārīgā noteikumu noteikšanu trešās daļas izpratnē šajos skaidrojumos esot norādīts, ka runa ir, piemēram, par vispārīgiem noteikumiem, kas noteikti tirdzniecības vietās vai analogās platformās, kuri mudina lietotājus pieēemt tēmekvietnes vai platformas vispārīgos lietošanas noteikumus. Tomēr *Fenix* uzskata, ka tiešsaistes platformas izmantošanas noteikumi nav vispārīgie piegādes noteikumi trešās daļas izpratnē. Ja tas tā būtu, PVN direktīvas 28. panta piemērošanas jomā ietilptu visas tiešsaistes platformas neatkarīgi no līguma nosacījumiem par pilnvarojumu un faktiskās ekonomiskās un komerciālās situācijas, ja vien tām nav savas interneta vietnes izmantošanas noteikumu, bet tas būtu komerciāli neapdomīgi. *Fenix* piebilst, ka attiecībā uz atļauju uzlikt maksājumu pakalpojuma saņēmējam vai atļauju sniegt pakalpojumu skaidrojamos esot noteikts, ka runa ir par situācijām, kurās nodokļa maksātājs var ģietekmēt tostarp iepriekšējās piegādes noteikumus. Šā plašā interpretācija vā vairāk grozot PVN direktīvas 28. panta piemērošanu.

80. Treš? da?a, k? tiesas s?d? nor?d?ja run?t?ji, ir š?s lietas centr?, un šaj? da?? noteikt?s neatsp?kojam?s prezumpcijas sp?k? esam?bu daži autori apšaubā, ?emot v?r? PVN direkt?vas 28. pantu (64). Man š?iet, ka *Fenix* izvirz?tos argumentus treš?s da?as sp?k? neesam?bas pamatošanai var iedal?t ?etr?s grup?s.

81. Pirm? argumentu kategorija ir par treš?s da?as m?r?i, kas esot –PVN maks?šanas pien?kumu p?rlikt uz starpnieku, atš?ir?b? no PVN direkt?vas 28. panta. Tom?r, k? tiek uzsv?rts šo secin?jumu 75. punkt?, PVN direkt?vas 28. panta un pirms tam Sest?s direkt?vas 6. panta 4. punkta m?r?is jau bija p?rlikt atbild?bu PVN jom? uz komisio?ru. 9.a pants un t? trešaj? da?? iev?rota t? pati pieeja un *preciz?ti* š?s p?rnešanas noteikumi attiec?b? uz elektronisko pakalpojumu sniegšanu.

82. Otr? argumentu kategorija attiecas uz Komisijas veikto 9.a panta anal?zi t?s skaidrojumos. Tom?r, k? jau uzsv?ru šo secin?jumu 62. punkt?, šie skaidrojumi nav juridiski saistoši un paši par sevi nevar ?aut spriest par 9.a panta sp?k? esam?bu. T?nad tas, vai Padome ir p?rsniegusi savas ?stenošanas pilnvaras, ir j?p?rbauda, tikai pamatojoties uz š? panta formul?jumu. Katr? zi?? šaj? liet? *Fenix* arguments, ka nenoteikt tiešsaistes platform?m to interneta viet?u izmantošanas nosac?jumus esot “komerci?li neapdom?gi”, š?iet nenoz?m?gs. Proti, runa ir par izv?li, kas attiec?gaj?m platform?m var b?t komerci?li neizb?gama, bet kas ietver finansi?las sekas, pat ja t?s š?s platformas to nev?las.

83. Treš? argumentu kategorija attiecas uz Tiesas judikat?ru, saska?? ar kuru faktisk?s ekonomisk?s un komerci?l?s situ?cijas ?emšana v?r? ir uzskat?ma par pamatkrit?riju kop?j?s PVN sist?mas piem?rošanai (65). T?d?j?di sprieduma *Henfling* u.c. 42. punkt? Tiesa nor?d?ja, ka saist?b? ar kiosknieku, uz kuriem attiec?s š? lieta, darb?bu, lai gan Sest?s direkt?vas 6. panta 4. punkt? ietvertais nosac?jums par to, ka nodok?a maks?t?jam ir j?darbojas sav? v?rd?, bet k?da cita interes?s, ir interpret?jams, iev?rojot konkr?t?s l?gumisk?s attiec?bas, tom?r, lai nodrošin?tu pien?c?gu ar šo direkt?vu izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas darb?bu, iesniedz?tiesai ir j?veic konkr?ta p?rbaude, lai, iev?rojot visu lietas faktu kopumu, var?tu noteikt, vai min?tie kiosknieki, pie?emot der?bu likmes, patieš?m darboj?s sav? v?rd?. T?l?k š? sprieduma 43. punkt? Tiesa nor?d?ja elementus, kas tostarp ir j??em v?r?, lai noteiktu, vai kiosknieki darbojas sav? v?rd? vai ne.

84. Tom?r j?uzsver, ka pamatliet? apl?kotajai situ?cijai ir iev?rojamas atš?ir?bas no lietas, kur? tika pasludin?ts spriedums *Henfling* u.c. Proti, piem?rojot PVN direkt?vas 28. pantu, 9.a pant? tika sniegti preciz?jumi, kas nepast?v?ja min?t? sprieduma pie?emšanas br?d? attiec?b? uz komisio?ru situ?ciju, un tika nor?d?ts, k?d? m?r? tiek prezum?ts, ka nodok?a maks?t?js, kurš ir iesaist?ts/piedal?s elektronisko pakalpojumu sniegšan?, darbojas pats sav? v?rd?, bet k?das citas personas interes?s (66).

