

**Lieta C-641/21**

**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu**

**Iesniegšanas datums:**

2021. gada 20. oktobris

**Iesniedzējtiesa:**

*Bundesfinanzgericht* (Austrija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2021. gada 11. oktobris

**Prasītāja:**

*Climate Corporation Emissions Trading GmbH*

**Atbildētāja:**

*Finanzamt Österreich*

[..]

*BUNDESFINANZGERICHT* [FEDERĀLĀ FINANŠU TIESA] [..]

AUSTRIJAS REPUBLIKA

[..]

**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam**

Lietas dalībnieki pamata tiesvedībā *Bundesfinanzgericht*, [..] lietā  
RV/7102167/2013:

- prasītāja:

*Climate Corporation Emissions Trading GmbH*, [..] 2500 Baden,  
Austrija; [..]

- atbildētāja:

*Finanzamt Österreich* [Austrijas Finanšu pārvalde], [...] *1000 Wien*, Austrija (kas kopš 2021. gada 1. janvāra kā *Finanzamt Baden Mödling* [Bādenes Mēdlingas finanšu pārvaldes] tiesību pārņēmēja).

## LĒMUMS

*Bundesfinanzgericht* [...] lietā, kurā tiek izskatīta *Climate Corporation Emissions Trading GmbH* [...] 2012. gada 27. februāra prasība, kas celta par *Finanzamt Baden Mödling* 2012. gada 27. janvāra paziņojumu par apgrozījuma nodokli par 2010. gadu,  **nolēma**:

atbilstoši LESD 267. pantam Eiropas Savienības Tiesai prejudiciāla nolēmuma sniegšanai tiek uzdots šāds jautājums:

Vai Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts iestādēm un tiesām pakalpojuma sniegšanas vieta, kas saskaņā ar rakstītām tiesībām formāli atrodas citā dalībvalstī, kurā atrodas pakalpojuma saņēmēja juridiskā adrese, ir jāuzskata par iekšzemē atrodošos, ja pakalpojumu sniedzotajam iekšzemes nodokļu maksātājam būtu bijis jāzina, ka tas, sniedzot pakalpojumu, piedalās ar izvairīšanos no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas saistītā krāpšanā, kas tiek veikta pakalpojumu ķēžu ietvaros?

## Pamatojums

### 1. Faktiskie apstākļi

*Climate Corporation Emissions Trading GmbH* (turpmāk tekstā – “*Climate GmbH*”) juridiskā adrese ir Austrijā. Laikā no 2010. gada 1. aprīļa līdz 20. aprīlim *Climate GmbH* par atlīdzību nodeva siltumnīcefektu izraisošo gāzu emisijas kvotas *Bauduin Handelsgesellschaft mbH* (turpmāk tekstā – “*Bauduin GmbH*”), kuras juridiskā adrese ir Vācijā (Hamburgā), kas kalpoja kā “buferis”, proti, bija karuseļveida PVN krāpšanas shēmas dalībniece. *Climate GmbH* esot bijis jāzina, ka šīs siltumnīcefektu izraisošo gāzu emisijas kvotas pēc tam tiek izmantotas, lai veiktu ar izvairīšanos no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas saistītu krāpšanu citā dalībvalstī ārpus Austrijas. No *Climate GmbH* varētu sagaidīt, ka tā nebūtu pārdevusi siltumnīcefektu izraisošo gāzu emisijas kvotas *Bauduin GmbH* un tādējādi novērsusi šo ar izvairīšanos no PVN maksāšanas saistīto krāpšanu.

*Bauduin GmbH* – tāpat kā *Climate GmbH* – bija jā kvalificē kā nodokļa maksātājs Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu izpratnē.

## 2. Līdzšinējais un turpmākais process

*Finanzamt Baden Mödling* paziņojums par apgrozījuma nodokli par 2010. gadu, kas tika apstrīdēts ar prasību *Bundesfinanzgericht*, kvalificēja siltumnīcefektu izraisošo gāzu emisijas kvotu nodošanu, ko *Climate GmbH* par atlīdzību veica *Bauduin GmbH*, kā ar nodokli apliekamas preču piegādes, uz kurām neattiecas Kopienas iekšienē veiktajām piegādēm piemērojama atbrīvojums no nodokļa, pamatojot to tādējādi, ka *Bauduin GmbH* kā tā sauktais “pazudušais tirgotājs” esot bijusi daļa no ar izvairīšanos no PVN maksāšanas saistītas karuseļveida krāpšanas shēmas un ka *Climate GmbH* to esot zinājusi vai tai tas esot bijis jāzina.

