

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2022. gada 27. oktobrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 44. pants – Nodokļu piesaistes vieta – Siltumnācefektu izraisīto gāzu emisijas kvotu nodošana – Saņēmējs, kas iesaistīts krāpšanā PVN jomā – šādas darbības – Nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina par šādas krāpšanas esamību

Lietā C-641/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija) iesniegusi ar 2021. gada 11. oktobra lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2021. gada 20. oktobrī, tiesvedībā

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

pret

Finanzamt Österreich

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: trešās palātas priekšsēdētāja K. Jirīme [K. Jürimäe] (referente), kas pilda astotās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši N. Jāskinens [N. Jääskinen], un M. Gavalecs [M. Gavalec],

enerģētiskā advokāts: M. Špunars [M. Szpunar],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *Climate Corporation Emissions Trading GmbH* vārdā – W. Standfest, Rechtsanwalt,

– Eiropas Komisijas vārdā – A. Armenia un B. R. Killmann, pārstāvji,

ņemot vērā pārcēnerģētiskā advokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez enerģētiskā advokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/8/EK (OV 2008, L 44, 11. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), normu interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts strīdā starp *Climate Corporation Emissions Trading GmbH* (turpmāk tekstā – “*Climate Corporation*”) un *Finanzamt Österreich* (Austrijas Finanšu pārvalde) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu darījumiem, ar kuriem tiek nodotas siltumnīcefektu izraisošo gāzu emisijas kvotas.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkts ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

b) preču iegādei Kopienas iekšienā, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic –

[..];

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

[..].”

4 Šīs direktīvas V sadaļas “To darījumu vieta, par kuriem uzliek nodokli” 3. nodaļā “Pakalpojumu sniegšanas vieta” ir ietverts minētās direktīvas 44. pants, kurā ir noteikts:

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

5 Šis 44. pants ir ietverts Direktīvā 2008/8, ar kuru Direktīva 2006/112 tika grozīta attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu. Direktīvas 2008/8 3. un 4. apsvērumi ir formulēti šādi:

“(3) Principā par visiem sniegtajiem pakalpojumiem būtu jāuzliek nodoklis vietā, kur patiešām notiek patēriņš. Ja vispārīgo noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu grozītu šādi, gan administratīvu, gan politikas iemeslu dēļ tomēr būtu vajadzīgi noteikti izņēmumi no šā vispārīgā noteikuma.

(4) Sniedzot pakalpojumus nodokļa maksātājiem, vispārīgajam noteikumam par pakalpojumu sniegšanas vietu būtu jābalstās uz vietu, kur pakalpojuma saņēmējs veic uzņēmējdarbību, nevis uz vietu, kur uzņēmējdarbību veic pakalpojuma sniedzējs. [..]”

6 PVN direktīvas IX sadaļas “Atbrīvojumi” 1. nodaļā “Vispārīgi noteikumi” ir ietverts šīs direktīvas 131. pants, kurā ir noteikts:

“Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbrīvojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un āunprātīgu izmantošanu.”

7 Š? IX sada?a ietver ar? 4. noda?u “Atbr?vojumi dar?jumiem Kopienas iekšien?”. PVN direkt?vas 4. noda?as 138. panta 1. punkts ir paredz?ts:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a t?du pre?u pieg?di, kuras p?rdev?js, pirc?js vai cita persona p?rdev?ja vai pirc?ja v?rd? nos?ta vai transport? uz galam?r?i ?rpus to attiec?g?s teritorijas, bet Kopien?, ja pieg?di veic citam nodok?a maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?a maks?t?ja un kas k? t?da r?kojas dal?bvalst?, kas nav nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalsts.”

8 Š?s direkt?vas 196. pant? ir noteikts:

“PVN maks? ikviens nodok?a maks?t?js vai juridiska persona, kura nav nodok?a maks?t?ja, bet kura ir identific?ta PVN nol?k?, kam sniedz 44. pant? min?tos pakalpojumus, ja pakalpojumus sniedz nodok?a maks?t?js, kurš neveic uz??m?jdarb?bu šaj? dal?bvalst?.”