85. Turkl?t saska?? ar pirmo da?u tiek prezum?ts, ka nodok?a maks?t?js, kas piedal?s/ir iesaist?ts pakalpojumu sniegšan?, darbojas sav? v?rd?, bet šo pakalpojumu sniedz?ja interes?s. Šaj? zi?? trešaj? da?? ir noteikti tr?s nosac?jumi, ar k?diem prezumpcija k??st neatsp?kojama, proti, kad nodok?a maks?t?js at?auj uzlikt maks?jumu pakalpojuma sa??m?jam vai at?auj sniegt pakalpojumu vai nosaka pieg?des visp?r?jos noteikumus. Tikl?dz tiek izpild?ts kaut viens no šiem nosac?jumiem, šis nodok?a maks?t?js nevar skaidri nor?d?t citu personu k? pakalpojumu sniedz?ju. Lai gan PVN direkt?vas 28. pant? nav paredz?ti nosac?jumi, ar k?diem ir j?uzskata, ka nodok?a maks?t?js “ir iesaist?ts/piedal?s” pakalpojumu sniegšan?, š?iet, ka trij?s trešaj? da?? min?taj?s situ?cij?s starpnieks faktiski *ir iesaist?ts/piedal?s* (67) pakalpojumu sniegšan?, un t?p?c tiek neatsp?kojami prezum?ts, ka tas darbojas sav? v?rd?, bet pakalpojumu sniedz?ja interes?s (68).

86. It ?paši, ja tiešsaistes platforma “nosaka visp?r?gus pieg?des noteikumus”, t? vienpus?ji lemj par šiem noteikumiem, kas ir saistoši gala pat?r?t?jam, pirms notiek pakalpojumu sniegšana (69). Š?d? situ?cij? man š?iet ac?mredzami, ka atkar?b? no savas izv?les š? platforma ir iesaist?ta/piedal?s pakalpojumu sniegšan? un t? ir j?uzskata par pakalpojumu sniedz?ju ar no t? izrietošaj?m sek?m PVN jom?. Tas skaidri atš?iras no gad?juma, kas min?ts 9.a panta 3. punkt?, atbilstoši kuram šis pants neattiecas uz nodok?a maks?t?ju, kurš *nodrošina tikai t?du maks?jumu apstr?di, kas saist?ti ar elektroniskiem pakalpojumiem vai interneta telefonijas pakalpojumiem, un kurš nepiedal?s šo pakalpojumu sniegšan?*. Proti, š?d? gad?jum? nodok?a maks?t?js nav iesaist?ts/nepiedal?s pakalpojumu sniegšan?. Citiem v?rdiem, manupr?t, trešaj? da?? tiek ?emta v?r? faktisk? ekonomisk? un komerci?l? situ?cija, nevis tikai l?gumattiec?bas (70). L?dz ar to, ?emot v?r? Tiesas judikat?ru attiec?b? uz PVN direkt?vas 28. pantu, k? ar? judikat?ru par š?s direkt?vas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktu, kas ar? ir balst?ts uz faktisko ekonomisko situ?ciju (71), Padome, pie?emot trešo da?u, nav p?rsniegusi savas ?stenošanas pilnvaras.

87. Šaj? paš? noz?m? PVN komiteja sav?s pamatnost?dn?s (72) ir “vienpr?t?gi” vienojusies, ka ??d? iesaist?tam pieg?d?t?jam nav ties?bu – pret?ji piem?rojamiem faktiem un ties?bu norm?m – izlemt, ka tas nav iesaist?ts/nepiedal?s pakalpojumu sniegšan? un l?dz ar to neietilpst 9.a panta piem?rošanas jom?. Šeit, tieši ?emot v?r? faktus saist?b? ar starpnieka faktisko situ?ciju dar?jumu ??d?, trešaj? da?? ir paredz?ta neatsp?kojama prezumpcija, lai ?emtu v?r? faktisko ekonomisko situ?ciju. T?d?j?di, ja nodok?a maks?t?js ir iesaist?ts/piedal?s pakalpojumu sniegšan?, nevar piem?rot l?guma nosac?jumus, kas paredz, ka tas nav pakalpojumu sniedz?js.

88. Ceturt? argumentu grupa, ko *Fenix* jau ir min?jusi attiec?b? uz pirmo da?u, ir saist?ta ar to, ka trešaj? da?? noteikt?s prezumpcijas d?? starpnieks tiek uzskat?ts par t?du, kas darbojas sav? v?rd?, bet k?das citas personas interes?s, pat ja pilnvarojums ir ac?mredzams un ir zin?ma pilnvarot?ja identit?te. *Fenix* apgalvo, ka š?d? situ?cij? pret starpnieku nevajadz?tu iztur?ties k? pret t?du, kas sniedz vai sa?em pakalpojumus.