*Climate GmbH* vērsās pret emisijas kvotu nodošanas kvalificēšanu par piegādēm un apstrīd faktu, ka tā vai tās vadītāji zināja vai tiem bija jāzina par ar izvairīšanos no PVN maksāšanas saistīto krāpšanu. Tā apgalvo, ka ir veikusi visus nepieciešamos pasākumus, lai nepieļautu, ka tās veiktā siltumnīcefektu izraisošo gāzu emisijas kvotu pārdošana *Bauduin GmbH* tiek izmantota ar izvairīšanos no PVN maksāšanas saistītai krāpšanai.

*Bundesfinanzgericht* ieskatā tas tā nav: kaut arī *Climate GmbH* nezināja, ka tās veiktā siltumnīcefektu izraisošo gāzu emisijas kvotu pārdošana *Bauduin GmbH* tiek izmantota ar izvairīšanos no PVN maksāšanas saistītai krāpšanai, taču *Climate GmbH* esot bijis jāzina, ka *Bauduin GmbH* pārdotās kvotas tiek izmantotas ar izvairīšanos no PVN maksāšanas saistītai krāpšanai.

Saskaņā ar Eiropas Tiesas judikatūru (spriedums, 2016. gada 8. decembris, C-453/15) siltumnīcefektu izraisošo gāzu emisijas kvotu nodošanas darījumi ir jākvalificē kā pakalpojumu sniegšana. *Bundesfinanzgericht* var grozīt apstrīdēto lēmumu jebkādā veidā, taču ievērojot, ka *Bundesfinanzgericht* ir jāpieņem lēmums ar nosacījumu, ka siltumnīcefektu izraisošo gāzu emisijas kvotu nodošana ir jākvalificē nevis kā piegādes, bet kā pakalpojumu sniegšana (t.i., kā citi pakalpojumi saskaņā ar Austrijas valsts tiesību aktos lietoto terminoloģiju).

## 3. Atbilstošie noteikumi

### 3.1. Valsts (iekšzemes) tiesības

Citiem pakalpojumiem (valsts tiesību aktos lietotais jēdziens; Savienības tiesībās šajā izpratnē tiek lietots jēdziens “pakalpojumi”), kas pēc 2009. gada 31. decembra ir sniegti uzņēmējam (valsts tiesību aktos lietotais jēdziens; Savienības tiesībās šajā izpratnē tiek lietots jēdziens “nodokļa maksātājs”), to sniegšanas vieta saskaņā ar Austrijas *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994. gada Likums par apgrozījuma nodokli – “*öUStG*”) 3.a panta 5. un 6. punktu redakcijā, kas publicēta *BGBI. I 52/2009*, tiek noteikta šādi:

“(5) 6.–16. punkta un 3.a panta piemērošanas nolūkā:

1. uzņēmējam – kā uzņēmējam atbilstoši 2. pantam, turklāt uzņēmējs, kas veic arī ar nodokli neapliekamus darījumus, ir uzskatāms par uzņēmēju attiecībā uz visiem tam sniegtajiem pakalpojumiem;

2. uzņēmējdarbību neveicošai juridiskai personai, kurai piešķirts apgrozījuma nodokļa maksātāja identifikācijas numurs, kā uzņēmējam;

3. personai vai personu apvienībai, uz kurām neattiecas 1. un 2. apakšpunkts, kā personām, kuras nav uzņēmēji.

(6) Cits pakalpojums, kas sniegts uzņēmējam 5. punkta 1. un 2. apakšpunktā izpratnē, ievērojot 8.–16. punktu un 3.a pantu, tiek sniegts vietā, no kuras tā saņēmējs veic savu uzņēmējdarbību. Ja cits pakalpojums tiek sniegts uzņēmēja pastāvīgajā darbības vietā, noteicošā ir šī pastāvīgā darbības vieta.”