9 Min?t?s direkt?vas 273. panta pirmaj? da?? ir noteikts:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.”

Austrijas ties?bas

10 Saska?? ar 1994. gada 23. augusta *Umsatzsteuergesetz* (Apgroz?juma nodok?a likums; *BGBI.* 663/1994), redakcij?, kas piem?rojama pamatl?tas apst?k?iem (*BGBI.* I 52/2009), 3.a panta 6. punkts ir noteikts:

“Cits pakalpojums, kas sniegts uz??m?jam 5. punkta 1. un 2. apakšpunkta izpratn?, iev?rojot 8.–16. punktu un 3.a pantu, tiek sniegts viet?, no kuras t? sa??m?js veic uz??m?jdarb?bu. Ja cits pakalpojums tiek sniegts uz??m?ja past?v?gaj? dar?jumdarb?bas viet?, noteicoš? ir š? past?v?g?s dar?jumdarb?bas vieta.”

11 Šaj? zi?? no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka šaj? ties?bu norm? izmantotie j?dzieni “uz??m?js” un “citi pakalpojumi” attiec?gi, atbilst Savien?bas ties?b?s izmantotajiem j?dzieniem “nodok?a maks?t?js” un “pakalpojumu sniegšana”.

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

12 Laikposm? no 2010. gada 1. apr??a l?dz 20. apr?lim *Climate Corporation*, kuras juridisk? adrese ir B?den? (Austrija), par atl?dz?bu nodeva siltumn?cefektu izraisošo g?zu emisijas kvotas *Bauduin Handelsgesellschaft mbH* (turpm?k tekst? – “*Bauduin*”), kuras juridisk? adrese ir Hamburg? (V?cija).

13 Ar pazi?ojumu par pievienot?s v?rt?bas nodokli par 2010. gadu, kas pie?emts 2012. gada 27. janv?r?, *Finanzamt Baden?M?dling* (B?denes?M?dlingas Finanšu p?rvalde, Austrija) šo siltumn?cefektu izraisošo g?zu emisijas kvotu nodošanu kvalific?ja k? ar nodokli apliekamu “pre?u pieg?di”, uz ko neattiecas atbr?vojums no nodok?a par pieg?d?m Kopienas iekšien?. Š? nodok?u iest?de uzskata, ka *Bauduin* k? *missing trader* ir piedal?jusies “karuse?a” veida kr?pšan? PVN jom? un *Climate Corporation* zin?ja vai tai bija j?zina, ka š?s kvotas tiks izmantotas, lai izvair?tos no PVN maks?šanas.

14 2012. gada 27. febru?r? *Climate Corporation* c?la pras?bu par šo pazi?ojumu

iesniedz?jties? – *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija).

15 Š? tiesa konstat?, ka siltumn?cefektu izraisošo g?zu emisijas kvotu nodošana ir j?kvalific? nevis k? “pre?u pieg?de”, bet k? “pakalpojumu sniegšana”, k? tas izriet no 2016. gada 8. decembra sprieduma A un B (C?453/15, EU:C:2016:933).

16 Min?t? tiesa konkr?tiz?, ka š?dos apst?k?os saska?? ar PVN direkt?vas 44. panta un Apgroz?juma nodok?a likuma 3.a panta 6. punkta norm?m, k? ar? V?cijas ties?bu norm?m t?du pakalpojumu sniegšanas vieta, kurus *Climate Corporation* sniegusi *Bauduin*, esot V?cij?. T?p?c šie pakalpojumi esot apliekami ar nodokli nevis Austrij?, bet V?cij? un PVN p?d?j? min?taj? dal?bvalst? esot j?maks? *Bauduin*.

17 Saska?? ar iesniedz?jtiesas konstat?to *Climate Corporation* esot bijis j?zina, ka *Bauduin* p?rdot?s kvotas tiek izmantotas kr?pnieciskiem m?r?iem, lai izvair?tos no PVN maks?šanas.