89. Šaj? zi?? j?nor?da, ka saska?? ar Tiesas judikat?ru, t? k? PVN direkt?vas 28. pant? ir preciz?ts, ka nodok?a maks?t?jam ir j?r?kojas “k?das citas personas interes?s”, starp komision?ru un komitentu ir j?b?t nosl?gtam l?gumam, kura priekšmets ir attiec?g? pilnvarojuma pieš?iršana un kuru izpildot, komision?rs komitenta interes?s piedal?s pakalpojumu sniegšan? (73). K? Komisija to ir uzsv?rusi, pakalpojumu nodrošin?šanas ??des bieži vien ir ?oti garas un var sniegties p?ri robež?m (74). Š?dos apst?k?os ir j?uzskata, ka dar?jumu ??d? saist?b? ar pakalpojumu sniegšanu elektroniskaj? tirdzniec?b? komision?rs princip? ir “nep?rredzamai” starpnieks. Ar to vien, ka konkr?taj? gad?jum? pilnvarojums ir ac?mredzams un komitenta identit?te ir zin?ma, k? to pats *Fenix* apgalvo pamatliet?, manupr?t, nepietiek, lai uzskat?tu, ka treš? da?a pati par sevi nav sp?k?.

d) **Papildu apsv?rumi**

90. Iesniedz?jtiesa uzskata, ka 9.a pants liel? m?r? p?rsniedz Komisijas iesniegto regulas priekšlikumu (75), kur? attiec?b? uz 9.a pantu bija teikts, ka tad, ja pakalpojumu sniedz?ja radio un telev?zijas apraides pakalpojumus vai elektroniskos pakalpojumus sniedz, izmantojot telekomunik?ciju t?klu, saskarni vai port?lu, piem?ram, lietojumprogrammu tiešsaistes tirgu, kas pieder starpniekam vai trešai personai, kura iesaist?ta pakalpojumu sniegšan?, tad PVN direkt?vas 28. panta piem?rošanas nol?k? tiek prezum?ts, ka starpnieks vai treš? persona darbojas sav? v?rd?, bet pakalpojumu sniedz?ja interes?s, “iz?emot, ja attiec?b? pret gala pat?r?t?ju pakalpojumu sniedz?js ir skaidri uzr?d?ts k? pakalpojumu sniedz?js”. No š? priekšlikuma izrietot, ka prezumpcija b?tu j?piem?ro, “ja vien nav nor?d?ts pret?ji”, atš?ir?b? no 9.a panta, k?ds tas tika pie?emts.

91. Š? tiesa balst?s uz apgalvojumu, ka min?tais priekšlikums ir PVN direkt?vas 28. panta ?stenošanas akts LESD 291. panta 2. punkta izpratn?. Tom?r, pirmk?rt, nor?d?šu, ka šaj? paš? priekšlikum?, t?pat k? paš? 9.a pant?, ir paredz?ta *prezumpcija*, ka attiec?b? uz konkr?tajiem pakalpojumiem starpnieks darbojas sav? v?rd?, bet pakalpojumu sniedz?ja interes?s. L?dz ar to 9.a pants atbilst Komisijas iesniegtajam regulas priekšlikumam. Otrk?rt, saska?? ar šo priekšlikumu š? prezumpcija tiek atsp?kota, ja pakalpojumu sniedz?js ir skaidri uzr?d?ts k? pakalpojumu sniedz?js. Ta?u 9.a pants ir balst?ts uz to pašu lo?iku, jo taj? detaliz?ti nosac?jumi, ar k?diem var tikt atsp?kota min?t? prezumpcija. T?d?j?di, manupr?t, nepast?v b?tiska atš?ir?ba pieej? starp regulas priekšlikuma tekstu un 9.a pantu, k?ds tas ir pie?emts.

92. Iesniedz?jtiesa atsaucas ar? uz direkt?vas priekšlikumu, ko Komisija iesniedza 2016. gada 1. decembr? (76), lai groz?tu PVN direkt?vas 28. panta formul?jumu, kas atbalstot argumentu par to, ka 9.a panta sp?k? esam?ba ir diskutabla. Šaj? zi?? j?nor?da, ka Komisija 28. pantu ierosin?ja groz?t š?di: “Ja nodok?a maks?t?js, kas darbojas sav? v?rd?, bet k?das citas personas interes?s, [ir iesaist?ts/piedal?s] pakalpojumu sniegšan?, *tostarp, šai nol?k? izmantojot telekomunik?ciju t?klu, saskarni vai port?lu*, uzskata, ka tas pats ir sa??mis un sniedzis šos pakalpojumus” (77). K? Padome uzsv?rusi savos rakstveida apsv?rumos, tika atz?ts, ka šim priekšlikumam nav noz?mes, jo min?tais 28. pants ir visp?r?ja norma, kas attiecas uz visa veida pakalpojumiem, tostarp elektroniskiem pakalpojumiem. Katr? zi?? nesaskatu, k?d? veid? min?to priekšlikumu var?tu uzskat?t par t?du, kas atbalsta 9.a panta sp?k? neesam?bu.

93. Nobeigum? – uzskatu, ka šim pantam ir tehnisks raksturs un ka t? pie?emšana nepras?ja veikt politisku izv?li, kas ietilpst paša Savien?bas likumdev?ja pien?kumos. Min?taj? pant? tiek sniegti preciz?jumi elektronisk?s tirdzniec?bas jom? attiec?b? uz PVN direkt?vas 28. panta piem?rošanu, to nepapildinot un negrozot, pat t? neb?tiskajos elementos.

