

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2022. gada 10. februārī (1)

Lieta C-596/20

DuoDecad Kft.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Fővárosi Törvényszék (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – Pakalpojumu sniegšanas vieta – Pakalpojumu saņēmēja noteikšana – Starp pakalpojumu saņēmēju un trešo personu pastāvoties, iepriekšējās struktūras ietekme uz pakalpojumu sniegšanas vietu – Neitralitātes princips – Izvairšanās no nodokļu dubults uzlikšanas – Dalībvalstu nodokļu iestāžu pienākums sadarboties

I. Ievads

1. Šis prejudiciālais nolikuma tiesvedība atspoguļo tiesību aktu saskaņošanas robežas Savienībā. Pat ja visas dalībvalstis ir pareizi transponējušas pamatēsošo direktīvu, tās piemērošana pārobežu pakalpojumam tomēr rada atšķirīgus rezultātus. Gan Portugāle, gan Ungārija uzskata, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir to teritorijā, un pieprasa PVN sev. Viens un tas pats darījums patiesībā tiek divkārt aplikts ar nodokli, neraugoties uz pilnīgu tiesību aktu saskaņošanu.

2. Tas ir paši problemātiski, jo saskaņā ar PVN direktīvas koncepciju iesaistītie uzņēmumi nemaz nav faktiskie nodokļu maksātāji, bet tikai, kā to ir formulējusi Tiesa (2), nodokļu iekasētāji valsts labā. PVN faktiski vajadzētu būt neitralam attiecībā uz uzņēmumu, kas tikai iekasē šo nodokli. Tā tas ir vien tad, ja nodoklis tiek iekasēts tikai vienu reizi. Tas savukārt nozīmē, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir tikai viena dalībvalstī. PVN direktīvā tas tā arī principā ir paredzēts. Tomēr tajā pašā laikā ir jābūt izslēgtam, ka abās dalībvalstīs var tikt piemērots galīgais lēmums par to, ka vieta atrodas gan vienā, gan otrā dalībvalstī. Citiem vārdiem – nedrīkst pastāvēt pretrunīga kvalificēšana.

3. Turklāt šajā prejudiciālais nolikuma tiesvedībā rodas jautājums par attiecīgā pakalpojumu

sa??m?ja noteikšanu, ja tam un trešai personai tiek p?rmesta ?aunpr?t?gas strukt?ras izveidošana. Tam šaj? gad?jum? ir noz?me, lai pareizi noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu. Tas t?d??, ka – pat ja šis apgalvojums ir patiess – rodas jaut?jums, vai apgalvojums par ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu attiec?b?s starp trešo personu un pakalpojumu sa??m?ju var ietekm?t pakalpojumu sniedz?ju, t.i., vi?a pakalpojumu sniegšanas vietu.

II. Atbilstoš?s ties?bu normas

A. Savien?bas ties?bas

1. PVN direkt?va

4. Tiesiskais regul?jums izriet no PVN direkt?vas (3), redakcij?, kas bija spēkā 2009. (4) un 2011. gad? (5), par kuriem ir str?ds.

5. Direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkt? ir paredz?ts:

“1. PVN uzliek š?diem dar?jumiem:

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds.”

6. Direkt?vas 24. panta 1. punkt? ir noteikts:

“1. “Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš dar?jums, kas nav pre?u pieg?de.”

7. Direkt?vas 28. pant? ir paredz?ts:

“Ja nodok?a maks?t?js, kas darbojas sav? v?rd?, bet k?das citas personas interes?s, ir iesaist?ts pakalpojumu sniegšan?, uzskata, ka tas pats sa??mis un sniedzis šos pakalpojumus.”

8. Ties?bu norm?s par pakalpojumu sniegšanas vietu tika veikti groz?jumi, kas st?j?s spēkā no 2010. gada 1. janv?ra (6), l?dz ar to abos gados, par kuriem ir str?ds, bija piem?rojamas atš?ir?gas ties?bu normas par pakalpojumu sniegšanas vietu.

9. Attiec?b? uz 2009. gadu, par kuru ir str?ds, direkt?vas 43. pants ir formul?ts š?di:

“Par pakalpojumu sniegšanas vietu uzskata vietu, kur ir pakalpojumu sniedz?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta vai kur tam ir past?v?ga iest?de, no kuras veic pakalpojumu sniegšanu, vai ja nav š?das vietas vai past?v?gas iest?des – t? past?v?g?s adreses vietu vai parasto dz?vesvietu.”

10. Š? ties?bu norma par pakalpojumu sniegšanas vietu attiec?b? uz 2009. gadu, par kuru ir str?ds, tika pilnveidota ar PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta k) apakšpunktu:

“1. Attiec?b? uz turpm?k nor?d?tajiem pakalpojumiem, kurus sniedz pakalpojumu sa??m?jiem, kas veic uz??m?jdarb?bu ?rpus Kopienas, vai nodok?a maks?t?jiem, kas veic uz??m?jdarb?bu Kopien?, bet ne pakalpojumu sniedz?ja valst?, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir pakalpojumu sa??m?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta vai kur tam ir past?v?ga iest?de, kurai sniedz pakalpojumu, vai – ja t?du nav – pakalpojumu sa??m?ja past?v?g?s adreses vieta vai parast? dz?vesvieta:

k) elektroniski sniegti pakalpojumi, jo ?paši II pielikum? min?tie pakalpojumi;”

11. Min?taj? II pielikum? “56. panta 1. punkta k) apakšpunkt? min?to elektroniski sniegto

pakalpojumu indikatīvs saraksts" tostarp ir minēta "tāmekā vietu apkalpošana, tāmekā resursu nodrošināšana, programmu un iekārtu uzturēšana no attālumā", kā arī "attālu, teksta un informācijas piegāde un piekļuves nodrošināšana datubāzēm".

12. Direktīvas 196. pantā apgrieztās nodokļa maksāšanas kārtības piemērošana pakalpojumu saņēmējam gadījumā, ja pakalpojumu sniedz valsts reģistrēts nodokļa maksātājs, attiecībā uz 2009. gadu, par kuru ir strīds, bija reglamentēta šādi:

"PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas saņem 56. pantā minētos pakalpojumus, vai 44., 47., 50., 53., 54. un 55. pantā minēto pakalpojumu saņēmēj[s], kurš PVN nolūkā ir identificēts dalībvalstī, kur maksājams PVN, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī."

13. Savukārt attiecībā uz 2011. gadu, par kuru ir strīds, direktīvas 44. pantā pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam ir noteikta šādi:

"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."

14. Direktīvas 196. pants (apgrieztās nodokļa maksāšanas kārtības piemērošana pakalpojumu saņēmējam) attiecībā uz 2011. gadu, par kuru ir strīds, attiecīgi ir šāds:

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

2. Regula Nr. 904/2010

15. Dalībvalstu administratīvo iestāžu sadarbību PVN jomā reglamentē arī Regula (ES) Nr. 904/2010 (7).

16. Regulas Nr. 904/2010 7. apsvērumā ir noteikts:

"Lai iekasētu maksājamo nodokli, dalībvalstīm būtu jāsadarbības, lai palīdzētu nodrošināt, ka PVN tiek noteikts pareizi. Tādējādi tām ne tikai jākontrolē, vai tiek pareizi piemērots attiecīgās valsts teritorijā iekasējamais nodoklis, bet arī būtu jāsniedz palīdzība citām dalībvalstīm, lai nodrošinātu, ka tiek pareizi piemērots nodoklis, kas ir saistīts ar darbību, kuru veic attiecīgās valsts teritorijā, bet kas ir iekasējams citā dalībvalstī."

17. Regulas Nr. 904/2010 1. panta 1. punkts ir paredzēts:

"Šī regula paredz nosacījumus, saskaņā ar kuriem dalībvalstu kompetentajām iestādēm, kas atbild par PVN tiesību aktu piemērošanu, jāsadarbības savā starpā un ar Komisiju, lai nodrošinātu šo tiesību aktu ieviešanu.