18 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesas nor?da, ka saist?b? ar dar?jumiem, kas ir pieg?des Kopienas iekšien?, Tiesa 2014. gada 18. decembra spriedum? *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti* u.c. (C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455) esot nospriedusi, ka ties?bas uz atbr?vojumu no PVN š?dai pieg?dei, priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šana un PVN atmaks?šanas ties?bas ir j?atsaka nodok?u maks?t?jam, kas zin?ja vai kam bija j?zina, ka dar?jum?, kas nor?d?ts, lai pamatotu š?s ties?bas, tas piedal?jies kr?pšan? PVN jom?, kura veikta ??des pieg?d?s.

19 T? šaub?s par to, vai š? judikat?ra p?c analo?ijas ir piem?rojama p?robežu pakalpojumu sniegšanai. Š?da piem?rošana noz?m?tu, ka t?d? gad?jum?, k?ds ir pamatliet?, b?tu j?uzskata, ka pakalpojumu sniegšanas vieta atrodas nevis V?cij?, bet Austrij?, neraugoties uz pret?jo PVN direkt?vas 44. panta, k? ar? atbilstošo valsts ties?bu normu formul?jumu.

20 Atbilde uz šo jaut?jumu neesot ac?mredzama, jo past?vot gan l?dz?bas, gan atš?ir?bas starp Kopienas iekš?j?m pieg?d?m un p?robežu pakalpojumu sniegšanu Savien?b?.

21 Š?dos apst?k?os *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [PVN direkt?va] ir j?interpret? t?d?j?di, ka valsts iest?d?m un ties?m pakalpojuma sniegšanas vieta, kas saska?? ar rakst?t?m ties?b?m form?li atrodas cit? dal?bvalst?, kur? ir š? pakalpojuma sa??m?ja juridisk? adrese, ir j?uzskata par iekšzem? esošu, ja pakalpojumu sniedzošajam iekšzemes nodok?u maks?t?jam b?tu bijis j?zina, ka tas, sniedzot pakalpojumu, piedal?s ar izvair?šanos no PVN maks?šanas saist?t? kr?pšan?, kas tiek veikta ??des dar?jumos?”

Par l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pie?emam?bu

22 *Climate Corporation* apstr?d l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pie?emam?bu. Pirmk?rt, prejudici?lais jaut?jums esot uzdots hipot?tiski. T? k? pamatliet? apl?kotais dar?jums ir apliekams ar nodokli nevis Austrij?, bet V?cij?, Austrijas tiesai neesot j?uzdod jaut?jumi Tiesai, lai noskaidrotu nodok?u maks?t?ja iesp?jamos pien?kumus nodok?u jom? cit? dal?bvalst?. Otrk?rt, šis jaut?jums izrietot no argument?cijas p?c analo?ijas, kas izriet no 2014. gada 18. decembra sprieduma *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti* u.c. (C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455) un ko nevarot p?r?emt, ?emot v?r? pamatlietas un lietas, kur? ir tais?ts šis spriedums, apst?k?u atš?ir?bas.

23 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru tiek prezum?ts, ka jaut?jumi par Savien?bas ties?bu interpret?ciju, kurus valsts tiesa uzdevusi atbilstoši tiesiskajam

regulājumam un faktiskajiem apstākļiem, ko tū noteikusi pati ar savu atbildību un kā pareizība Tiesai nav jāpārbauda, ir nozīmīgi. Atteikties lemt par valsts tiesas līgumu Tiesa var tikai tad, ja ir acīmredzams, ka Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesību apstākļi, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedumi, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, 23. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

24 Šajā gadījumā no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu neprotami izriet, ka iesniedzējtiesa necenšas noskaidrot nodokļa maksājuma pienākumus dalībvalstī, pie kuras tas nav piederīgs. Gluži pretēji, tā būtībā vēlas noskaidrot, vai saskaņā ar Savienības tiesībām tās dalībvalsts, pie kuras tā ir piederīga, nodokļu iestādes var aplikēt ar PVN darījumu, kas ir pamatlietas priekšmets, lai gan, pēc tās domām, šo darījumu vieta ir citā dalībvalstī. No tā izriet, ka šis līgums nav hipotētisks.