94. Pak?rtoti – Apvienot?s Karalistes vald?ba nor?da, ka gad?jum?, ja Tiesa uzskat?tu, ka 9.a panta 1. punkts nav sp?k?, b?tu j?ierobežo pasludin?m? sprieduma iedarb?ba laik?. Šaj? zi?? v?l?tos paust š?dus apsv?rumus.

95. Saska?? ar past?v?go judikat?ru, ja prim?ri tiesisk?s droš?bas apsv?rumi to attaisno, Tiesai saska?? ar LESD 264. panta otro da?u, kas p?c analo?ijas ir piem?rojama ar? prejudici?la nol?muma tiesved?b?, nov?rt?jot Eiropas Savien?bas iest?žu pie?emtu ties?bu aktu sp?k? esam?bu, atbilstoši LESD 267. pantam ir r?c?bas br?v?ba, lai katr? atseviš?? gad?jum? nor?d?tu t?s attiec?g? ties?bu akta sekas, kas ir j?uzskata par gal?g?m (78). T?d?j?di Tiesa izmantoja iesp?ju ierobežot laik? Savien?bas tiesisk? regul?juma sp?k? neesam?bas konstat?juma sekas, ja prim?ri tiesisk?s noteikt?bas apsv?rumi, kas ir saist?ti ar vis?m – gan ar publisk?m, gan priv?t?m – interes?m, par kur?m ir runa attiec?gaj?s liet?s, liedz apšaub?t naudas summu iekas?šanu vai samaksu, kas tiek veikta, pamatojoties uz šo tiesisko regul?jumu attiec?b? uz laika posmu pirms sprieduma tais?šanas dienas (79).

96. Šaj? liet? Apvienot?s Karalistes vald?ba apgalvo, ka prim?ri tiesisk?s droš?bas apsv?rumi attaisno to, ka visas 9.a panta, kas Savien?b? ir piem?rojams kopš 2015. gada 1. janv?ra, tiesisk?s sekas saglab?jas l?dz datumam, kad tiks pasludin?ts spriedums. Proti, š? panta atz?šana par sp?k? neesošu var?tu rad?t smagas ekonomiskas sekas, it ?paši saist?b? ar lielo tiešsaistes dar?jumu skaitu, kas veikti starp uz??mumiem un gala pat?r?t?jiem, lai gan PVN ir deklar?ts, samaks?ts un iekas?ts lab? tic?b?, pamatojoties uz šo pantu, kas ir uzskat?ts par sp?k? esošu. Š? vald?ba uzskata, ka p?rmaks?t? summa, kuru n?ktos atmaks?t, par nodok?iem, kas deklar?ti vai samaks?ti laikposm? no 2015. l?dz 2020. gadam, Apvienotaj? Karalist? var?tu sasniegt 2,7 miljardus sterli?u m?rci?u (GBP) (aptuveni 3,215 miljardi euro). Turkl?t min?t? vald?ba izkl?sta, ka pasludin?m? sprieduma iedarb?bas laik? ierobežošanu pamatotu sp?k? neesam?bas pamats, proti, k??da, kas pie?auta attiec?b? uz apstr?d?t? ties?bu akta juridisko

pamatu. Šis ierobežojums būtu piemērojams visām personām un visiem mērķiem, neizdarot izņēmumu par labu *Fenix* vai jebkurai citai personai, kura celtu prasību, atsaucoties uz 9.a panta spēkā neesamību, pirms Tiesas sprieduma pasludināšanas dienas.

97. Apsverot Apvienotās Karalistes izvirzītos argumentus un ņemot vērā būtiskās sekas attiecībā uz lielo juridisko attiecību skaitu, kas varētu iestāties, ja Tiesa nospriestu, ka 9.a pants nav spēkā, manuprāt, būtu jāierobežo pasludināmā sprieduma iedarbība laikā. Turklāt Tiesai, izmantojot iespēju ierobežot prejudiciālo nolikuma ietvaros veikta atzinuma par Savienības tiesību akta spēkā neesamību spēku pagātnē, patiešām ir jānosaka, vai tās spriedumā noteiktais izņēmums no šāda ierobežojuma laikā var tikt paredzēts par labu pamatlīetas dalībniekam, kurš valsts tiesā ir cēlis prasību par Savienības tiesību akta izpildes valsts pasākumiem, vai arī, gluži pretēji, par adekvātu atlīdzinājumu pat attiecībā uz šo lietas dalībnieku ir uzskatāma tādā Savienības tiesību akta spēkā neesamības atzīšana, kuras sekas ir vērstas vienīgi uz nākotni (80). Šajā lietā, tātad, *Fenix* iesniedzējtiesā atsaucās uz 9.a panta spēkā neesamību, uzskatu, ka attiecībā uz šo sabiedrību nebūtu jāierobežo pasludināmā sprieduma spēks laikā (81).

98. ņemot vērā visu šajos secinājumos iepriekš minēto, uzskatu, ka Padome, pieņemot 9.a pantu, nav pārsniegusi tai ar LESD 291. panta 2. punktu un PVN direktīvas 397. pantu piešķirtās stenošanas pilnvaras attiecībā uz šīs direktīvas 28. pantu un ka līdz ar to minētais 9.a pants ir spēkā.

