

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2023. gada 28. febru?r? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Eiropas Savien?bas Padomes ?stenošanas pilnvaras – LESD 291. panta 2. punkts – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 28. un 397. pants – Nodok?a maks?t?js, kas darbojas sav? v?rd?, bet citas personas interes?s – Elektronisko pakalpojumu sniedz?js – ?stenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 – 9.a pants – Prezumpcija – Sp?k? esam?ba

Liet? C?695/20

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *First?tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administrat?v? pirm?s instances tiesa (Nodok?u lietu pal?ta), Apvienot? Karaliste) iesniegusi ar 2020. gada 15. decembra l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2020. gada 22. decembr?, tiesved?b?

Fenix International Ltd

pret

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], priekšs?d?t?ja vietnieks L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], pal?tu priekšs?d?t?ji A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], A. Prehala [*A. Prechal*], K. Likurgs [*C. Lycourgos*], M. Safjans [*M. Safjan*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*] (referente), D. Gracijs [*D. Gratsias*] un M. L. Arasteja Sa?na [*M. L. Arastey Sahún*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.?C. Bonichot*], S. Rodins [*S. Rodin*], J. Pasers [*J. Passer*], M. Gavalecs [*M. Gavalec*], Z. ?ehi [*Z. Csehi*] un O. Spinjana?Matei [*O. Spineanu ?Matei*],

?ener?ladvok?ts: A. Rants [*A. Rantos*],

sekret?re: S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2022. gada 3. maija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko snieguši:

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

– Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – F. Shibli, p?rst?vis, kuram pal?dz A. Macnab, barrister,

– It?lijas vald?bas v?rd? – G. Palmieri, p?rst?ve, kurai pal?dz A. Maddalo, avvocato dello Stato,

– Eiropas Savien?bas Padomes v?rd? – E. Chatziioakeimidou, M. Chavrier un E. d'Ursel,

p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas v?rd? – *J. Jokubauskait?* un *C. Perrin*, p?rst?ves,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2022. gada 15. septembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Padomes ?stenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka ?stenošanas pas?kumus Direkt?vai 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2011, L 77, 1. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2013. gada 7. oktobra ?stenošanas regulu (ES) Nr. 1042/2013 (OV 2013, L 284, 1. lpp.) (turpm?k tekst? – “?stenošanas regula Nr. 282/2011”), 9.a panta sp?k? esam?bu.

2 Šis l?gums iesniegts tiesved?b? starp *Fenix International Ltd* (turpm?k tekst? – “Fenix”) un *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (Apvienot?s Karalistes le??mumu un muitas dienests) par š? dienesta izdoto pazi?ojumu par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) uzlikšanu par laikposmu no 2017. gada j?lija l?dz 2020. gada janv?rim, k? ar? par 2020. gada apr?li.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Izst?šan?s l?gums

3 Ar L?mumu (ES) 2020/135 (2020. gada 30. janv?ris) par to, lai nosl?gtu L?gumu par Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot?s Karalistes izst?šanos no Eiropas Savien?bas un Eiropas Atomener?ijas kopienas (OV 2020, L 29, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Izst?šan?s l?gums”), Eiropas Savien?bas Padome Eiropas Savien?bas un Eiropas Atomener?ijas kopienas (EAEK) v?rd? apstiprin?ja min?to l?gumu, kurš tika pievienots min?tajam l?mumam (OV 2020, L 29, 7. lpp.).

4 Izst?šan?s l?guma 86. panta “Eiropas Savien?bas Ties? izskat?šan? esoš?s lietas” 2. un 3. punkt? ir noteikts:

“2. Eiropas Savien?bas Tiesai joproj?m ir jurisdikcija sniegt prejudici?lus nol?mumus par Apvienot?s Karalistes tiesu un tribun?lu piepras?jumiem, kas iesniegti pirms p?rejas perioda beig?m.