25 Turklāt, tā kā *Climate Corporation* apšaubā iespēju pēc analoģijas attiecināt no 2014. gada 18. decembra sprieduma *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c. (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455) gūtās atziņas uz tūdu lietu kā pamatlietu, ir pietiekami konstatēt, ka šā argumentācija attiecas uz atbildi uz uzdoto jautājumu pēc būtības.

26 Tātad līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir pieņemams.

Par prejudiciālo jautājumu

27 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai PVN direktīvas normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tām ir pretrunā tas, ka dalībvalsts iestādes uzskata – pakalpojuma, ko šajā dalībvalstī reģistrēts nodokļa maksātājs sniedzis citā dalībvalstī reģistrētam nodokļa maksātājam, sniegšanas vieta, kura saskaņā ar šīs direktīvas 44. pantu atrodas citā dalībvalstī, tomēr ir atzīstama par pirmajā minētajā dalībvalstī esošu, ja attiecīgais pakalpojums sniedzējs zināja vai tam bija jāzina, ka, sniedzot minēto pakalpojumu, tas piedalās krāpšanā PVN jomā, ko veicis šā pakalpojuma saņēmējs tās darījums.

28 Vispirms jāprecizē, kā to ir norādījuši iesniedzējtiesa, ka darījumi, ar kuriem par atlīdzību tiek nodotas siltumnācefektu izraisošo gāzu emisijas kvotas, ir jākvalificē kā pakalpojumu sniegšana PVN direktīvas izpratnē (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 8. decembris, A un B, C-453/15, EU:C:2016:933, 30. punkts).

29 Pakalpojumu sniegšanas vieta ir jānosaka saskaņā ar PVN direktīvas V sadaļas 3. nodaļas noteikumiem. Šajā ziņā šīs nodaļas 2. un 3. iedaļā attiecīgi ir paredzēti vispārīgi noteikumi par to, kā nosakāma vieta, kur pakalpojumiem uzliekami nodokļi, kā arī paši noteikumi par specifisku pakalpojumu sniegšanu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 37. punkts).

30 Šo tiesību normu mērķis, nosakot nodokļu piesaistes vietu pakalpojumiem, ir novērst, pirmkārt, jurisdikcijas kolīzijas, kas var izraisīt dubultu aplikšanu ar nodokļiem, un, otrkārt, to, ka ienākumi netiek aplikti ar nodokļiem vispār (spriedumi, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2020. gada 7. maijs, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 25. punkts).

31 Tādējādi, vienoti nosakot vietu, kur uzliek nodokli par pakalpojumu sniegšanu, minētajās tiesību normās ir noteikta dalībvalstu kompetence un noteikta racionāla attiecīgo valsts tiesību

aktu PVN jom? piem?rošanas jomu sadale (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C?605/12, EU:C:2014:2298, 50. un 51. punkts).

32 Šaj? kontekst? PVN direkt?vas 44. pant? ir paredz?ts visp?r?gs noteikums pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanai.

33 Atbilstoši šai visp?r?gajai normai pakalpojumu sniegšanas vieta nodok?a maks?t?jam, kas darbojas k? t?ds, ir vieta, kura ir nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta. Tom?r, ja pakalpojumu sniedz nodok?a maks?t?ja past?v?g?s dar?jumdarb?bas viet?, kas nav vi?a saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas š? past?v?g? dar?jumdarb?bas vieta. Ja š?das saimniecisk?s darb?bas past?v?g?s vietas vai past?v?g?s dar?jumdarb?bas vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodok?a maks?t?jam, kas sa?em šos pakalpojumus, ir past?v?g? dz?vesvieta vai parast? uztur?šan?s vieta.