Tālab šī regula paredz noteikumus un procedūras, lai dalībvalstu kompetentās iestādes varētu sadarboties un apmainīties ar informāciju, kas varētu palīdzēt pareizi aprēķināt PVN, kontrolēt, vai PVN tiek piemērots pareizi, jo paši darījumiem Kopienas iekšienā, un apkarot krāpšanu PVN jomā. Jo paši tie paredz noteikumus un procedūras, saskaņā ar kurām dalībvalstis apkopo

min?to inform?ciju un elektroniski apmain?s ar to.”

B. Ung?rijas ties?bas

18. PVN direkt?va tika transpon?ta ar *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienot?s v?rt?bas nodokli).

III. Pamatlieta

A. L?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pamatojums

19. Š? l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pamat? ir atš?ir?gie Portug?les un Ung?rijas nodok?u iest?žu l?mumi par IT atbalsta pakalpojumu, kurus Ung?rijas uz??mums (*DuoDecad Kft.*, turpm?k tekst? – “pras?t?js”) ir sniedzis Portug?les uz??mumam (*Lalib Gestao e Investimentos LDA*, turpm?k tekst? – “*Lalib*”), sniegšanas vietu.

20. Šie atš?ir?gie l?mumi, galu gal?, ir turpin?jums l?dz šim ac?mredzami neatrisin?tam str?dam par licences, ko cits Ung?rijas uz??mums *WebMindLicenses* (turpm?k tekst? – “*WML*”) pieš??ris tam pašam Portug?les uz??mumam (*Lalib*), atz?šanu nodok?u vajadz?b?m. Šaj? zi?? runa ir par licences l?gumu, kurš attiec?s uz zin?t?bas izmantošanu, kas ??va nodrošin?t t?mek?vietnes darb?bu, ar kuras starpniec?bu tika sniegti interakt?vi audiovizu?lie pakalpojumi. Šis str?ds jau pirms vair?kiem gadiem bija Ties? ierosin?tas prejudici?l? nol?muma tiesved?bas priekšmets (8).

21. Šaj? agr?kaj? tiesved?b? Ung?rijas tiesa b?t?b? jaut?ja Tiesai, vai šis licences l?gums starp *WML* un *Lalib* ir uzskat?ms par ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu un k?di ir noteicošie krit?riji. Turkl?t Tiesai tika uzdots jaut?jums, vai Regula Nr. 904/2010 ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalsts nodok?u iest?dei, kas p?rbauda, vai pakalpojumi, par kuriem PVN jau ir samaks?ts cit?s dal?bvalst?s, ir apliekami ar nodokli ar? t?s dal?bvalst?, ir pien?kums v?rsties šo citu dal?bvalstu nodok?u iest?d?s ar l?gumu sadarboties.

22. Tiesa tostarp ir atbild?jusi, ka iesniedz?jtiesai ir j?izv?rt? visi pamatlietas apst?k?i, lai noteiktu, vai šis l?gums ir piln?b? m?ksl?ga strukt?ra, ar kuru tika sl?pts, ka attiec?go pakalpojumu faktiski sniedza nevis licences sa??m?js uz??mums, bet gan licences izsniedz?js uz??mums. Šaj? zi?? tai it ?paši b?tu j?p?rbauda, vai licences sa??m?ja uz??muma saimniecisk?s darb?bas vietas ier?košana vai past?v?gais uz??mums nebija ?sts, vai ar? – vai šim uz??mumam nol?k? veikt šo saimniecisko darb?bu nebija atbilstošas strukt?ras telpu, cilv?kresursu un tehnikas veido?, vai ar? – vai šis uz??mums neveica šo saimniecisko darb?bu sav? v?rd? un uz sava r??ina, par to uz?emoties atbild?bu un riskus. Turkl?t ir j?nos?ta inform?cijas piepras?jums šo citu dal?bvalstu nodok?u iest?d?m, ja š?ds piepras?jums ir lietder?gs vai pat nepieciešams nol?k? noteikt, vai PVN ir iekas?jams pirmaj? dal?bvalst?.

23. Š?da inform?cija tiesved?b? starp *WML* un Ung?rijas nodok?u iest?di pa šo laiku ir ieg?ta no Portug?les iest?d?m. Saska?? ar pras?t?jas izteikumiem t?s uzskata, ka Portug?les uz??mums faktiski ir iedibin?jies Portug?l?. Tom?r š?iet, ka Ung?rijas nodok?u iest?de joproj?m uzskata, ka l?gums starp *WML* un Portug?les uz??mumu ir nosl?gts, ?aunpr?t?gi izmantojot ties?bas. T?d?? t?mek?vietni p?rvalda tikai *WML*, un ar t? starpniec?bu nosl?gtos dar?jumus ir veicis *WML* no Ung?rijas. “Lo?isk?s sekas” ir t?das, ka ar? visi ar t?mek?vietnes darb?bu saist?tie IT atbalsta pakalpojumi ar? tika sniegti nevis Portug?les uz??mumam, bet gan tikai *WML* Ung?rij?.

B. Pamattiesved?ba

24. Pras?t?ja uz??mums sniedz IT atbalsta pakalpojumus t?mek?viet?u p?rvald?t?jiem. Tas

tika dibināts 2007. gada 8. oktobrī. Acīmredzot pastāv zināma saistība ar WML, kas no līguma sniegtajiem prejudiciāliem nolikumiem tomēr pietiekami skaidri neizriet. Saskaņā ar iesniedzējtiesas otro jautājumu WML pašnieks ir arī prasītāja vadītājs un/vai pašnieks.

25. Prasītājs ir nodarbinājis profesionālus ar daudzu gadu pieredzi un, pateicoties stabilai tehniskai videi, tas tiek uzskatīts par tirgus līderi attiecībā uz multivides saturu pārraidītājiem. Prasītāja galvenais klients bija Portugāles uzņēmums *Lalib*, kuram tas par laikposmu no 2009. gada jūlija līdz decembrim un par visu 2011. kalendārā gadu ir izsniedzis rīkojuma par sniegtajiem atbalsta, uzturēšanas un īstenošanas pakalpojumiem kopumā 8 086 829,40 EUR apmērā.

26. Portugāles uzņēmums *Lalib* tika dibināts 1998. gada 16. februārī saskaņā ar Portugāles tiesību aktiem, un tā pamatdarbība laikposmā, par kuru tika veikta revīzija, bija elektroniska izklaides pakalpojumu sniegšana.

27. Ungārijas Nodokļu un muitas pārvalde veica prasītāja nodokļu revīziju. Revīzija tika veikta par pievienotās vērtības nodokli; laikposms, par kuru tika veikta revīzija, bija 2009. gada otrais pusgads un viss 2011. gads. Šīs pārbaudes rezultātā nodokļu iestāde ar 2020. gada 10. februāra lēmumu noteica nodokļu starpību 458 438 000 forintu (HUF) (aptuveni 1,25 miljoni EUR) apmērā, kas bija jāsedz prasītājam, un turklāt noteica prasītājam arī samaksāt soda naudu 343 823 000 HUF (aptuveni 1 miljons EUR) apmērā un kavējuma naudu 129 263 000 HUF (aptuveni 350 000 EUR) apmērā. Šo lēmumu prasītājs pārsūdzēja, taču šī pārsūdzība tika noraidīta ar 2020. gada 6. aprīļa lēmumu.

28. Atbildētājas nodokļu iestādes konstatējumu pamatā bija tas, ka pakalpojumu, kurus prasītājs bija sniedzis *Lalib*, faktiskais saņēmējs bija nevis *Lalib*, bet gan WML. Pamatojoties uz jaunu WML veikto procedūru, tika konstatēts, ka pakalpojumus, izmantojot tīmekļvietni, sniedza nevis *Lalib* no Portugāles, bet gan WML Ungārijā. Attiecīgais licences līgums starp *Lalib* un WML bija fiktīvs.

