

Lieta C-101/24

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2024. gada 7. februāris

Iesniedzējtiesa:

Bundesfinanzhof (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2023. gada 23. augusts

Atbildētāja un revīzijas sūdzības iesniedzēja:

Finanzamt Hamburg–Altona

Prasītāja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā:

XYRALITY GmbH

Pamatlietas priekšmets

Direktīva 2006/112 – Elektronisko pakalpojumu (spēļu lietotņu mobilajām galiekārtām) izplatīšana, izmantojot lietojumprogrammu tiešsaistes platformu – Pakalpojuma sniegšanas vieta pirms 2015. gada 1. janvāra – Lietojumprogrammu tiešsaistes platformas operatora uzņēmējdarbības vieta vai lietotņu izstrādātāja uzņēmējdarbības vieta

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai tādos apstākļos kā pamatlietā, kad Vācijas nodokļa maksātāja (izstrādātāja) pirms 2015. gada 1. janvāra, izmantojot Īrijas nodokļa maksātājas lietojumprogrammu tiešsaistes platformu, elektroniski ir sniegusi pakalpojumus personām, kas nav nodokļa maksātājas (galapatērētāji) un

- kuras dzīvo Savienības teritorijā, ir jāpiemēro Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 28. pants, kā rezultātā tiek uzskatīts, ka Īrijas nodokļa maksātāja šos pakalpojumus ir saņēmusi no izstrādātājas un ir sniegusi tos galapatērētājiem, jo tikai galapatērētājiem izsniegtajos pasūtījuma apstiprinājumos lietojumprogrammu tiešsaistes platforma izstrādātāju ir norādījusi kā pakalpojumu sniedzēju un uzrādījusi Vācijas apgrozījuma nodokli?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša: vai saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 28. pantu prezumētā pakalpojuma, kuru izstrādātāja ir sniegusi lietojumprogrammu tiešsaistes platformai, sniegšanas vieta ir Īrijā atbilstoši Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 44. pantam vai Vācijas Federatīvajā Republikā atbilstoši Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 45. pantam?
- 3) Ja saskaņā ar atbildi uz pirmo un otro jautājumu izstrādātāja nav sniegusi pakalpojumus Vācijas Federatīvajā Republikā: vai saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 203. pantu izstrādātājam ir Vācijas apgrozījuma nodokļa parāds, pamatojoties uz to, ka lietojumprogrammu tiešsaistes platforma saskaņā ar vienošanos savos galapatērētājiem elektroniskā pasta vēstulēs nosūtītajos pasūtījuma apstiprinājumos to ir norādījusi kā pakalpojumu sniedzēju un ir uzrādījusi Vācijas apgrozījuma nodokli, lai gan galapatērētāji nav tiesīgi atskaitīt priekšnodokli?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

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), ar ko groza Direktīvu 2006/112 attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), it īpaši 28., 44., 45. un 203. pants

Padomes Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka Īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112, kas grozīta ar Padomes Īstenošanas regulu (ES) Nr. 1042/2013 (2013. gada 7. oktobris), ar ko groza Īstenošanas regulu Nr. 282/2011 attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (turpmāk tekstā – “Īstenošanas regula Nr. 282/2011”), it īpaši 9.a pants

Atbilstošās valsts tiesību normas

Umsatzsteuergesetz [Apgrozījuma nodokļa likums] (turpmāk tekstā – “UStG”), it īpaši 3. panta 11. punkts un 3.a panta 1. un 2. punkts