34 PVN direkt?vas 44. panta strukt?r? saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta t?d?j?di ir galven? piesaistes vieta pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanai, savuk?rt divi citi taj? min?tie piesaistes punkti ir attiec?gi atk?pes un papildu piesaistes punkti (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C?605/12, EU:C:2014:2298, 53.–56. punkts).

35 Turkl?t nevien? š?s direkt?vas norm? nav paredz?ts ?pašs noteikums, lai noteiktu vietu, kur tiek uzlikts nodoklis par darb?bu, kas izpaužas k? siltumn?cefektu izraisošo g?zu emisijas kvotu nodošana par atl?dz?bu.

36 No t? izriet, ka saska?? ar PVN direkt?vas 44. pantu dar?juma – kas ir vien? dal?bvalst? re?istr?ta nodok?u maks?t?ja veikta siltumn?cefektu izraisošo g?zu emisijas kvotu nodošana citam nodok?u maks?t?jam, kas re?istr?ts cit? dal?bvalst?, – vieta ir p?d?j? min?taj? dal?bvalst?.

37 Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka saska?? ar PVN direkt?vas 44. pantu un attiec?gaj?m valsts ties?bu norm?m pamatliet? apl?koto dar?jumu vieta esot sniegto pakalpojumu sa??m?ja dal?bvalst?, proti, V?cij?, un ka saska?? ar š?s direkt?vas 196. pantu, k? ar? atbilstošaj?m š?s valsts ties?bu norm?m šim pakalpojumu sa??m?jam PVN esot j?maks? Valsts kasei. Min?tais sa??m?js esot veicis kr?pšanu PVN jom?, un attiec?gajam pakalpojumu sniedz?jam tas esot bijis j?zina.

38 Šie ievada atg?din?jumi ir j??em v?r?, nosakot, vai, neraugoties uz skaidro PVN direkt?vas 44. panta formul?jumu, var uzskat?t, ka dar?juma – kas ir dal?bvalst? re?istr?ta nodok?u maks?t?ja veikta siltumn?cefektu izraisošo g?zu emisijas kvotu nodošana par atl?dz?bu cit? dal?bvalst? re?istr?tam nodok?u maks?t?jam – vieta ir pakalpojumu sniedz?ja dal?bvalst?, ja šis dar?jums ir saist?ts ar kr?pšanu PVN jom?.

39 Šaj? zi?? no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka indiv?di nevar kr?pšanas nol?k? vai ?aunpr?t?gi pamatoties uz Savien?bas ties?bu norm?m (spriedumi, 2006. gada 6. j?lijs, *Kittel* un *Recolta Recycling*, C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 54. punkts; 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti* u.c., C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 43. punkts, k? ar? 2022. gada 15. septembris, *HA.EN.*, C?227/21, EU:C:2022:687, 27. punkts).

40 T?d?j?di Tiesa ir nospriedusi, ka valsts iest?des un tiesas var vai t?m princip? pat ir j?atsaka PVN direkt?v? paredz?to ties?bu izmantošana, ja t?s tiek izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi, piem?ram, ties?bas uz atbr?vojumu no nodok?a par pieg?di Kopienas iekšien?. T? tas ir ne tikai tad, ja kr?pšanu nodok?u jom? ir izdar?jis pats nodok?a maks?t?js, bet ar? tad, ja nodok?a maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka ar attiec?go dar?jumu tas piedal?s kr?pšan? PVN

jom?, ko izdar?jis pieg?d?t?js vai cits uz??m?js, kurš ??des dar?jumos ir iesaist?jies pirms vai p?c t? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2010. gada 7. decembris, R., C?285/09, EU:C:2010:742, 51. un 52. punkts; 2012. gada 6. septembris, *Mecsek?Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts; 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C?492/13, EU:C:2014:2267, 42. punkts, k? ar? 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti u.c.*, C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 49. un 50. punkts).

41 Tom?r, pirmk?rt, atš?ir?b? no liet?m, kur?s ir radusies iepriekš?j? punkt? atg?din?t? judikat?ra, š? lieta attiecas nevis uz t?du ties?bu esam?bu k? ties?bas uz atbr?vojumu no nodok?a par pieg?di Kopienas iekšien?, bet gan uz dar?juma, kas ir apliekams ar nodokli, vietas noteikšanu.