29. Par šo lēmumu prasītājs cēla prasību. Tas uzskata, ka – tāpat kā daudzi citi partneru uzņēmumi – atbalsta pakalpojumus tas ir sniedzis tieši *Lalib*, nevis WML. Attiecībā uz līgumiem, kas ir noslēgti ar *Lalib*, tajos nav parādīties nedz WML, nedz WML vairākuma akcionārs. Gluži pretēji, pret WML uzskatāmajā procedūrā Ungārijas Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju direkcija bija līgusi Portugāles iestādei precizēt faktus. Savā atbildē uz starptautisko pieprasījumu Portugāles iestāde ir skaidri norādījusi, ka *Lalib* ir iedibinājies Portugālē, ka laikposmā, par kuru ir veikta revīzija, uzņēmums faktiski ir veicis saimniecisko darbību uz savu risku un ka tā rīcībā bija visi tehniskie un cilvēku resursi, kas nepieciešami, lai veiktu starptautiskā līmenī iegūto zināšanu izmantošanu.

30. Tā kā, neraugoties uz jau notikušo prejudiciālo nolikumu tiesvedību, Portugāles un Ungārijas nodokļu iestādes varētu atšķirtīgi novērtēt ar tīmekļvietnes starpniecību (*Lalib* vai WML) veikto darījumu vietu, un tas varētu ietekmēt prasītāja veikto darījumu vietu, tiesa, kas izskata šo prasību, uzskata, ka ir nepieciešams iesniegt atkārtotu līgumu sniegtajiem prejudiciāliem nolikumiem.

IV. Līgums sniegtajiem prejudiciāliem nolikumiem un tiesvedība Tiesā

31. Ēmot vērā iepriekš minēto, *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija) ir apturējusi tiesvedību un Tiesai uzdevusi šādus divus jautājumus:

“1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, 24. panta 1. punkts un 43. pants ir interpretējami tādi, ka galalietotājiem tīmekļvietnē pieejami pakalpojumi netiek sniegti caur zinātniskās licences saņēmēju – uzņēmumu, kura darbības vieta ir Savienības

dalībvalstīs (pamatlietas gadījumā Portugālē), un tādējādi šīs uzņēmums nevar būt tāda pakalpojuma saņēmējs, ko kā zinātniskā tehniskā atbalsta pakalpojumu sniedz citā dalībvalstī (pamatlietas gadījumā Ungārijā) reģistrāts nodokļa maksātājs kā apakšuzņēmējs, bet gan nodokļa maksātājs sniedz šo pakalpojumu zinātniskās licences izsniedzājam, kas veic darbību šajā dalībvalstī, apstākļos, kuros licences saņēmējs:

- a) bija nomājis birojus pirmajā dalībvalstī, tam bija IT un biroja infrastruktūra, savs personāls un plaša pieredze elektroniskās komercijas jomā, un tam bija pašnieks ar plašu starptautiskajam attiecībām un elektroniskās komercijas jomā kvalificēts pārvadātājs;
 - b) bija ieguvis zinātnību, kas atspoguļoja tīmekļa vietu un to atjauninājumu darbības procesus, sniedza par tiem atzinumus, ieteica izmaiņas šajos procesos un tās apstiprināja;
 - c) bija tādu pakalpojumu saņēmējs, ko nodokļu maksātājs sniedza, pamatojoties uz šo zinātnību;
 - d) pastāvīgi saņēma pārsūtus par apakšuzņēmēju sniegtajiem pakalpojumiem (konkrēti, par tīmekļa vietu datplūsmu un par no bankas konta veiktajiem maksājumiem);
 - e) reģistrēja savā vārdā interneta domēnus, kas tika piekļūti tīmekļa vietnēm, izmantojot internetu;
 - f) bija norādīts kā pakalpojuma sniedzējs tīmekļa vietnēs;
 - g) pats veica darbības ar mērķi saglabāt tīmekļa vietu popularitāti;
 - h) pats savā vārdā noslēdza ar sadarbības partneriem un apakšuzņēmējiem līgumus, kas ir nepieciešami pakalpojuma sniegšanai (konkrēti, ar bankām, kas tīmekļa vietnēs piedāvāja samaksu ar bankas karti, ar satura veidotājiem, kas nodrošina tīmekļa vietnēs pieejamo saturu, un ar tīmekļa pārzinātniekiem, kas reklamē saturu);
 - i) tīmekļa vietnē bija pilnīga sistēma, lai saņemtu ieņēmumus no attiecīgā pakalpojuma sniegšanas galalietotājiem, kā bankas konti, ekskluzīva un pilnīga šo kontu pārzinātnieka, galalietotāju datubāze, kas tika tiem izsniegti rādītāji par pakalpojumu sniegšanu, un sava rādītāja datorprogramma;
 - j) tīmekļa vietnēs norādīja savu adresi pirmajā dalībvalstī kā fizisku klientu apkalpošanas dienestu, un
 - k) ir uzņēmums, kas ir neatkarīgs gan no licences izsniedzāja, gan no Ungārijas apakšuzņēmējiem, kuri nodarbojas ar zinātniskā aprakstu noteiktu tehnisko procesu īstenošanu, ņemot vērā arī to, ka: i) iepriekš minētos apstākļus apstiprināja attiecīgā pirmās dalībvalsts iestāde kā atbilstoša iestāde šo objektu un trešām personām pārbaudīmo apstākļu apstiprināšanai; ii) tas, ka šīs dalībvalsts uzņēmums nevarēja piekļūst samaksas pakalpojumu sniedzājam, kas nodrošinātu samaksas saņemšanu ar bankas karti tīmekļa vietnē, bija objektīvs šķērslis pakalpojuma sniegšanai tīmekļa vietnēs citā dalībvalstī, tādēļ šajā pašā dalībvalstī reģistrētais uzņēmums nekad nesniedza pakalpojumu, kas ir pieejams tīmekļa vietnēs, ne pirms, ne pēc attiecīgā laika posma, un iii) uzņēmums licences saņēmējs un tā saistītie uzņēmumi guva pelni no tīmekļa vietnes darbības, kas kopumā ir lielāka par starpību, kāda veidojas pirmās un otrās dalībvalsts PVN likmes piemērošanas rezultātā?
- 2) Vai PVN Direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, 24. panta 1. punkts un 43. pants ir interpretējami tādējādi, ka zinātniskās licences izsniedzājs – uzņēmums, kas veic darbību citā dalībvalstī, – sniedz galalietotājiem tīmekļa vietnē pieejamus pakalpojumus un tādējādi ir nodokļa

maks??js k? apakšuz??m?ja zin?t?bas tehnisk? atbalsta pakalpojuma sa??m?js, un šis nodok?a maks?t?js nesniedz š?du pakalpojumu pirmaj? dal?bvalst? darb?bu veicošajam licences sa??m?jam apst?k?os, kuros:

- licences izsniedz?ja pašu resursi sast?v?ja tikai no nom?ta biroja un datora, ko izmantoja t? p?rvald?t?js;
- t? vien?gie darbinieki bija p?rvald?t?js un juridiskais padomnieks, kas str?d?ja nepilnu darba laiku dažas stundas ned???;
- t? vien?gais l?gums bija l?gums par zin?t?bas att?st?bu;
- tas noteica, ka tam piederošos dom?nu nosaukumus licences sa??m?js saska?? ar savstarp?ji nosl?gto l?gumu re?istr?tu sav? v?rd?;
- tas nekad nepar?d?js k? attiec?go pakalpojumu sniedz?js attiec?b? uz treš?m person?m, konkr?t?k, attiec?b? uz galalietot?jiem, bank?m, kas t?mek?vietn?s pied?v?ja samaksu ar bankas kart?m, t?mek?vietn?s pieejam? satura veidot?jiem un t?mek?a p?rzi?iem, kuri reklam? saturu;
- tas nekad nav izsniedzis attaisnojošos dokumentus, kas attiecas uz t?mek?vietn?s pieejamiem pakalpojumiem, iz?emot r??inu, kas attiecas uz licences ties?b?m, un
- tam nebija sist?mas (k? banku konti un cita infrastrukt?ra), kas ?autu sa?emt ie??mumus no t?mek?vietn?s sniegt? pakalpojuma, ?emot v?r? ar? to, ka saska?? ar 2015. gada 17. decembra spriedumu WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832) pats par sevi nav izš?iroši tas, ka licences izsniedz?ja p?rvald?t?js un vien?gais ?pašnieks ir zin?t?bas izgudrot?js, un turkl?t š? pati persona ietekm? vai kontrol? š?s zin?t?bas att?st?bu un izmantošanu un uz to balst?to pakalpojumu sniegšanu t?d?j?di, ka fizisk? persona, kas ir licences izsniedz?ja p?rvald?t?js un ?pašnieks, ir ar? to apakšuz??m?ju uz??mumu – un t?d?j?di pras?t?ja –, kuri sadarbojas pakalpojuma sniegšan? k? apakšuz??m?ji licences sa??m?ja uzdevum?, ?stenojot tiem nor?d?t?s funkcijas, p?rvald?t?js un/vai ?pašnieks?”