### 3.2. Savienības tiesības

Valsts tiesību aktiem, kuros attiecīgā nodokļa vajadzībām ir izmantots jēdziens “apgrozījuma nodoklis”, un ar tiem saistītajai dalībvalsts administratīvo un tiesu iestāžu veiktajai izpildei ir jāatbilst Savienības tiesību normām attiecībā uz šo nodokli, kas Savienības tiesībās tiek saukts par “pievienotās vērtības nodokli”.

Šajā ziņā nozīme ir šādiem Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/8/EK, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK, noteikumiem:

“44. pants

Pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tāds, 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 šī pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgas iestādes vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodokļa maksātājam, kas saņem šos pakalpojumus, ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturēšanās vieta.”

“196. pants

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.”

Padomes Regula (EK) Nr. 1777/2005 (2005. gada 17. oktobris), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 77/388/EEK par kopēju pievienotās vērtības

nodokļu sistēmu, “[uzlika] saistības kopumā un [bija] tieši piemērojama visās dalībvalstīs”, un tika atcelta tikai no 2011. gada 1. jūlija, balstoties uz PVN Īstenošanas regulas 64. pantu apvienojumā ar 65. pantu. Līdz ar to Regula (EK) Nr. 1777/2005 laika aspektu dēļ ir piemērojama 2010. gada aprīļa darījumiem pat tad, ja formāli uz 2010. gada aprīli vairs neattiecas Direktīva 77/388/EEK, bet gan – Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Kaut gan Regulas (EK) Nr. 1777/2005 4.–12. pantā ir ietverti dažādi precizējumi attiecībā uz ar nodokli apliekamo darījumu veikšanas vietu, tiem nav nekādas saistības ar šajā strīdā aplūkotajām lietām.

Padomes Regula (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopēju pievienotās vērtības nodokļu sistēmu (PVN Īstenošanas regula), uz 2010. gada aprīļa darījumiem neattiecas laika aspekta dēļ, jo tā stājas spēkā tikai 2011. gada 12. aprīlī un ir piemērojama tikai no 2011. gada 1. jūlija.

#### 4. Skaidrojumi par prejudiciālo jautājumu

##### 4.1. Prejudiciālā jautājuma atbilstība

Saskaņā ar valsts likuma formulējumu vieta, kurā tika sniegti aplūkojamie pakalpojumi, ko laikposmā no 2010. gada 1. aprīļa līdz 20. aprīlim *Climate GmbH* sniedza *Bauduin GmbH*, saskaņā ar uzņēmumu savstarpējo darījumu pamatprincipu (pakalpojumi, ko nodokļa maksātājs sniedz citam nodokļa maksātājam), ir Vācija, t.i., tiek noteikta atbilstoši Austrijas *Umsatzsteuergesetz* 3.a panta 6. punktam. Tādējādi saskaņā ar rakstītiem valsts tiesību aktiem aplūkojamie pakalpojumi Austrijā nav apliekami ar nodokli, jeb, citiem vārdiem sakot, saskaņā ar rakstītiem valsts tiesību aktiem tiem nepiemēro Austrijas apgrozījuma nodokli (t.i., pievienotās vērtības nodokli).

Saskaņā ar Vācijas *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli; “*dUStG*”) 3.a panta 2. punktu vieta, kur uzņēmumam (t.i., nodokļu maksātājam, izmantojot Direktīvas 2006/112/EK terminoloģiju) tiek nodotas siltumnīcefektu izraisošo gāzu emisijas kvotas, ir vieta, no kuras saņēmējs vada savu uzņēmumu. Līdz ar to šajā gadījumā šī vieta bija Vācijā.

Saskaņā ar *dUStG* 13.b panta 1. punktu uzņēmējam, kas ir pakalpojumu saņēmējs, ir jāmaksā nodoklis par citiem Vācijā ar nodokli apliekamiem pakalpojumiem (pakalpojumu sniegšanu), ko sniedzis Austrijā reģistrēts uzņēmējs. Līdz ar to šajā gadījumā *Bauduin GmbH* bija jāmaksā Vācijas apgrozījuma nodoklis.

Tādējādi Vācijas valsts tiesības – tāpat kā Austrijas valsts tiesības – ir saderīgas ar Savienības tiesībām.