V. Secinājumi

99. Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Prejudiciālo jautājuma pārbaudē nav atklājies neviens apstāklis, kas 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, 9.a panta, kas ietverts ar Padomes stenošanas regulu (ES) Nr. 1042/2013 (2013. gada 7. oktobris), ar kuru groza stenošanas regulu Nr. 282/2011, spēkā esamību.

1 Oriģinālvārdi – franču.

2 Padomes stenošanas regula (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka stenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2011, L 77, 1. lpp.).

3 Padomes stenošanas regula (2013. gada 7. oktobris), ar ko groza stenošanas regulu Nr. 282/2011 (OV 2013, L 284, 1. lpp.).

4 Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu (ES) 2017/2455 (2017. gada 5. decembris) (OV 2017, L 348, 7. lpp., turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

5 Skat. it īpaši Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) dokumentu “*Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*” [“Digitālo platformu loma PVN/TPS iekasāšanā par pārdošanu tiešsaistē”], kas tika iesniegts pārbaudei Pasaules Forumā par PVN piektajā sanāksmē 2019. gada martā un ir pieejams tīmekļvietnē: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/consommation/le-role-des-plateformes-numeriques-dans-la-collecte-de-la-tva-tps-sur-les-ventes-en-ligne.pdf>.

6 Iesniedzējtiesa atsaucas uz 2009. gada 9. decembra Komisijas paziņojumu Eiropas

Parlamentam un Padomei – Līguma par Eiropas Savienības darbību 290. panta īstenošana (COM(2009) 673 *final*), 4. lpp.

7 Priekšlikums Padomes regulai, ar ko groza īstenošanas regulu (ES) Nr. 282/2011 attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu, 2012. gada 18. decembris (COM(2012) 763 *final*), 14. lpp.

8 Iesniedzējtiesa šajā ziņā piemin PVN komitejas darba dokumentu Nr. 885, taxud.c.1(2015)4659331, 2015. gada 9. oktobris, 4. lpp. Šis dokuments pieejams tīmeklī vietnē: https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885_%20-%20VAT%202015_%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf. PVN komiteja ir PVN direktīvas 398. pantā paredzētā padomdevēja komiteja, kuras pamatnostādnes, lai arī tām nav saistošs spēks, tomēr ir uzskatāmas par palīgīdzekli PVN direktīvas interpretācijai (skat. spriedumu, 2021. gada 15. aprīlis, *SK Telecom*, C-593/19, EU:C:2021:281, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

9 Šo pētījumu, ko veica sabiedrība *Deloitte*, veido trīs daļas, tostarp 3. daļa, kas datēta ar 2016. gada novembri, “*Évaluation de la mise en œuvre des règles de 2015 sur le lieu des prestations des services et du mini-guichet unique*” [“2015. gada noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu un mini vienas pieturas aģentūras īstenošanas novērtējums”], kas ir pieejama šajā tīmeklī vietnē: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf.

10 Priekšlikums Padomes direktīvai, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK un Direktīvu 2009/132/EK attiecībā uz konkrētām pievienotās vērtības nodokļa saistībām pakalpojumu sniegšanā un preču tirdzniecībā (COM(2016) 757 *final*).

11 Padomes Sestās direktīva (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Sestās direktīva”). Šī direktīva ir atcelta un aizstāta ar PVN direktīvu. Tās 28. pants ir izteikts tāpat kā Sestās direktīvas 6. panta 4. punkts. Šī pētījuma minētā norma bija ietverta Sestās direktīvas saskaņotajā redakcijā un nekad nav bijusi grozīta.

12 Līguma par Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotās Karalistes izstāšanās no Eiropas Savienības un Eiropas Atomenerģijas kopienas (OV 2019, C 384 I, 1. lpp.) 86. panta 2. punkts ir paredzēts, ka Tiesas kompetencē ir sniegt prejudiciālu nolēmumu par Apvienotās Karalistes tiesu līgumiem, kas iesniegti pirms pabeigšanas perioda beigām. Saskaņā ar šo nolīguma 126. pantu tas beidzās 2020. gada 31. decembrī. Turklāt no minētā nolīguma 86. panta 3. punkta izriet, ka līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu 2. punkta izpratnē uzskata par iesniegtu brīdī, kad dokuments, ar ko tiek ierosināta tiesvedība, ir reģistrēts Tiesas reģistrā. Šajā lietā šis līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika reģistrēts 2020. gada 22. decembrī, proti, pirms pabeigšanas perioda beigām.

13 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 18. marts, Komisija/Parlaments un Padome (C-427/12, EU:C:2014:170, 36. punkts). Par atšķirību starp deleģētajām pilnvarām un īstenošanas pilnvarām Lisabonas līgumā skat. it īpaši Craig, P., “Delegated Acts, Implementing Acts and the New Comitology Regulation”, *European Law Review*, 36. sēj., Nr. 5, 2011, 671.–687. lpp.; Chamon, M., “Institutional Balance and Community Method in the Implementation of EU Legislation Following the Lisbon Treaty”, *Common Market Law Review*, 53. sēj., Nr. 6, 2016, 1501.–1543. lpp.