32. Tiesved?b? Ties? pras?t?ja, Portug?les Republika, Ung?rija un Eiropas Komisija ir iesniegušas rakstveida apsv?rumus. Saska?? ar Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nol?ma ner?kot tiesas s?di.

V. Tiesiskais v?rt?jums

A. Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

33. Abus uzdotos jaut?jumus var saprast tikai tad, ja ?em v?r? pamattiesved?bas priekšmetu. Šaj? tiesved?b? pras?t?ja un Ung?rijas nodok?u iest?de str?das par IT pakalpojumu, kurus pras?t?js ir sniedzis *Lalib*, sniegšanas vietu.

34. Gan saska?? ar iepriekš sp?k? esošaj?m ties?bu norm?m (PVN direkt?vas 43. pants kopsakar? ar 56. panta 1. punkta k) apakšpunktu, redakcij?, kas bija sp?k? 2009. gad?), gan saska?? ar jaunaj?m ties?bu norm?m (PVN direkt?vas 44. pants redakcij?, kas bija sp?k? 2011. gad?) š?du *citam nodok?a maks?t?jam* elektroniski sniegtu pakalpojumu vieta ir vieta, kur pakalpojumu sa??m?jam ir saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta. Ja pakalpojumu sa??m?js b?tu *Lalib*, tad pakalpojumu sniegšanas vieta atrastos Portug?l?, l?dz ar to Portug?le b?tu r?kojusies pareizi, iekas?jot PVN. Savuk?rt, ja faktiskais pakalpojumu sa??m?js b?tu Ung?rijas uz??mums (piem?ram, *WML*), tad IT pakalpojumu sniegšanas vieta b?tu Ung?rij?, l?dz ar to Ung?rija b?tu pareizi r?kojusies, pieprasot PVN.

35. V?rt?jot r?p?g?k, pras?t?jam nav b?tiski, kur ir t? pakalpojumu sniegšanas vieta, ja abi iesp?jamie pakalpojumu sa??m?ji ir uz??mumi, kam ir ties?bas atskait?t priekšnodokli un kas maks? nol?gto cenu, kurai pieskait?ts attiec?gais PVN. Tad atš?ir?gaj?m nodok?u likm?m starp Ung?riju un Portug?li nav ietekmes. Tom?r pras?t?jam nav neb?tiski tas, vai dar?jums ir apliekams ar nodokli vienu reizi, proti, Ung?rij? vai Portug?l?, vai divas reizes, proti, Ung?rij? un Portug?l?, jo atl?dz?bu, par kuru ar pakalpojumu sa??m?ju ir pan?kta vienošan?s, tas sa?ems ar? tikai vienu reizi.

36. ?emot v?r? iepriekš min?to, abi prejudici?lie jaut?jumi attiecas uz PVN direkt?vas ties?bu normu par pakalpojumu sniegšanas vietu interpret?ciju, lai konkr?taj? gad?jum? noteiktu atbilstoši Savien?bas ties?b?m pareizo pakalpojumu sniegšanas vietu pras?t?ja sniegtajiem pakalpojumiem. T? k? š? vieta ir atkar?ga no pakalpojumu sa??m?ja uz??m?jdarb?bas vietas, iesniedz?jtiesai b?t?b? atbilst?gi Savien?bas ties?b?m ir j?nosaka, kas ir “pareizais” pakalpojumu sa??m?js šaj? (p?rrobežu) gad?jum?, kur? ir iesaist?ta v?l viena nodok?u iest?de, kas p?rst?v atš?ir?gu viedokli nek? pirm? nodok?u iest?de (“pretrun?ga kvalific?šana”).

37. Turkl?t, ?emot v?r?, ka šaubas par pareiz? pakalpojumu sa??m?ja noteikšanu izriet no licences, ko WML pieš??ris *Lalib*, str?d?gi v?rt?t?s “?aunpr?t?g?s izmantošanas”, iesniedz?jtiesa pak?rtoti jaut?, vai licences (iesp?jams) ?aunpr?t?ga izmantošana var ietekm?t treš?s personas pakalpojumu sniegšanas vietu.

38. T?d?? es ierosinu Tiesai abus jaut?jumus b?tiski sa?sin?t un p?rformul?t, lai iesniedz?jtiesai sniegtu noder?gu atbildi.

39. Proti, b?t?b? tiesa jaut?, vai PVN direkt?vas 2., 24., 28., 43. un n?kamie panti, ?emot v?r? 196. pantu, attiec?gi sp?k? esošaj? redakcij?, ir j?interpret? t?d?j?di, ka šaj? liet? past?vošajos apst?k?os civiltiesiskais l?gumpartneris, kas ir samaks?jis atl?dz?bu (šaj? gad?jum? – *Lalib*), ir pakalpojumu sa??m?js, atbilstoši kuram tiek noteikta pakalpojumu sniegšanas vieta. Vai ar? iesp?jam? ?aunpr?t?gas r?c?bas esam?ba starp l?gumpartneri un trešo personu (šaj? gad?jum? – WML) noz?m?, ka š? treš? persona ir uzskat?ma par pakalpojumu sa??m?ju un pakalpojumu sniegšanas vieta tiek noteikta atbilstoši tai?

40. Iepriekš atspogu?otais lietas ?pašais konteksts ar? dod Tiesai iesp?ju preciz?t, vai PVN direkt?v? noteiktais neitralit?tes princips, ?emot v?r? Regulu Nr. 904/2010, prasa, lai p?rrobežu situ?cij?s b?tu tikai viena vien?ga pakalpojumu sniegšanas vieta, vai ar? nodok?u maks?t?js noteiktos apst?k?os var tikt pak?auts abu iesaist?to nodok?u iest?žu atš?ir?gu l?mumu riskam un t?d?j?di dubultai PVN uzlikšanai.

41. Lai atbild?tu uz p?rformul?tajiem jaut?jumiem, vispirms ir j?noskaidro, k? saska?? ar ties?bu aktiem PVN jom? ir j?nosaka pakalpojumu sa??m?js (par to B sada??). P?c tam ir j?izv?rt?, vai ?aunpr?t?gas r?c?bas esam?ba starp šo pakalpojumu sa??m?ju un trešo personu var ietekm?t pakalpojumu sniedz?ja pakalpojumu sniegšanas vietu (par to C sada??). Tad tiek risin?ts jaut?jums, kas saist?ts ar daž?du dal?bvalstu nodok?u iest?žu pretrun?giem l?mumiem saska?otas PVN sist?mas ietvaros (par to D sada??).

B. Par pakalpojumu sa??m?ja noteikšanu saska?? ar PVN ties?bu aktiem

42. “Pareiz?” pakalpojumu sa??m?ja noteikšana balst?s uz visp?r?giem principiem. No t? ir j?noš?ir jaut?jums par to, vai past?v ?aunpr?t?ga r?c?ba. Pareiz? pakalpojumu sa??m?ja noteikšana izriet no PVN direkt?vas interpret?cijas un šaj? gad?jum? ietekm? pakalpojumu sniegšanas vietu. Savuk?rt ?aunpr?t?gas r?c?bas konstat?šana attiecas uz faktisko apst?k?u izv?rt?jumu. T?s sekas ir t?das, ka attiec?gie dar?jumi ir j?p?rveido t?, lai atjaunotu st?vokli, k?ds

past?v?tu, ja šo dar?jumu neb?tu (9).