Saskaņā ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Direktīvu 2008/8/EK,

attiecīgo pakalpojumu, ko *Climate GmbH* sniedza *Bauduin GmbH* laikposmā no 2010. gada 1. aprīļa līdz 20. aprīlim atbilstoši uzņēmumu savstarpējo darījumu pamatprincipam (pakalpojumi, ko viens nodokļa maksātājs sniedz citam nodokļa maksātājam), sniegšanas vieta saskaņā ar direktīvas 44. pantu atrodas Vācijā. Tādējādi saskaņā ar rakstītiem Savienības tiesību aktiem aplūkojamie pakalpojumi Austrijā nav apliekami ar nodokli, jeb, citiem vārdiem sakot, saskaņā ar rakstītiem Savienības tiesību aktiem tiem nepiemēro Austrijas pievienotās vērtības nodokli.

Saskaņā ar atbildi uz prejudiciālo jautājumu, kas sniegta ar Tiesas 2014. gada 18. decembra spriedumu *Schoenimport "Italmoda"*, C-131/13, valsts iestādēm un tiesām nodokļa maksātājam Kopienas iekšējās piegādes ietvaros ir jāatsaka tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa vai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu pat tad, ja valsts tiesībās nav noteikumu, kas paredzētu šādu atteikumu, ja, ņemot vērā objektīvus faktus, ir pierādīts, ka attiecīgais nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka ar darījumu, uz kuru tas atsaucas, lai pamatotu attiecīgās tiesības, tas piedalījās ar izvairīšanos no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas saistītā krāpšanā, kas tiek veikta pakalpojumu ķēžu ietvaros.

Uz vēl vienu prejudiciālo jautājumu Tiesa savā 2014. gada 18. decembra spriedumā *Schoenimport "Italmoda"*, C-131/13, ir atbildējusi tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka ar darījumu, uz kuru tas atsaucas, lai pamatotu tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, atbrīvojumu no tā vai tā atmaksāšanu, tas piedalījās ar izvairīšanos no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas saistītā krāpšanā, kas veikta piegāžu ķēžu ietvaros, var tikt atteiktas šīs tiesības, lai gan šī krāpšana ir izdarīta dalībvalstī, kas nav tā, kurā ir lūgts piešķirt šīs tiesības, un ka šis nodokļa maksātājs šajā pēdējā minētajā dalībvalstī ir izpildījis formālos nosacījumus, kas valsts tiesību aktos ir paredzēti, lai varētu iegūt minētās tiesības.

Ja aplūkojamie pakalpojumi būtu preču piegāde, nevis, kā šajā lietā, pakalpojumu sniegšana, šī lieta būtu jāvērtē atbilstoši Tiesas 2014. gada 18. decembra spriedumā *Schoenimport "Italmoda"*, C-131/13, paustajai izpratnei, un šādā gadījumā *Climate GmbH* būtu jāatsaka piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvošana no nodokļa. Ņemot vērā Tiesas 2021. gada 14. aprīļa rīkojumu *HR/Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, to neatpēkotu tas, ka *Climate GmbH* nav aktīvi piedalījies ar izvairīšanos no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas saistītajā krāpšanā.

*Bundesfinanzgericht* nolēmums ir atkarīgs no tā, vai attiecībā uz aplūkojamajiem pārrobežu pakalpojumiem ir analogiski jāpiemēro atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem, kas sniegtas Tiesas 2014. gada 18. decembra spriedumā *Schoenimport "Italmoda"*, C-131/13, vai, citiem vārdiem sakot, Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka pretēji tās 44. panta formulējumam (ar Direktīvu 2008/8/EK grozītajā redakcijā) un pretēji *öUStG*

3.a panta formulējumam šajos apstākļos, nosakot Austrijas pievienotās vērtības nodokli, ir jāuzskata, ka pakalpojuma sniegšanas vieta atrodas Austrijā.

## 4.2. Par prejudiciālo jautājumu

Uzņēmumu savstarpējo darījumu jomā salīdzinot Tiesas 2014. gada 18. decembra spriedumā *Schoenimport "Italmoda"*, C-131/13, aplūkotās piegādes Kopienas iekšienē ar pārrobežu pakalpojumu sniegšanu (starp vienā dalībvalstī reģistrētu nodokļa maksātāju un nodokļa maksātāju, kas reģistrēts citā dalībvalstī), ir konstatējamas gan līdzīgas, gan atšķirīgas iezīmes.