42 Interpret?cija, saska?? ar kuru kr?pšanas PVN jom? gad?jum? var?tu uzskat?t, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir cit? dal?bvalst?, nevis taj?, kas noteikta saska?? ar PVN direkt?vas norm?m par pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu, b?tu pretrun? šo normu m?r?iem un visp?r?jai sist?mai, kas atspogu?oti š? sprieduma 30. un 31. punkt?.

43 Š?da interpret?cija groz?tu to nodok?u kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m, k?ds tas izriet no min?taj?m ties?bu norm?m. T?d? gad?jum?, k?ds ir pamatliet?, sekas tam konkr?ti b?tu t?das, ka bez jebk?da juridisk? pamata dal?bvalsts, kur? ir re?istr?ts attiec?g? pakalpojuma sa??m?js, kompetence tiktu nodota dal?bvalstij, kur? ir re?istr?ts š? pakalpojuma sniedz?js.

44 Turkl?t j?atg?dina, ka lo?ika, kas ir pamat? ties?bu norm?m par pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu un kas atspogu?ota ar? Direkt?vas 2008/8 3. un 4. apsv?rum?, k? ar? PVN direkt?vas 44. pant?, paredz, ka nodoklis p?c iesp?jas tiek uzlikts viet?, kur attiec?gie pakalpojumi tiek pat?r?ti (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2016. gada 8. decembris, A un B, C?453/15, EU:C:2016:933, 25. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra). T?da interpret?cija k? š? sprieduma 42. punkt? nor?d?t? gal?gi nodotu nodok?u ie??mumus citai dal?bvalstij, kur? nenotiek šo pakalpojumu gal?gais pat?rišs.

45 Otrk?rt, ir taisn?ba, ka faktiski pakalpojumu sniegšanai, ko vien? dal?bvalst? re?istr?ts nodok?a maks?t?js sniedz cit? dal?bvalst? re?istr?tam nodok?u maks?t?jam, ir l?dz?ba ar pieg?di Kopienas iekšien?, jo ab?s ir iesaist?tas div?s dal?bvalsts re?istr?tas personas. Tom?r pašreiz sp?k? esošaj?s Savien?bas ties?b?s atš?iras Kopienas iekš?jo pieg?žu un p?rrobežu pakalpojumu sniegšanas Savien?b? tiesiskais rež?ms.

46 Par pirmo rež?mu – jebkuras preces pieg?des Kopienas iekšien? PVN direkt?vas 138. panta izpratn? sekas ir t?s ieg?de Kopienas iekšien? š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?. Pieg?de Kopienas iekšien? un ieg?de Kopienas iekšien?, kas ir otrs nodok?a iekas?jam?bas gad?jums, ir viens un tas pats saimnieciskais dar?jums, attiec?b? uz kuru kompetence nodok?u jom? ir sadal?ta starp dal?bvalsti, no kuras prece ir nos?t?ta, un dal?bvalsti, kur? t? tiek pieg?d?ta, un t?s ir attiec?gi atbild?gas par t?m pieš?irto pilnvaru ?stenošanu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Te/eos* u.c., C?409/04, EU:C:2007:548, 22.–24. punkts).

47 T?d?j?di preces pieg?de Kopienas iekšien? ir atbr?vota no nodok?a š?s preces nos?t?šanas dal?bvalst?, neskarot šaj? dal?bvalst? priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanas vai atmaks?šanas ties?bas, savuk?rt par ieg?di Kopienas iekšien? ir j?maks? PVN galam?r?a dal?bvalst? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 7. decembris, R., C?285/09, EU:C:2010:742, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

48 T?p?c dal?bvalsts, no kuras tiek nos?t?ta min?t? prece, attiec?g? gad?jum? var atteikt pieš?irt atbr?vojumu, pamatojoties uz kompetenci, kas tai ir saska?? ar PVN direkt?vas 131.

pantu, un tās mērķis ir nodrošināt pareizu un godīgu atbrīvojumu piemērošanu un novērst jebkādu krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai iespējamu āunprātīgu izmantošanu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2010. gada 7. decembris, R., C-285/09, EU:C:2010:742, 51. punkts).