43. Tom?r no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet tikai tas, ka Ung?rijas nodok?u iest?de l?gumisko strukt?ru starp *WML* un *Lalib* uzskata par ?aunpr?t?gu r?c?bu, jo, izmantojot šo l?gumisko strukt?ru, t?mek?vietnes lietot?jiem no Portug?les tiek piem?rota zem?ka PVN likme nek? no Ung?rijas. Tom?r, k? izriet no pras?t?jas apsv?rumiem, šaj? sakar? uzs?ktais krimin?lprocess l?dz šim nav non?cis l?dz aps?dz?bai par izvair?šanos no nodok?u nomaksas.

44. Turpret? no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu neizriet, ka iesniedz?jtiesa l?gumisk?s attiec?bas starp pras?t?ju un *Lalib* uzskat?tu par ?aunpr?t?gu r?c?bu. Tas ir ar? saprotams, t?p?c ka starp uz??mumiem, kuriem ir ties?bas atskait?t priekšnodokli, PVN likmes apm?ram nav noz?mes. Gan *Lalib*, gan *WML* var?tu neitraliz?t PVN slogu, izmantojot priekšnodok?a atskait?šanu. Šaj? zi?? no lietas materi?liem neizriet, k?da ir pras?t?ja nodok?u priekšroc?ba, ja t? IT atbalsta pakalpojumus sniedz Portug?les uz??mumam, nevis Ung?rijas uz??mumam. Uz to pareizi nor?da Portug?le.

45. T?d?j?di, uz ko ar? pareizi nor?da Portug?le, galvenok?rt rodas jaut?jums, k? ir j?nosaka pakalpojumu (šaj? gad?jum? – pras?t?jas IT pakalpojumu) sa??m?js saska?? ar PVN direkt?vas ties?bu norm?m par pakalpojumu sniegšanas vietu.

46. Saska?? ar past?v?go judikat?ru noteikumu, kas nosaka nodok?u piesaistes vietu saist?b? ar pakalpojumu sniegšanu, m?r?is ir izvair?ties, pirmk?rt, no konfliktiem kompetences jom?, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodok?iem, un, otrk?rt, no ien?kumu (proti, dar?jumu) neaplikšanas ar nodok?iem visp?r (10). Tas noz?m?, ka var b?t tikai viens ar nodokli aplikama pakalpojuma sa??m?js PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn?.

47. Tom?r saska?? ar past?v?go judikat?ru ar nodokli aplikams pakalpojums PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn? past?v tikai tad, ja starp pakalpojumu sniedz?ju un sa??m?ju past?v tiesiskas attiec?bas, kuru ietvaros notiek savstarp?ja izpild?juma apmai?a. Šaj? zi?? pakalpojumu sniedz?ja sa?emt? samaksa ir faktiskā atl?dz?ba par sa??m?jam sniegtu individualiz?jamu pakalpojumu. T? tas ir gad?jum?, ja past?v tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un sa?emto atl?dz?bu (11).

48. Starp div?m l?gumsl?dz?j?m pus?m, kas ir vienojuš?s par pakalpojuma sniegšanu un atl?dz?bu par to, parasti past?v tiesiskas attiec?bas, kuru ietvaros notiek savstarp?ja izpild?juma apmai?a. Saska?? ar prejudici?l? nol?muma tiesved?bu tas t? šaj? gad?jum? bija tikai starp pras?t?ju un *Lalib*. Turpretim l?guma sl?gšan? par sniedzamajiem IT atbalsta pakalpojumiem *WML* nebija nedz iesaist?ts, nedz *WML* maks?ja atl?dz?bu. Attiec?gi civiltiesiskais l?gumpartneris, kas ir *Lalib*, ir pakalpojumu sa??m?js, atbilstoši kuram tiek noteikta pakalpojumu sniegšanas vieta.

49. Š?du interpret?ciju, ka pakalpojumu sa??m?js princip? ir tas, kurš ir pakalpojumu sniedz?ja l?gumpartneris un kuram ir pien?kums maks?t atl?dz?bu, apstiprina regul?jums PVN direkt?vas 196. pant?, kas papildina ties?bu normas par dar?jumu vietu.

50. Proti, PVN direktīvas 196. pantā ir paredzēta nodokļu saistību novirzīšana no pakalpojuma sniedzēja (šajā gadījumā – prasītāja) uz pakalpojuma saņēmēju, kas veic uzņēmējdarbību (šajā gadījumā – *Lalib*) [apgrieztā nodokļa maksāšanas kārtībā], ja pakalpojumu sniedz uzņēmums, kas nav reģistrēts pakalpojumu saņēmēja dalībvalstī. Kā skaidri norādīts PVN direktīvas 42. apsvērumā, tādējādi ir paredzēts vienkāršot nodokļa iekasēšanu un nodrošināt nodokļa uzlikšanas efektivitāti (12). Apgrieztā nodokļa maksāšanas pamatā saskaņā ar PVN direktīvas 196. pantu ir tas, ka galamērķa dalībvalstij būtu grūtī iekasēt nodokļus no uzņēmumiem ārvalstīs. Turklāt šā apgrieztā nodokļa maksāšana atbilstoši pakalpojumu sniedzēju no reģistrācijas un deklarācijas pienākumiem citās dalībvalstīs (13).

51. Apgrieztā nodokļa maksāšana netieši patērētāja nodokli pārvērš tieši patērētāja nodokli, ko tieši piemēro pakalpojumu saņēmējam. Tomēr šāda personas, kas ir atbildīga par PVN nomaksu, maiņa paredz, ka pakalpojumu saņēmējs, kuram tagad papildus atļdzābai ir jāmaksā arī PVN, šīs nodokļa saistības var ņemt vērā, vienojoties par atļdzābu vai, vēlākais, maksājot atļdzābu. Principā tas ir iespējams tikai līgumpartnerim, kuram, pamatojoties uz iepriekš minētajām tiesiskajām attiecībām, ir jāmaksā atļdzāba.

52. Rezultātā no tiesību normu par pakalpojumu sniegšanas vietu interpretācijas atbilstīgi PVN direktīvas 196. pantam izriet, ka principā pakalpojumu sniedzēja uzņēmuma līgumpartneris ir pakalpojumu saņēmējs, atbilstoši kuram tiek noteikta pakalpojumu sniegšanas vieta.

C. Starptautiskā pakalpojumu saņēmēju un trešo personu pastāvīgās āunprātīgās rēķināšanas ietekme

53. Tādējādi ir skaidrs, ka principā civiltiesiskais līgumpartneris, kuram ir jāmaksā atļdzāba, ir pakalpojumu saņēmējs PVN direktīvas izpratnē. Ir jāpārbauda, vai āunprātīgā rēķināšana, kas iespējams, pastāv starptautiskā pakalpojumu saņēmēju un trešo personu (t.i., šajā gadījumā starptautiskā *Lalib* un *WML*) tajā kaut ko maina.

1. Par Ungārijas nodokļu iestāžu viedokli

54. Manā skatījumā – piekrītot Portugāles viedoklim – šo iestāžu viedoklis ir jānoraida. Ungārijas nodokļu iestāžu pretējā nostāja pašos pamatos ir pretrunā PVN direktīvā noteiktajai sistēmai. Tajā tiek pausts, ka no āunprātīgās rēķināšanas starptautiskā *WML* un *Lalib* izriet, ka tām jāmaksā vietni no Ungārijas pārvaldā *WML*, līdz ar to IT atbalsta pakalpojumi arī varēja tikt sniegti tikai *WML* Ungārijā. Tomēr pretēji tam, kā uzskata Komisija, “pareizi” prasītāja pakalpojumu saņēmēja noteikšana nav cieši saistīta ar to, vai licences līgums starptautiskā *WML* un *Lalib* ir jāvērta kā āunprātīgā tiesību izmantošana.

55. Proti, saskaņā ar šo loģiku ne tikai prasītāja pakalpojumi, bet gan visi pakalpojumi, ko *Lalib* – eksistējošs Portugāles uzņēmums (ja Portugāles atbilde uz Ungārijas informācijas pieprasījumu ir pareizi atspoguļota) – būtu saņemis saistībā ar tām vietnes darbību, būtu bijuši jāaplīdz ar nodokli Ungārijā; tas attiektos arī uz citu Portugāles pakalpojumu sniedzēju pakalpojumiem. Tas, ka Ungārijas nodokļu iestāde atšķirībā no Portugāles nodokļu iestādes uzskata, ka *Lalib* vai nu neeksistē, vai arī šajā ziņā ir pielīdzināms *WML*, jebkurā gadījumā nav tam pietiekams pamats.