- 14 Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, Komisija/Parlaments un Padome (C-88/14, EU:C:2015:499, 28. punkts, kār? taj? min?t? judikat?ra).
- 15 Spriedums, 2016. gada 17. marts, Parlaments/Komisija (C-286/14, EU:C:2016:183, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 16 Spriedums, 2017. gada 20. decembris, Sp?nija/Padome (C-521/15, EU:C:2017:982, 42. punkts). K? ?ener?ladvok?ts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*] ir nor?d?jis savos secin?jumos liet? Komisija/Parlaments un Padome (C-427/12, EU:C:2013:871, 50. punkts), atš?ir?b? no LESD 290. panta 291. panta 2. punkt? paredz?t? pilnvarojuma pamat? nav tikai likumdev?ja griba, bet objekt?vs iemesls – nepieciešam?ba nodrošin?t vien?dus nosac?jumus juridiski saistošo Savien?bas aktu ?stenošanai.
- 17 Spriedums, 2014. gada 18. marts, Komisija/Parlaments un Padome (C-427/12, EU:C:2014:170, 33. punkts).
- 18 Spriedums, 2016. gada 1. marts, *National Iranian Oil Company*/Padome (C-440/14 P, EU:C:2016:128, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 19 Spriedumi, 2014. gada 15. oktobris, Parlaments/Komisija (C-65/13, EU:C:2014:2289, 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra), k? ar? 2016. gada 9. j?n?js, *Pesce u.c.* (C-78/16 un C-79/16, EU:C:2016:428, 46. punkts).
- 20 Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, Komisija/Parlaments un Padome (C-88/14, EU:C:2015:499, 30. punkts, kār? taj? min?t? judikat?ra).
- 21 Skat. spriedumu, 2014. gada 15. oktobris, Parlaments/Komisija (C-65/13, EU:C:2014:2289, 45. un 46. punkts).
- 22 Saska?? ar LESD 291. panta 3. punktu Komisijas ?stenošanas pilnvaras ir dal?bvalstu kontrol?, izmantojot proced?ru, kas paredz?ta Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (ES) Nr. 182/2011 (2011. gada 16. febru?ris), ar ko nosaka normas un visp?r?gus principus par dal?bvalstu kontroles meh?nismiem, kuri attiecas uz Komisijas ?stenošanas pilnvaru izmantošanu (OV 2011, L 55, 13. lpp.).
- 23 Spriedums, 2015. gada 1. decembris, Parlaments un Komisija/Padome (C-124/13 un C-125/13, EU:C:2015:790, 53. punkts, kār? taj? min?t? judikat?ra).
- 24 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 1. marts, *National Iranian Oil Company*/Padome (C-440/14 P, EU:C:2016:128, 49. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 25 PVN direkt?vas 397. pants ir izteikts t?pat k? Sest?s direkt?vas 29.a pants, k?ds tas taj? tika iek?auts ar Padomes Direkt?vu 2004/7/EK (2004. gada 20. janv?ris) ar ko groza Direkt?vu 77/388 (OV 2004, L 27, 44. lpp.). Š?s p?d?j?s direkt?vas 7. un 8. apsv?rum? ir noteikts, ka, t? k? nav meh?nisma, saska?? ar kuru pie?em saistošus pas?kumus, kas regul? Sest?s direkt?vas ?stenošanu, min?taj? direkt?v? izkl?st?to noteikumu piem?rošana atš?iras katr? dal?bvalst?; ka, lai uzlabotu iekš?j? tirgus darb?bu, b?tiski ir nodrošin?t vienot?ku esoš?s PVN sist?mas piem?rošanu un, ka, ieviešot proced?ru, saska?? ar kuru pie?em pas?kumus, kas nodrošina esošo noteikumu piem?rošanu, tiktu veikti b?tiski uzlabojumi šaj? sakar?. PVN direkt?vas 61. apsv?ruma pamat? ir tie paši apsv?rumi.
- 26 Direkt?vas 2004/7 11. un 12. apsv?rum? Padome nor?d?ja, ka ?stenošanas pas?kumu ietekme uz dal?bvalstu budžetu pamato to, ka Padome patur ties?bas izmantot savas

stenošanas pilnvaras saistībā ar Sestās direktīvas ieviešanu. Šie elementi ir pārrēķināti PVN direktīvas 63. apsvērumā.

27 Skat. šo secinājumu 10. zemesvērtības piezīmi.

28 Padomes Direktīva (2017. gada 5. decembris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK un Direktīvu 2009/132/EK attiecībā uz konkrētām pievienotās vērtības nodokļa saistībām pakalpojumu sniegšanā un preču tirdzniecībā (OV 2017, L 348, 7. lpp.).

29 Skat. spriedumu, 2015. gada 10. septembris, Parlaments/Padome (C-363/14, EU:C:2015:579, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Šajā nozīmā skat. enerģētiskā N. Jäskinena [N. Jäskinen] secinājumus lietā Apvienotā Karaliste/Parlaments un Padome (C-270/12, EU:C:2013:562, 78. punkts). Skat. arī Englisch, J., ““Detailing” EU Legislation through Implementing Acts”, *Yearbook of European Law*, 2021, 40. sēj., Nr. 1, 111.–145. lpp.

31 Secinājumi lietā Komisija/Parlaments un Padome (C-427/12, EU:C:2013:871, 62. un 63. punkts).

32 Skat. itāļu spriedumus, *Chambre sociale* [Sociālo lietu palātas] 2000. gada 23. februāra spriedumu Nr. 98715,598 un *troisième chambre civile* [Trešās civillietu palātas] 2002. gada 27. februāra spriedumu Nr. 00717.902.