### *Līdzīgās iezīmes*

Piegādes Kopienas iekšienē un pārrobežu pakalpojumu sniegšana Eiropas Savienībā abos gadījumos attiecas uz divām dalībvalstīm. No dažādiem tiesiskajiem regulējumiem, kas attiecas uz abiem minētajiem darījumu veidiem, vienlīdz izriet, ka parasti uzņēmumu savstarpējo darījumu jomā nodoklis par pakalpojumiem ir jāmaksā tikai tajā dalībvalstī, kurā atrodas pakalpojuma saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Šis nodokļa maksāšanas pienākums parasti ir pakalpojuma saņēmējam, un ir jāmaksā vai nu nodoklis par iegādi Kopienas iekšienē, vai nodoklis, kas ir pārcelts uz pakalpojuma saņēmēju (apgrieztā iekasēšana).

Minētās līdzīgās iezīmes varētu likt domāt, ka attiecībā uz pārrobežu pakalpojumiem Direktīva 2006/112/EK (ar Direktīvu 2008/8/EK grozītajā redakcijā) ir jāinterpretē pēc analogijas ar Tiesas 2014. gada 18. decembra spriedumu *Schoenimport "Italmoda"*, C-131/13.

### *Atšķirīgās iezīmes*

Ja nodokļa maksātājs veic piegādi Kopienas iekšienē citam nodokļa maksātājam, pakalpojumu sniegšanas vieta parasti ir pakalpojuma sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, t.i., vieta, kur preces atrodas brīdī, kad tiek nodotas to tiesības rīkoties, vai vieta, kur sākas preču transportēšana pie saņēmēja.

Savukārt gadījumā, kad nodokļu maksātājs sniedz citam nodokļa maksātājam pārrobežu pakalpojumu, pakalpojuma sniegšanas vieta parasti ir pakalpojuma saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta.

Veicot preču piegādes Kopienas iekšienē uzņēmumu savstarpējo darījumu jomā, viens un tas pats darījums ietver divus nodokļa piemērošanas gadījumus, proti, piegādi Kopienas iekšienē un iegādi Kopienas iekšienē, turklāt pirmajā minētajā gadījumā atbrīvojums no nodokļa parasti novērš dubultu aplikšanu ar nodokli.

Savukārt attiecībā uz pārrobežu pakalpojumu sniegšanu ir paredzēts tikai viens nodokļa piemērošanas gadījums. Pārrobežu pakalpojumu iegāde nav ar nodokli aplikams darījums. Vajadzības gadījumā pienākums maksāt nodokli, kas saistīts

ar pakalpojuma sniegšanu, tiek nodots pakalpojuma saņēmējam (apgrieztā iekasēšana).

Preču piegādes Kopienas iekšienē gadījumā valstij, kuras rezidents ir pakalpojumu sniedzējs, ir tiesības piemērot nodokli, ko parasti neizslēdz piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojums no nodokļa.

Savukārt, sniedzot pārrobežu pakalpojumus, kas apliekami ar nodokli vietā, kurā atrodas pakalpojuma saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, pakalpojuma sniedzēja rezidences valstij nav tiesību piemērot nodokli, līdz ar to atbrīvojums no nodokļa no rezidences valsts puses nav nepieciešams.

Šīs atšķirīgās iezīmes varētu likt domāt, ka attiecībā uz pārrobežu pakalpojumiem Direktīva 2006/112/EK (ar Direktīvu 2008/8/EK grozītajā redakcijā) nav jāinterpretē pēc analogijas ar Tiesas 2014. gada 18. decembra spriedumu *Schoenimport "Italmoda"*, C-131/13.

Kopumā Savienības tiesību pareiza piemērošana nešķiet tik acīmredzama, ka nerodas nekādas saprātīgas šaubas (šajā ziņā skat. Tiesas spriedumu, 2018. gada 4. oktobris, C-416/17, 110. punkts).

Tātad sākumā minētais jautājums tiek uzdots Tiesai, iesniedzot lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam.

[..]

[*omissis*: Izklāsts par valsts procedūru un tiesību aizsardzības līdzekļiem]

[..]

[*omissis*: Izklāsts par prejudiciālā nolēmuma procedūras Tiesā procesuālajiem aspektiem, par personas datu aizsardzību un par izdevumiem un varbūtējo palīdzību tiesāšanās izdevumu segšanā]

[..]

Vīnē, 2021. gada 11. oktobrī

[..]