2. PVN tiesību aktos paredzētās neitralitātes īmšana vērā

56. Vispirms, PVN direktīvā principā paredz [nodokļu] neitralitāti (14). Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ir jāņem vērā attiecīgā darījuma objektīvais raksturs (15). Tas it īpaši attiecas uz tiesību normu par pakalpojumu sniegšanas vietu interpretāciju, ar kuru, kā pareizi ir norādījis Tiesa, pirmkārt, ir jānovērš konflikti kompetences jomā, kas var novest pie dubultas

aplikšanas ar nodokšiem, un, otrkārt, ienākumu (precīzāk – darījumu) neaplikšana ar nodokšiem (16). Tādējādi to mērķis ir daļēbvalstu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalšana savstarpēji.

57. Tādēļ tam, vai automašīnas, tātad, pakalpojuma, saņēmējs ir arī automašīnas īpašnieks, automašīnu ir likumīgi iznomājis vai automašīnu ir nozādājis, nav nozīmes attiecībā uz jautājumu, kurš ir pakalpojumu saņēmējs un kur ir pakalpojumu sniegšanas vieta. Ar zāglis, kurš ir pasūtījis nozagt automašīnas tēršanu un par to samaksājis, ir un paliek pakalpojumu saņēmējs, līdz ar to pakalpojumu sniegšanas vieta tiek noteikta atbilstoši vietai personai (piemēram, vai viņš ir vai nav nodokļa maksātājs, skat., pirmkārt, PVN direktīvas 44. pantu un, otrkārt, 45. pantu).

3. *Pakalpojumu sniedzēja skatpunkta ņemšana vērā*

58. Turklāt iepriekš minētā Ungārijas nodokļu iestāžu loģika neņem vērā PVN netiešās uzlikšanas kārtību. Proti, ar autozāģa piemēru skaidrotais “abstrakcijas princips” izriet arī no fakta, ka pakalpojumu sniedzējs uzņēmējs, iekasējot nodokli, darbojas kā valsts funkciju izpildītājs (“nodokļu iekasētājs valsts labā” (17)). Ņemot vērā, ka tas to nedara brīvprātīgi, bet gan pamatojoties uz likumgu pienākumu, to varētu raksturot arī kā “valsts piespiedu palāgu” (18).

59. Tomēr šim valsts palāgam ir jēzina, kur atrodas piegādes vai pakalpojumu sniegšanas vieta, lai varētu piemērot pareizo nodokļa likmi un samaksāt atbilstošo nodokli. Ja pakalpojumu sniegšanas vieta ir atkarīga no pakalpojumu saņēmēja pašbas (piemēram, vai tas ir nodokļu maksātājs), tad pakalpojumu sniedzējam ir jāspēj to noteikt patstāvīgi.

60. Savu līgumpartneri, kuram saskaņā ar līguma nosacījumiem ir pienākums viņam samaksāt atlīdzību (cenu), viņš var identificēt un noteikt. Turpretī apstākļus, kas attiecas tikai uz pakalpojumu saņēmēja attiecībā ar trešām personām, pakalpojumu sniedzējs nevar nedz ietekmēt, nedz zināt par tiem. Tādēļ šādam pazēmam, lai noteiktu vietai preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas vietu, principā ir jābūt nebūtiskam. Kurš ir patiesais mazgājams automašīnas īpašnieks, nodokļu maksātājam, sniedzot savu pakalpojumu, pamatoti var būt vienaldzīgi. Pakalpojumu saņēmējs ir viņa līgumpartneris, un pakalpojumu sniegšanas vieta vienmēr ir viena un tā pati neatkarīgi no tā, vai automašīna ir iznomāta, nopirkta vai nozāģta.

4. *Regulējuma par komisijas darījumiem ņemšana vērā*

61. Turklāt, kā skaidri norādīts PVN direktīvas 28. pantā, pakalpojumu saņēmējs var darboties savā vārdā, bet citas personas intereses. Līdz ar to tas, ka pakalpojumu galu galā faktiski izmanto kāda cita persona, kas nav līgumpartneris, no PVN tiesību viedokļa nav būtiski. Ar personu, kas nav īpašnieks, kurš darbojas savā vārdā, bet citas personas (piemēram, īpašnieka) intereses, ir pakalpojumu saņēmējs.

62. Tādēļ izšķirošā nozīme ir tam, ka *Lalib* saskaņā ar pamatē esošajām tiesiskajām attiecībām ir pienākums samaksāt atlīdzību par prasītāja IT atbalsta pakalpojumiem. Tātad tas, vai *Lalib* ir saņēmējs pakalpojumus savā vārdā un savas intereses vai savā vārdā, bet *WML* intereses, attiecībā uz *Lalib* kā pakalpojumu saņēmēju principā nav būtiski. Tādējādi prasītāja IT pakalpojumu sniegšanas vieta *Lalib* ir Portugālē, un tā ir jāvērtē neatkarīgi no iespējams āunprātīgās rēķinbas starp *WML* un *Lalib*.

5. *Iespējams izņēmums – visu iesaistīto personu āunprātīga struktūras izmantošana*

63. Citādi visā ziņā var būt tad, ja visa juridiskā struktūra starp *Lalib*, *WML* un prasītāju būtu jāuzskata par vienu viengū lielu struktūras āunprātīgu izmantošanu. Tas āutu pārkalificēt attiecīgos darījumus, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu šo darījumu. Tomēr šāda

struktūras? aunprāt?ga izmantošana neizriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu.

64. ?emot vēr? to, ka viss liecina par to, ka *Lalib* faktiski eksist?, ir faktiski re?istrēts Portug?l?, ir faktiski apmaks?jis pras?t?ja r??inus un katr? zi?? attiec?b? uz IT atbalsta pakalpojumiem nav saskat?mas priekšroc?bas PVN jom?, šaj? zi?? past?v nopietnas šaubas. Š?iet, ka ar? Komisija pie?em, ka tikai *Lalib* ar t?mek?vietnes starpniec?bu apkalpo galapat?r?t?jus. Tom?r to galu gal? var izv?rtēt tikai iesniedz?jtiesa.

6. *Starpsecinājums*

65. Pras?t?ja IT pakalpojumu sa??m?js ir t?s l?gumpartneris (*Lalib*). Iespējama ?aunprāt?ga r?c?ba starp *WML* un *Lalib* to nek?di neietekm?. Tas t? katr? zi?? ir tad, ja l?guma nosl?gšana starp pras?t?ju un *Lalib* pati par sevi nav j?v?rt? k? da?a no ?aunprāt?gas r?c?bas. Tom?r šaj? sakar? Tiesas r?c?b?, no vienas puses, nav nek?du nor?žu, un, no otras puses, to var izv?rtēt tikai iesniedz?jtiesa.

D. **Pakārtoti: par r?c?bu ar daž?du dal?bvalstu nodok?u iest?žu pretrun?giem konstatējumiem PVN ties?bu jom?**

1. *Problēmas izklāsts*

66. Ir taisn?ba, ka attiec?gi ir preciz?ta pras?t?ja pakalpojumu sniegšanas vieta. Tom?r ar? šaj? tiesved?b? saglab?jas PVN sist?mai piem?tošais *dubultas nodok?u uzlikšanas risks*. Tas ?stenosies, ja iesniedz?jtiesa konstat?s, ka visa juridisk? struktūra starp *Lalib*, *WML* un pras?t?ju b?tu j?v?rt? k? viena vien?ga ?aunprāt?ga struktūras izmantošana.

67. Ung?rija pie?emtu, ka pakalpojums ir sniegts *WML* un pakalpojumu sniegšanas vieta ir Ung?rij?, un iekas?tu PVN Ung?rij?. Savukārt Portug?le, visticam?k, joproj?m neuzskat?tu faktiskos apstāk?us par struktūras ?aunprāt?gu izmantošanu, l?dz ar to pakalpojumu sa??m?js b?tu *Lalib* un pakalpojumu sniegšanas vieta b?tu Portug?l?. Tas izrais?tu dubultu nodok?u uzlikšanu pretrun?gas kvalificēšanas d??.