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Starp lietas dalībniekiem ir strīds par tā saucamo pirkumu lietotnē aplikšanu ar apgrozījuma nodokli 2012.–2014. gadā (gados, par kuriem ir strīds), kuru laikā Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a pants vēl nebija stājies spēkā.
- 2 Prasītāja un atbildētāja revīzijas (*Revision*) tiesvedībā (turpmāk tekstā – “prasītāja”) – Vācijas Federatīvajā Republikā reģistrēta nodokļu maksātāja, izstrādā un izplata spēļu lietotnes mobilajām galiekārtām. Izplatīšanai tā cita starpā izmanto ar tīmekļa starpniecību nodrošinātu digitālu izplatīšanas platformu programmatūrām (tā saucamā *Appstore*). *Appstore* līdz 2014. gada 31. decembrim pārvaldīja Īrijā reģistrēta [sabiedrība] X. Galapatērētāji, kuri izmantoja mobilās galiekārtas ar konkrētu operētājsistēmu, gados, par kuriem ir strīds, prasītājas spēļu lietotnes varēja lejupielādēt, izmantojot vienīgi *Appstore*.
- 3 Gados, par kuriem ir strīds, X ar tādiem izstrādātājiem kā prasītāja noslēdza standartizētu līgumu par produktu izplatīšanu *Appstore*. Saskaņā ar to *Appstore* piedāvāto produktu pārdevējs bija to izstrādātājs. X bija jāizvieto produkti izstrādātāju vārdā, kā arī jādara tie pieejami lejupielādei un iegādei galapatērētājiem. Par to X bija jāsaņem komisijas maksa. Maksājuma darījums bija jāveic, izmantojot *Appstore*.
- 4 Gados, par kuriem ir strīds, galapatērētājiem *Appstore* bija pieejamas dažādas spēļu lietotnes, kuras varēja lejupielādēt. Lielākā daļa šo spēļu nebija X radītas, bet gan pašu izstrādātāju radītas. Katrai spēlei, kas tika piedāvāta *Appstore*, bija norādīts arī izstrādātāja nosaukums. Prasītāja gados, par kuriem ir strīds, *Appstore* bija norādīta ar savu uzņēmuma nosaukumu, juridisko formu un adresi.
- 5 Ir taisnība, ka prasītājas izstrādātās spēļu lietotnes *Appstore* varēja lejupielādēt bez maksas. Tomēr, par atlīdzību iegādājoties uzlabojumus vai citus labumus (pirkumus lietotnē), galapatērētājs varēja progresēt spēlē vai iegūt citas priekšrocības. Galapatērētāji varēja izvēlēties vēlamos uzlabojumus vai priekšrocības prasītājas spēļu lietotnē un par maksu tos aktivizēt.
- 6 Pirkumu lietotnē apstrāde tika veikta *Appstore*, izmantojot tajā galapatērētāja saglabāto maksājumu metodi. Prasītāja pirkuma darījuma laikā netika norādīta kā pakalpojumu sniedzēja. Bija redzams tikai X logotips un dažas saites. Pēc pirkuma darījuma veikšanas galapatērētājs elektroniskā pasta vēstulē no X saņēma pasūtījuma apstiprinājumu. Šajā elektroniskā pasta vēstulē bija norādīts *Appstore* logotips un informācija, ka pirkums *Appstore* ir veikts pie attiecīgā izstrādātāja (šajā gadījumā – prasītājas).
- 7 Sākotnēji prasītāja uzskatīja sevi par pakalpojumu sniedzēju attiecībā pret galapatērētājiem. Attiecīgi galapatērētājiem no Eiropas Savienības tā deklarēja Vācijas apgrozījuma nodokli, pamatojoties uz to, ka pakalpojumu sniegšanas vieta atbilstoši *USTG* 3.a panta 1. punktam un Direktīvas 2006/112 45. pantam atrodas vietā, kur tā veic uzņēmējdarbību, un samaksāja Vācijas apgrozījuma nodokli

atbildētājai un revīzijas sūdzības iesniedzējai – nodokļu administrācijai (turpmāk tekstā – “Nodokļu administrācija”).