3. Šaj? noda?? tiesved?bu uzskata par iesniegtu Eiropas Savien?bas Ties?, un l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu uzskata par iesniegtu br?d?, kad dokuments, ar ko tiek ierosin?ta tiesved?ba, ir re?istr?ts attiec?gi Tiesas [...] re?istr? [kancelej?].”

5 Saska?? ar Izst?šan?s l?guma 126. pantu p?rejas periods s?k?s š? l?guma sp?k? st?šan?s dien? un beidz?s 2020. gada 31. decembr?.

PVN direkt?va

6 ?emot v?r? pamatliet? apl?kojamo pazi?ojumu par PVN datumu, pamatlietu reglament? Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2017. gada 5. decembra Direkt?vu (ES) 2017/2455 (OV 2017, L 348, 7. lpp.) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”), normas.

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

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

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

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

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

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

9 PVN direktīvas 28. pantā ir noteikts:

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

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

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

12 PVN direktīvas 220. pantā ir paredzēts:

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

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

[..].”

13 Saskaņā ar šīs direktīvas 226. pantu:

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

[..]

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

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

[..].”

14 Minutis direktīvas 397. pantā ir noteikts:

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

Īstenošanas regula Nr. 282/2011

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

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

[..]

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

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

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

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

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

“(1) [PVN direktīvā] noteikts, ka no 2015. gada 1. janvāra visiem telekomunikāciju, radio un televīzijas apraides un elektroniski sniegtiem pakalpojumiem, ko sniedz personai, kas nav nodokļa maksājuma, nodoklis ir jāpiemēro dalībvalstīs, kur pakalpojuma saņēmējs veic uzņēmējdarbību, kurā tam ir pastāvīga 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 maksājuma, arī turpmāk nodokli piemēro

dalībvalstīs, kurās pakalpojuma sniedzējs veic uzņēmējdarbību.

[..]

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

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

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

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

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

b) rīcība 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 pārraide ar interneta protokolu (*VoIP*), un nepiedalās šādu elektroniski sniegtu vai balss telefonijas pakalpojumu sniegšanā.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

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

Padome nav ievērojusi tai piešķirtās stenošanas pilnvaras.

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

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

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

Par Tiesas kompetenci

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

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

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

Par prejudiciālo jautājumu

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

Ievada apsvērumi

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

50 Itāļi ir jāuzskata, ka stenošanas pasākums tikai precīzi attiecīgā leģislatīvā akta normas, ja tas mērķis ir tikai vispārīgs, vai dažos pašos gadījumos precīzi šo tiesību normu apjomu vai nosaka to piemērošanas kārtību, tomēr ar nosacījumu, ka, to darot, šis pasākums novērš jebkādas pretrunas attiecībā uz minēto tiesību normu mērķiem un nekādi nemaina šā akta normatīvo saturu vai tās piemērošanas jomu.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

75 Turpinot – attiecībā uz ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta otro daļu j?nor?da, ka, lai var?tu uzskat?t, ka “nodok?a maks?t?js elektroniski sniegta pakalpojuma sniedz?ju ir skaidri uzr?d?jis k? min?to pakalpojumu sniedz?ju”, saska?? ar šo noteikumu ir j?izpilda divi nosac?jumi. 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, k? ar? to sniedz?ja identit?te. 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.

76 K? ?ener?ladvok?ts b?t?b? nor?d?jis secin?jumu 76. punkt?, šim noteikumam ir stipra saikne ar ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirmo daļu, tas iek?aujas t?d? paš? lo?ika k? min?tais un detaliz?t?k? veid? nor?da nosac?jumus, kas saist?ti ar r??inu izrakst?šanu, p?c kuriem nodok?u maks?t?js elektronisko pakalpojumu sniedz?ju skaidri atz?st par šo pakalpojumu sniedz?ju.