68. Š?ds iespējama rezultāts ir pretrun? PVN ties?b?s noteikt? neitralit?tes principa idejai. Tas t?d??, k? Tiesa jau ir nol?musi, ka uz??m?jdarb?bas dubulta aplikšana ar nodok?iem ir pretrun? nodok?u neitralit?tes principam, kas ir da?a no PVN sist?mas (19). To apstiprina ar? agr?k? judikatūra par nodok?u dubult?s uzlikšanas risku t?du pre?u importa gad?jum?, kur?m jau ir uzlikts PVN (20).

69. No Tiesas judikatūras jau izriet dažas nor?des, k? var?tu izvair?ties no š?das nodok?u dubultas uzlikšanas.

2. *Laika zi?? pirm? nodok?u apr??ina saistoš? sp?ka neesam?ba*

70. Šaj? zi?? Tiesa jau ir pareizi nol?musi, ka dal?bvalsts, kas pirm? ir uzlikusi nodokli, neliedz otrai dal?bvalstij pareizi piem?rot PVN direkt?vu (21). Š?ds “rindas k?rt?bas” princips b?tu pretrun? ties?bu normu par dar?jumu vietu idejai, kuru m?r?is ir nodok?u ie??mumu attiecin?šana un sadal?šana starp dal?bvalst?m.

71. Šaj? zi?? atkl?ts var palikt jautājums par to, vai jau no Regulas Nr. 904/2010 izriet, ka vienas dal?bvalsts nodok?u iest?dei ir j?nos?ta inform?cijas pieprasījums šo citu dal?bvalstu nodok?u iest?d?m, ja š?ds pieprasījums ir lietder?gs vai pat nepieciešams nol?k? noteikt, vai PVN ir iekas?jams pirmaj? dal?bvalst? (22).

72. Tas t?d??, ka gad?jum?, ja vienas dal?bvalsts tiesas konstat?, ka cit? dal?bvalst? viens un

tas pats dar?jums nodok?u aspekt? tiek v?rt?ts atš?ir?gi, dal?bvalsts tiesai ir iesp?ja vai pien?kums – atkar?b? no t?, vai t?s nol?mumi var vai nevar tikt p?rs?dz?ti ties?, – v?rsties Ties? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu (23). Š?di iesniedz?jtiesa šaj? gad?jum? ir l?gusi Tiesu interpret?t PVN direkt?vas ties?bu normas par dar?jumu vietu.

3. **Ties?bu normu par pakalpojumu sniegšanas vietu atš?ir?ga interpret?cija**

73. Cikt?l pamat? esošais konflikts ir saist?ts ar ties?bu normu par dar?jumu vietu interpret?ciju, risin?jums ir vienk?ršs. Šo jaut?jumu var atrisin?t un tas ir j?atrisina, v?ršoties Ties?. Š? Savien?bas ties?bu interpret?cija l?guma sniegt prejudici?lu nol?muma ietvaros ir saistoša ar? otrai nodok?u iest?dei.

74. Kam?r p?d?j? min?t? iest?de attiec?gaj? br?d? v?l nav pie??musi gal?go l?mumu, tas nov?rš nodok?u dubultu uzlikšanu. Ja jau ir pie?emts gal?gs l?mums, kas pret?ji Tiesas interpret?cijai izraisa attiec?gu dubultu nodok?u uzlikšanu, tas ir pretrun? Savien?bas ties?b?m. T?d??, ja atkl?jas – attiec?g? gad?jum? p?c Tiesas prejudici?la nol?muma pie?emšanas –, ka PVN jau ir nepamatoti samaks?ts cit? dal?bvalst?, attiec?gajai personai ir ties?bas uz p?rmaks?t? PVN atmaksu. Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru ties?bas uz to nodok?u atmaks?šanu, kuri k?d? dal?bvalst? ir iekas?ti pret?ji Savien?bas ties?bu norm?m, ir ar Savien?bas ties?bu norm?m, k? t?s ir interpret?jusi Tiesa, nodok?u maks?t?jiem pieš?irto ties?bu sekas un papildin?jums. T?d?j?di attiec?g?s dal?bvalsts pien?kums princip? ir atmaks?t nodok?us, kas ir iekas?ti, p?rk?pjot Savien?bas ties?bas (24).

4. **Atš?ir?gs pamat? esošo faktisko apst?k?u v?rt?jums**

75. Tom?r, cikt?l konflikts nav saist?ts ar atš?ir?gu Savien?bas ties?bu interpret?ciju, bet gan ar atš?ir?gu faktisko apst?k?u (piem?ram, ?aunpr?t?gas r?c?bas esam?bas) v?rt?jumu, iepriekš aprakst?tais risin?jums nepal?dz. Tas t?d??, ka Savien?bas ties?bu piem?rošana konkr?tajiem faktiskajiem apst?k?iem ir valstu tiesu uzdevums. To l?mumi nav saistoši citu dal?bvalstu nodok?u iest?d?m, t?d?j?di saglab?jas dubultas nodok?u uzlikšanas risks.

76. Š?da nodok?u dubult? uzlikšana ir pretrun? PVN direkt?vas m?r?iem (skat. iepriekš 68. punktu). Ir taisn?ba, ka ien?kuma nodok?a ties?bu jom? Tiesa ir nol?musi, ka, *t? k? nav veikta saska?ošana Savien?bas l?men?, dal?bvalst?m nav pien?kuma piel?got savas nodok?u sist?mas citu dal?bvalstu daž?daj?m nodok?u sist?m?m, lai izvair?tos no dubultas nodok?u uzlikšanas* (25). Tom?r tas attiecas uz nodok?u dubulto uzlikšanu nesaska?otu ien?kuma nodok?a ties?bu aktu d?? un izriet no dal?bvalst?m šaj? zi?? saglab?t?s likumdošanas kompetences. Š? argument?cija nav attiecin?ma uz PVN ties?b?m.

77. Turkl?t nodok?u dubult? uzlikšana, kuras pamat? ir Savien?bas ties?bu akti (šaj? gad?jum? – PVN direkt?va), skar nodok?u maks?t?ja pamatties?bas (skat. Hartas 15., 16. un 17. pantu), ?stenojot Savien?bas ties?bu aktus (26). Dubult? PVN uzlikšana p?rrobežu pieg?d?m un pakalpojumiem turkl?t ietekm?tu pre?u br?vu apriti un pakalpojumu sniegšanas br?v?bu.

78. T?d?j?di no iekš?jam tirgum neatbilstošas nodok?u dubult?s uzlikšanas galu gal? var?tu izvair?ties tikai tad, ja Tiesa šaj? ?pašaj? situ?cij? – div?m dal?bvalst?m veicot nodok?a dubultu uzlikšanu p?rrobežu gad?jum? pretrun?gas kvalific?šanas PVN ties?bu jom? d??, iz??muma k?rt? pati noteiktu, k? ir j?izv?rt? faktiskie apst?k?i un attiec?gi – vai t?d?j?di šaj? gad?jum? ir notikusi ?aunpr?t?ga izmantošana.

79. K? vien?g? iest?de, kas var pie?emt iesaist?taj?m dal?bvalst?m saistošu l?mumu un t?d?j?di efekt?vi nov?rst nodok?u dubultu uzlikšanu, Tiesa l?dz?g? situ?cij? *de facto* jau ir veikusi savu faktisko apst?k?u v?rt?jumu. Piem?ram, lietas *Auto Lease Holland* pamat? bija atš?ir?gs

faktisko apstākļu vērējums divās dalībvalstīs, k? to bija skaidri uzsvērusi iesniedzējtiesa attiecīgaj? tiesvedībā? (27). Tomēr Tiesa atbildēja uz prejudiciālo jautājumu un nolēma, ka “Sestās direktīvas 5. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījum?, ja l?zinga ??m?js degvielas uzpildes stacij?s uzpilda degvielu iznom?taj? transportlīdzekl? l?zinga dev?ja v?rd? un interes?s, l?zinga dev?js nenodrošina degvielas piegādi l?zinga ??m?jam” (28). Tas nebija nekas cits kā iesniedzējtiesas l?gtais Tiesas faktisko apstākļu izvērtējums.