- 8 2016. gada 29. janvārī prasītāja iesniedza koriģētas apgrozījuma nodokļa deklarācijas par gadiem, par kuriem ir strīds. Tagad tā uzskatīja, ka pastāv pakalpojuma komisijas maksa (*UStG* 3. panta 11. punkts, Direktīvas 2006/112 28. pants). Tā esot sniegusi savus pakalpojumus X un X esot sniegusi pakalpojumus galapatērētājiem. Tās pakalpojumu, kurus tā ir sniegusi X, sniegšanas vieta esot Īrijā saskaņā ar *UStG* 3.a panta 2. punktu un Direktīvas 2006/112 44. pantu.
- 9 Nodokļu administrācija uzskatīja, ka X ir uzskatāma tikai par starpnieku. Ir taisnība, ka attiecīgais pirkuma darījums tika veikts, izmantojot *Appstore*. Tomēr, veicot pirkumu lietotnē, galapatērētājam katrā atsevišķajā posmā esot norādīts uz lietošanas noteikumiem. Tādējādi X katra pirkuma gadījumā esot skaidri norādījusi galapatērētājam, ka darījumi ir veikti trešās personas interesēs un ka X tikai iekasē prasījumu. Attiecīgi Nodokļu administrācija izdeva paziņojumus par apgrozījuma nodokli, kuros prasītājas veiktie labojumi netika ņemti vērā.
- 10 *Finanzgericht* [Finanšu tiesa] (turpmāk tekstā – “FG”) apmierināja prasītājas celto prasību. Tā uzskatīja, ka prasītājas darījumi nebija apliekami ar nodokli Vācijā, jo tās pakalpojumu saņēmēja bija X. Pakalpojuma sniegšanas vieta saskaņā ar *UStG* 3.a panta 2. punktu un Direktīvas 2006/112 44. pantu esot Īrijā.
- 11 Nodokļu administrācijas iesniedzējtiesā iesniegtā revīzijas sūdzība ir vērsta pret *Finanzgericht* spriedumu.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

Par pirmo jautājumu

- 12 Saskaņā ar Tiesas judikatūru atbilstošie līguma noteikumi ir elements, kas ir jāņem vērā, kad ir jāidentificē pakalpojuma sniedzējs un saņēmējs “pakalpojumu sniegšanas” darījumā, ja vien līguma noteikumi pilnībā neatspoguļo darījumu ekonomisko un komerciālo realitāti (skat. spriedumus, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 43. un 44. punkts; 2019. gada 2. maijs, *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, 28. un 29. punkts; skat. arī spriedumu, 2022. gada 24. februāris, *Suzlon Wind Energy Portugal*, C-605/20, EU:C:2022:116, 58. punkts). Tāpat jautājums par to, vai nodokļa maksātājs ir rīkojies savā vārdā, bet citas personas interesēs, ir jāizvērtē, it īpaši pamatojoties uz līgumisko saistību raksturu starp pusēm (skat. spriedumus, 2011. gada 14. jūlijs, *Henfling u.c.*, C-464/10, EU:C:2011:489, 42. punkts; 2023. gada 28. februāris, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, 72. un 73. punkts).
- 13 Apstiprinot FG spriedumu, iesniedzējtiesa novirzītos no X un Īrijas nodokļu iestāžu veiktās darījumu juridiskās kvalifikācijas. Darījumi netiktu (iespējams, galīgi) aplikti ar nodokli.