33 Skat. Ritleng, D., “The Dividing Line between Delegated and Implementing Acts: The Court of Justice Sidesteps the Difficulty in Commission v. Parliament and Council (Biocides)”, *Common Market Law Review*, 52. sēj., Nr. 1, 2015, 243.–257. lpp., itāļu 251. lpp.

34 Skat. Lenaerts, K. un Van Nuffel, P., *EU Constitutional Law*, Oxford University Press, Oksforda, 2021., Nr. 18.013.

35 2016. gada 17. marta spriedumā Parlaments/Komisija (C-286/14, EU:C:2016:183, 41. punkts) Tiesa nosprieda, ka saskaņā ar LESD 290. panta 1. punktu pilnvaru “papildināt” leģislatīvu aktu deleģēšanas mērķis ir tikai ļaut Komisijai konkretizēt šo aktu un ka šo pilnvaru izmantošanā, ievērojot likumdevēja pieņemto leģislatīvo aktu kopumu, var tikai konkretizēt nebūtiskus attiecīgā tiesiskā regulējuma elementus, kurus likumdevējs nav noteicis. Šajā ziņā norādīšu, pirmkārt, ka šā judikatūra ir pieņemta saistībā ar “deleģētām pilnvarām” LESD 290. panta 1. punkta izpratnē, nevis ar “stenošanas pilnvarām”, kas minētas LESD 291. panta 2. punktā. Otrkārt, manuprāt, izmantoto pieeju varētu uzskatīt par pārāk ierobežojošu, jo ar to varētu atēmt reālu saturu jēdzienam “precizēt” leģislatīvu aktu saskaņā ar LESD 291. panta 2. punktu.

36 Spriedums, 2022. gada 2. jūnijs, SR (Tulkošanas izmaksas civilprocesā) (C-196/21, EU:C:2022:427, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Par šo pantu skat. Terra, B. un Kajus, J., “10.4.5 Undisclosed agent”, *A Guide to the European VAT Directives 2022: Introduction to European VAT*, 1. sēj., IBFD, Amsterdamā, 2022.

38 Spriedumi *Henfling* u.c. (35. punkts), kā arī 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 49. punkts).

39 Spriedums *Henfling* u.c. (35. punkts).

40 Skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 50. punkts). Saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktu par

pre?u pieg?di uzskata pre?u nodošanu, pildot l?gumu, saska?? ar ko par pre?u pirkšanu vai p?rdošanu maks?jama komisijas maksa.

41 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timi?oara* (C?734/19, EU:C:2020:919, 51. punkts).

42 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timi?oara* (C?734/19, EU:C:2020:919, 54. punkts).

43 Skat. spriedumus, *Henfling* u.c. (36. punkts), k? ar? 2013. gada 17. janv?ris, *BG? Leasing* (C?224/11, EU:C:2013:15, 64. punkts).

44 Skat. spriedumus, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga (C?274/15, EU:C:2017:333, 87. punkts), un 2021. gada 21. janv?ris, *UCMR – ADA* (C?501/19, EU:C:2021:50, 49. punkts). Savuk?rt, ja pakalpojumu sniegšana, kur? komisio?rs ir iesaist?ts, ir atbr?vota no PVN, šis atbr?vojums t?pat ir piem?rojams ar? tiesiskaj?m attiec?b?m starp komitentu un komisio?ru (skat. spriedumu *Henfling* u.c. (36. punkts)).

45 Skat. it ?paši Berlin, D., *Directive TVA 2006/112: commentaire article par article*, Bruylant, Brisele, 2020, koment?rs par PVN direkt?vas 28. pantu, 228. lpp. T? k? Tiesas judikat?r? ir atsauce uz “komisio?ru”, lietošu šo j?dzienu, lai apz?m?tu starpnieku dar?jumu ??d?.

46 Tas noz?m?, ka klients nezina komitenta identit?ti.

47 Saska?? ar PVN direkt?vas, kas groz?ta ar Padomes Direkt?vu 2008/8/EK (2008. gada 12. febru?ris) (OV 2008, L 44, 11. lpp.), 46. pantu “t?du pakalpojumu sniegšanas vieta, kurus personai, kas nav nodok?a maks?t?ja, sniedz starpnieks citu personu v?rd?, ir vieta, kur saska?? ar šo direkt?vu notiek galvenais dar?jums”.

48 Spriedums *Henfling* u.c. (38. punkts).

49 Skat. it ?paši Claessens, S., un Corbett, T., “Intermediated Delivery and Third?Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World”, no: Lang, M., un Lejeune, I., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Wolters Kluwer, Alfena, 2015, 59.–78. punkts. Šaj? paš? darb? skat. ar? Nguyen, D., “Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013”, 79.–82. lpp.

50 Skat. šo secin?jumu 11. zemspv?tras piez?mi.

51 Skat. šo secin?jumu 53. punktu.

52 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 18. marts, Komisija/Parlaments un Padome (C?427/12, EU:C:2014:170, 40. punkts).

53 Dokuments C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709, pieejams šaj? t?mek?vietn?: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf, 155. lpp.