80. Tomēr, lai ?emtu vēr?, ka faktisko apstākļu izvērtēšana princip? ir valsts tiesas uzdevums un ka dalībvalstīm ar Regulu Nr. 904/2010 ir piešķirta iespēja apmainīties ar informāciju un ar PVN komiteju (PVN direktīvas 398. pants) – panākt vienošanos, Tiesa atbildi uz šādiem prejudiciāliem jautājumiem varētu pakārtot tam, ka princip? š?s citas iespējas iepriekš ir izmantotas.

VI. Secinājumi

81. Tādējādi es ierosinu Tiesai uz *F?városi Törvénytörvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija) prejudiciāliem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Attiecīgais pakalpojumu saņēmēja pakalpojuma sniegšanas vietas identificēšanai ir jānosaka no pakalpojumu sniedzēja perspektīvas saskaņā ar pamat? esošajām tiesiskajām attiecībām, no kurām izriet, kam ir jāsedz izdevumi par saņemto pakalpojumu. Apgalvojumam par tiesību ?aunprētgu izmantošanu, kas attiecas tikai uz pakalpojumu saņēmēju un trešo personu, nav nozīmes, lai noteiktu pakalpojuma saņēmēju un pakalpojuma sniegšanas vietu.

2) Ar PVN direktīv? noteikto neitralitātes principu un Regulu Nr. 904/2010, ?emot vēr? Pamattiesību hartu un pamatbrīvības, netiek pieauta dubulta PVN uzlikšana vienam un tam pašam darījumam, ko veic vairākas dalībvalstis. Ja š? dubult? nodok?a uzlikšana ir balstīta uz atšķirīgu faktisko apstākļu izvērtējumu un ja dalībvalstis nepanāk saskaotu risinājumu, valsts tiesa var l?gt vai tai ir jālīdz Tiesai šādu risinājumu rast.

1 Oriģinālvārdi – v?cu.

2 Šaj? sakar? skat. tikai spriedumus, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts); 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts), un 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts).

3 Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris); OV 2006, L 347, 1. lpp.

4 Redakcij?, kur? šaj? ziņ? jaunākie grozījumi ir izdarīti ar Padomes Direktīvu 2009/69/EK (2009. gada 25. jūnijs); OV 2009, L 175, 12. lpp.

5 Redakcij?, kur? šaj? ziņ? jaunākie grozījumi ir izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/88/ES (2010. gada 7. decembris); OV 2010, L 326, 1. lpp.

6 Padomes Direktīva 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu; OV 2008, L 44, 11. lpp.

7 Padomes Regula (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību un kr?pšanas apkarošanu pievienot?s v?rtības nodok?a jomā; ES OV L 268, 1. lpp.

8 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832).

9 Spriedumi, 2017. gada 22. novembris, *Cussens u.c.* (C-251/16, EU:C:2017:881, 46. punkts);

2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C?419/14, EU:C:2015:832, 52. punkts), un 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 98. punkts).

10 Spriedumi, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory* (C?605/12, EU:C:2014:2298, 42. punkts), un 2012. gada 26. janvāris, *ADV Allround* (C?218/10, EU:C:2012:35, 27. punkts un tajā minētā judikatūra). Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko* (C?276/18, EU:C:2020:485, 42. punkts).

11 Spriedums, 2021. gada 16. septembris, *Balgarska natsionalna televizia* (C?21/20, EU:C:2021:743, 31. punkts); šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C?295/17, EU:C:2018:942, 39. punkts); spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Český rozhlas* (C?11/15, EU:C:2016:470, 21. un 22. punkts).

12 Šajā nozīmē skat. jau spriedumus, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas* (C?564/15, EU:C:2017:302, 24. punkts), un 2013. gada 13. jūnijs, *Promociones y Construcciones BJ 200* (C?125/12, EU:C:2013:392, 28. punkts), attiecīgi par PVN direktīvas 199. pantu.

13 Spriedums, 2011. gada 6. oktobris, *Stoppelkamp* (C?421/10, EU:C:2011:640, 33. punkts), vāļ par Sestās direktīvas [77/388/EEK] 21. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

14 Spriedums, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 50. punkts: nodokļu neitralitātes princips aizliedz vispārīgi noširt likumīgus un nelikumīgus darījumus); 2000. gada 29. jūnijs, *Salumets u.c.* (C?455/98, EU:C:2000:352, 19. punkts); 1999. gada 29. jūnijs, *Coffeeshop “Siberië”* (C?158/98, EU:C:1999:334, 14. un 21. punkts). Attiecībā uz izņēmumiem skat. spriedumus, 1990. gada 6. decembris, *Witzemann* (C?343/89, EU:C:1990:445), un 1988. gada 5. jūlijs, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat* (289/86, EU:C:1988:360, 20. punkts).

15 Spriedumi, 2013. gada 21. februāris, *Žamberk* (C?18/12, EU:C:2013:95, 36. punkts); 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.* (C?409/04, EU:C:2007:548, 39. punkts); 2001. gada 9. oktobris, *Cantor Fitzgerald International* (C?108/99, EU:C:2001:526, 33. punkts), un 1995. gada 6. aprīlis, *BLP Group* (C?4/94, EU:C:1995:107, 24. punkts).

16 Spriedumi, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory* (C?605/12, EU:C:2014:2298, 42. punkts), un 2012. gada 26. janvāris, *ADV Allround* (C?218/10, EU:C:2012:35, 27. punkts un tajā minētā judikatūra). Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko* (C?276/18, EU:C:2020:485, 42. punkts).

17 Šajā sakarā skat. tikai spriedumus, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts); 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts), un 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts).

18 Stadie, H., *Umsatzsteuerrecht*, 2005, 1.18. punkts.

19 Spriedums, 2009. gada 23. aprīlis, *Puffer* (C?460/07, EU:C:2009:254, 46. punkts); 2001. gada 17. maijs, *Fischer un Brandenstein* (C?322/99 un C?323/99, EU:C:2001:280, 76. punkts); 2001. gada 8. maijs, *Bakcsi* (C?415/98, EU:C:2001:136, 46. punkts), un 1993. gada 25. maijs, *Mohsche* (C?193/91, EU:C:1993:203, 9. punkts).

- 20 Spriedums, 1982. gada 5. maijs, *Schul Douane Expediter* (15/81, EU:C:1982:135, rezolutīvās daļas 2) punkts); līdzīgi arī spriedums, 1988. gada 6. jūlijs, *Ledoux* (127/86, EU:C:1988:366, 20. punkts).
- 21 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 54. punkts), ko apstiprina spriedums, 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 53. punkts). Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2018. gada 5. jūlijs, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, 65. punkts).
- 22 Skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 59. punkts); savukārt pretēji tam – spriedums, 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 48. punkts).
- 23 Spriedumi, 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 51. punkts); 2018. gada 5. jūlijs, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, 64. un 66. punkts), un 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 59. punkts).
- 24 Skat. spriedumus, 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 52. punkts), un 2017. gada 14. jūnijs, *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, 29. un 30. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 25 Spriedumi, 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 47. punkts); 2011. gada 8. decembris, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, 39. punkts), un 2009. gada 12. februāris, *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 31. punkts).
- 26 Kā zināms, Tiesa šo Hartas 51. panta 1. punktu ietverto nosacījumu ir formulējusi tā, lai – skat. tikai spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. un nākamie punkti).
- 27 *Bundesfinanzhof* [Federālās finanšu tiesas] nolikums, 2001. gada 22. februāris, V R 26/00, UR 2001, 305, 54. un 56. punkts.
- 28 Spriedums, 2003. gada 6. februāris, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, 37. punkts). Līdzīgi arī spriedums, 2018. gada 5. jūlijs, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, 49. punkts), kura pamatā bija atšķirīgs vērtējums par “kredītpunktu” piešķiršanu dalībvalstīs.