49 Savukārt šīs Kopienas iekšējā darījumu režīms nav piemērojams tādā pārobežu pakalpojumu sniegšanai Savienībā, attiecībā uz kuriem tikai vienai dalībvalstij, kas noteikta saskaņā ar PVN direktīvas normām, ir piešķirta kompetence nodokļu jomā.

50 Tādējādi atšķirībā no preces – attiecībā uz kuru notiek piegāde Kopienas iekšienē – nosūtīšanas dalībvalstij piešķirtās kompetences, kā tās izklāstīta šajā sprieduma 46.–48. punktā, dalībvalstij, kurā ir reģistrēts nodokļu maksātājam – kas reģistrēts citā dalībvalstī – sniegto pakalpojumu sniedzējs, ja šo pakalpojumu sniegšanas vieta saskaņā ar PVN direktīvas 44. pantu ir pārejā minētajā valstī, šajā direktīvā nav piešķirta nekāda kompetence uzlikt PVN šādai pakalpojumu sniegšanai.

51 Tātad šajā sprieduma 40. punktā minēto judikatūru pāc analoģijas nevar piemērot pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanai.

52 No iepriekš minētā izriet, ka pakalpojumu sniegšanas vietu nevar mainīt, pārķēpjot skaidro PVN direktīvas 44. panta formulējumu, tādēļ, ka attiecīgais darījums ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā.

53 Tādējādi saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstis var pieņemt pasākumus, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu. Tomēr šie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams šādu mērķu sasniegšanai. Principā nodokļu iestādēm ir jāveic nepieciešamās pārbaudes pie nodokļu maksātājiem, lai konstatētu PVN nelikumības un krāpšanu, kā arī jāuzliek sodi nodokļa maksātājiem, kas izdarījuši šādas nelikumības vai krāpšanu (šajā ziņā skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 40. punkts un tajā minēto judikatūru; 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 57. un 62. punkts, kā arī 2021. gada 1. jūlijs, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C-521/19, EU:C:2021:527, 38. punkts).

54 Ēmot vērā visu iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tām ir pretrunā tas, ka dalībvalsts iestādes uzskata – pakalpojuma, ko šajā dalībvalstī reģistrēts nodokļa maksātājs sniedz citā dalībvalstī reģistrētam nodokļa maksātājam, sniegšanas vieta, kura saskaņā ar šīs direktīvas 44. pantu atrodas citā dalībvalstī, tomēr ir atzīstama par pirmajā minētajā dalībvalstī esošu, ja attiecīgais pakalpojumu sniedzējs zināja vai tam bija jāzina, ka, sniedzot minēto pakalpojumu, tas piedalās krāpšanā PVN jomā, ko veicis šajā pakalpojuma saņēmējs šīs darījums.

Par tiesāšanas izdevumiem

55 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ tām jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/8/EK, normas

ir j?interpret? t?d?j?di, ka:

t?m ir pretrun? tas, ka dal?bvalsts iest?des uzskata – pakalpojuma, ko šaj? dal?bvalst? re?istr?ts nodok?a maks?t?js sniedz cit? dal?bvalst? re?istr?tam nodok?a maks?t?jam, sniegšanas vieta, kura saska?? ar Direkt?vas 2006/112, kur? groz?jumi izdar?ti ar Direkt?vu 2008/8, 44. pantu atrodas cit? dal?bvalst?, tom?r ir atz?stama par pirmaj? min?taj? dal?bvalst? esošu, ja attiec?gais pakalpojumu sniedz?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka, sniedzot min?to pakalpojumu, tas piedal?s kr?pšan? PVN jom?, ko veicis š? pakalpojuma sa??m?js ??des dar?jums.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.