54 Skat. 2014. gada 3. aprīlī publicēto dokumentu “Skaidrojumi par ES PVN izmaiņām attiecībā uz telekomunikāciju, apraides un elektronisko pakalpojumu sniegšanas vietu, kas stāsies spēkā 2015. gadā [Padomes ģeņerālregula (ES) Nr. 1042/2013]” (turpmāk tekstā – “Skaidrojumi”), pieejams tīmeklī vietnē:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_fr_0.pdf.

55 Skaidrojumu 3.2. punkts.

56 Skaidrojumu 3.3. punkts.

57 Atbilstoši ģeņerālregulas Nr. 1042/2013 1. apsvērumam “[PVN direktīvā] noteikts, ka no 2015. gada 1. janvāra visi telekomunikāciju, radio un televīzijas apraides un elektroniski sniegtie pakalpojumi, 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 dalībvalstī, kurā pakalpojuma sniedzējs veic uzņēmējdarbību”.

58 Skat. spriedumu, 2020. gada 18. jūnijā, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 50. punkts).

59 Skat. šo secinājumu 33. punktu.

60 Skat. šo secinājumu 45. punktu.

61 Skat. šo secinājumu 8. zemsvērto piezīmi.

62 Skat. šo secinājumu 9. zemsvērto piezīmi.

63 Skat. šo secinājumu 10. zemsvērto piezīmi.

64 Skat. it īpaši, Weidmann, M., “The new EU VAT Rules on the Place of supply of B2C E-Services: practical consequences – The German example”, *EC Tax review*, 24. sēj., Nr. 2, 2015, 105.–118. lpp., it īpaši 113. lpp.; Henkow, O., “Acting in One’s Own Name on Someone Else’s Behalf: A Changing Concept?”, no: Egholm Elgaard, K. K., Ramsdahl Jensen, D. un Stensgaard, H. (red.), *Momsloven 50 år – festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov*, Ex Tuto Publishing A/S, Kopenhāgena, 2017, 241.–254. lpp.

65 Skat. it īpaši spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

66 Komisija rakstveida apsvērumos norādīja, ka spriedums *Henfling* u.c. ir parādījis nepieciešamību pieņemt vienotu kritēriju, lai izskaidrotu, kādā gadījumā starpnieks darbojas savvārdā, un tāpēc tika pieņemti 9.a pants.

67 Saskaņā ar definīciju vārdnīcā *Le Petit Robert*, 2011. gads, “būt iesaistītam/piedalīties” var definēt kā iejaukšanos starp divām vai vairākām personām ar nolūku tās satuvināt, lai atvieglotu to interesējošo darījumu noslēgšanu.

68 Kā uzskata O. Henkow (viņa raksta 251. lpp., skat. šo secinājumu 64. zemsvērto piezīmi), tas, ka nodokļa maksātājs atļauj uzlikt maksājumu pakalpojuma saņēmējam, neveicot tālāk

darb?bas, š?iet, p?rsniedz to, ko Tiesa ir nor?d?jusi sprieduma *Henfling* u.c. 43. punkt?. Tom?r, vispirms – šaj? spriedum? ir nor?d?ti elementi, kas “tostarp” ir j??em v?r?, un tas noz?m?, ka tiem nav ekskluz?vs raksturs. P?c tam min?t? sprieduma laik? nebija ?stenošanas regulas ar m?r?i preciz?t PVN direkt?vas 28. panta piem?rošanu. Visbeidzot, j?atz?st, ka Savien?bas likumdev?jam ir r?c?bas br?v?ba, lai preciz?tu š? panta saturu.

69 Pret?ji tam, ko apgalvo *Fenix*, it ?paši uzskatu, ka visp?r?gie pieg?des noteikumi treš?s da?as izpratn? aptver t?dus tiešsaistes platformas izmantošanas visp?r?jos noteikumus, k?dus ir izstr?d?jusi š? sabiedr?ba.

70 Šaj? zi?? skat. ar? spriedumu, 2013. gada 20. j?nijs, *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409, 42.–46. punkts).

71 Skat. it ?paši spriedumu, 2015. gada 3. septembris, *Fast Bunkering Klaip?da* (C?526/13, EU:C:2015:536).

72 Pamatnost?dnes p?c 2016. gada 14. marta 106. san?ksmes, Dokuments A ? taxud.c.1(2016)3604550 – 904, 217. lpp., pieejams t?mek?vietn?: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

73 Skat. spriedumu, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timi?oara* (C?734/19, EU:C:2020:919, 51. un 52. punkts).

74 Skat. šo secin?jumu 62. punktu.

75 Skat. šo secin?jumu 20. punktu.

76 Skat. šo secin?jumu 10. zemspv?tras piez?mi.

77 Mans izc?lums.

78 Spriedums, 2017. gada 9. febru?ris, *Raffinerie Tirlemontoise* (C?585/15, EU:C:2017:105, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

79 Spriedums, 2017. gada 9. febru?ris, *Raffinerie Tirlemontoise* (C?585/15, EU:C:2017:105, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

80 Skat. spriedumu, 2016. gada 28. apr?lis, *Borealis Polyolefine* u.c. (C?191/14, C?192/14, C?295/14, C?389/14 un no C?391/14 l?dz C?393/14, EU:C:2016:311, 108. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

81 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 1994. gada 26. apr?lis, *Roquette Frères* (C?228/92, EU:C:1994:168, 28. punkts).