77 Ta?u nor?des, kur?m saska?? ar PVN direkt?vas 226. panta 5. un 6. punktu ir j?b?t iek?aut?m r??in?, kas atbilstoši š?s direkt?vas 220. panta 1. punktam ir dokuments, par kura pien?c?gu izsniegšanu ikvienam nodok?a maks?t?jam ir j?p?rliacin?s attiec?b? uz visiem pakalpojumiem, ko tas sniedzis tostarp citam nodok?a maks?t?jam (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 18. j?lijs, *Evita?K*, C?78/12, EU:C:2013:486, 49. punkts un taj? min?t? judikat?ra), ir da?a no elementiem, kuri ir ietverami komerci?l?s un l?gumisk?s attiec?b?s starp daž?d?m pus?m un kuriem ir j?atspogu?o attiec?go dar?jumu ekonomisk? un komerci?l? realit?te. T?d?j?di š?s nor?des var ?aut nov?rt?t attiec?bas, k?das daž?die saimniecisk?s darb?bas subjekti, kuri ir iesaist?ti elektronisko pakalpojumu sniegšan?, uztur sav? starp?.

78 L?dz ar to ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta otraj? da?? ir tikai izkl?st?ti elementi, kas ?auj konkr?t? veid?, ?emot v?r? nepieciešam?bu iev?rot dar?jumu ekonomisko un komerci?lo realit?ti, izv?rt?t situ?cijas un nosac?jumus, ar k?diem atbilstoši PVN direkt?vas 28. pant? noteiktajam var tikt atsp?kota no š? noteikuma pirm?s da?as izrietoš? prezumpcija.

79 T?tad, sasaistot ar pier?d?jumiem, kas ?auj atsp?kot ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta pirmaj? da?? min?to prezumpciju, kuras konkr?ta izv?rt?šana ir j?veic dal?bvalstu nodok?u iest?d?m un ties?m, š? 9.a panta 1. punkta otro daļu – k? t?du un, ?emot v?r? š? sprieduma 71.–74. punkt? nor?d?tos konstat?jumus, – nevar uzskat?t par t?du, kas papildina vai groza PVN direkt?vas 28. pant? iedibin?to normat?vo ietvaru.

80 Visbeidzot, attiec?b? uz ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta 1. punkta trešo daļu ir j?atg?dina, ka saska?? ar to “š? 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”.

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

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

83 Proti, tiklīdz nodokļa maksātājam, kas piedalās elektroniskā pakalpojumu sniegšanā, izmantojot, piemēram, sociālo tīklu platformu tiešsaistē, ir pilnvaras atļaut šī pakalpojuma sniegšanu vai rīcinā izrakstīšanu par to, vai arī noteikt šīs pakalpojumu sniegšanas vispārīgus nosacījumus, šim nodokļa maksātājam ir iespēja vienpusēji definēt būtiskos ar pakalpojuma sniegšanu saistītos elementus, proti, tādā izpildī un brīdī, kurā tas notiks, vai nosacījumus, saskaņā ar ko tiks prasīta atlīdzība, vai arī normas, kuras veido šīs pakalpojuma sniegšanas vispārīgo ietvaru. Šādos apstākļos un ņemot vērā tajos atspoguļoto ekonomisko un komerciālo realitāti, nodokļa maksātājs ir jāuzskata par pakalpojumu sniedzēju atbilstoši PVN direktīvas 28. pantam.

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

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

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

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

88 Šajā ziņā patiešām, lai PVN direktīvas 28. pants var būt piemērojams, ir jāpastāv pilnvarojumam, kuru izpildot, komisārs komitenta vārdā iesaistās pakalpojumu sniegšanā (spriedums, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timișoara*, C-7734/19, EU:C:2020:919, 51. punkts). Tomēr, pat pieņemot, ka, neskatoties uz darījumu īpašās sarežģītību, kas var raksturot elektronisko pakalpojumu sniegšanu, galīgais klients konkrētos gadījumos var zināt par pilnvarojuma esamību un komitenta identitāti, šie apstākļi vien nav pietiekami, lai izslēgtu, ka nodokļu maksātājs, piedaloties pakalpojumu sniegšanā, rīkojas savā vārdā, bet citas personas

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

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

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

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

Par tiesīšanu? s izdevumiem

92 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ tās lemj par tiesīšanu? s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

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

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.