- 14 Ir taisnība, ka dalībvalsts nodokļu iestādēm nav aizliegts darījumiem vienpusēji piemērot tādu nodokļu režīmu PVN jomā, kas atšķiras no nodokļu režīma, saskaņā ar kuru tie jau ir tikuši aplikti ar nodokli citā dalībvalstī (skat. spriedumu, 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, 53. punkts). Tomēr, ja, interpretējot atbilstošās Savienības tiesību un valsts tiesību normas, dalībvalsts tiesa konstatē, ka citā dalībvalstī attieksme pret to pašu darījumu ir atšķirīga pievienotās vērtības nodokļa mērķiem, tai ir pienākums, ja tās nolēmumi nevar tikt pārsūdzēti tiesā saskaņā ar valsts tiesību aktiem, vērsties Eiropas Savienības Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu (spriedumi, 2018. gada 5. jūlijs, *Marcandi*, C-544/16, EU:C:2018:540, rezolūtīvās daļas 3. punkts un 63. un nākamie punkti; 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek*, C-276/18, EU:C:2020:485, 51. punkts).
- 15 Saskaņā ar Nodokļu administrācijas sniegto informāciju šāda situācija pastāv gadījumā. *FG* ir uzskatījusi, ka *X* sniedza pakalpojumus galapatērētājiem un prasītāja savus pakalpojumus sniedza *X*. Savukārt, kā izriet no *FG* faktu konstatējumiem un galapatērētājiem izsniegtajiem rēķiniem, *X* ir pieņēmusi, ka tā ir sniegusi pakalpojumu prasītājai un ka prasītāja ir sniegusi savu pakalpojumu tieši galapatērētājiem. Tādējādi attiecībā uz laikposmu pirms 2015. gada 1. janvāra pastāv risks, ka darījumi, kurus *X* apstrādājusi, izmantojot *Appstore*, netiks aplikti ar nodokli. Īrijā tie netiktu aplikti ar nodokli, jo Īrija uzskata, ka tiesības uzlikt nodokli ir izstrādātāju rezidences valstij (šajā gadījumā – Vācijai). Tie netiktu aplikti ar nodokli Vācijā, ja senāts apstiprinātu *FG* viedokli, kas ir pieņēmusi, ka tiesības uzlikt nodokli ir Īrijai.
- 16 Par labu tam, lai, piekrītot Īrijas un *X* viedoklim, pieņemtu, ka prasītāja sniedz pakalpojumus galapatērētājiem (un ir jānoliedz *UStG* 3. panta 11. punkta un Direktīvas 2006/112 28. panta gadījums), liecina *X* izsniegtie pasūtījuma apstiprinājumi, kuros ir norādīts, ka pirkums *Appstore* ir veikts pie attiecīgā izstrādātāja (šajā gadījumā – prasītājas), un ir uzrādīts Vācijas apgrozījuma nodoklis (par rēķinu nozīmi šajā kontekstā skat. spriedumu, 2023. gada 28. februāris, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, 75.–77. punkts). Tā sākotnēji uzskatīja arī prasītāja. No Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a panta izstrādes vēstures un jaunā regulējuma mērķa (šajā ziņā skat. spriedumu, 2023. gada 28. februāris, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, 15. un nākamie punkti, un 52. un nākamie punkti), varētu arī secināt, ka attiecībā uz laikposmiem pirms tā stāšanās spēkā ir jāsaglabā tāda kvalifikācija apgrozījuma nodokļa vajadzībām, kādu ir piemērojusi *Appstore* un par kādu ar izstrādātājiem bija panākta līgumiska vienošanās.
- 17 Tomēr apstākļi, ka Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 9.a pantā ir konkretizēts Direktīvas 2006/112 28. panta normatīvais saturs, kā to ir interpretējusi Tiesa, (skat. spriedumu, 2023. gada 28. februāris, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, 86. pants), varētu liecināt par to, ka tajā noteiktie principi varētu būt piemērojami arī prasītājas darījumiem gados, par kuriem ir strīds (skat. vispārīgi spriedumus, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 45. un 46. punkts; 2012. gada 15. novembris, *Leichenich*,

C-532/11, EU:C:2012:720, 32. punkts). Vēl viena norāde šajā ziņā varētu būt nesaistošās vadlīnijas, kas pieņemtas PVN komitejas 93. sanāsmē 2011. gada 1. jūlijā (Dokuments C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709). *FG* ir nopriedusi, ka iesaistīšanās līguma noslēgšanā liecina par to, ka *X* rīkojas savā vārdā, ka arī pasūtījumu apstiprinājumu saturs nebija pietiekami skaidrs un ka pasūtījumu apstiprinājumi turklāt tika nosūtīti tikai pēc darījuma noslēgšanas. Līdz ar to saskaņā ar 2011. gada vadlīnijām varētu uzskatīt, ka, *X*, noslēdzot līgumu, nav pietiekami skaidri norādījusi izstrādātājus kā elektronisko pakalpojumu sniedzējus un ka tādējādi *X* ir sniegusi pakalpojumus galapatērētājiem.

Par otro jautājumu

- 18 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa lūdz precizēt Direktīvas 2006/112 28. panta tiesiskās sekas.
- 19 Ja saskaņā ar atbildi uz pirmo jautājumu *X* ir pakalpojuma sniedzēja, tad gan saskaņā ar valsts tiesībām, gan Savienības tiesībām pastāv pakalpojuma komisijas maksa. Attiecīgā Vācijas tiesību norma (*UStG* 3. panta 11. punkts) ir balstīta uz Direktīvas 2006/112 28. pantu. Saskaņā ar šo tiesību normu, ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, iesaistās pakalpojumu sniegšanā, ir jāuzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus. Tādēļ attiecībā pret galapatērētājiem tos uzskata par nodokļa maksātājiem (skat. spriedumu, 2020. gada 16. septembris, *Valstybine mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, 49. un 52. punkts).
- 20 Šīs tiesību normas attiecas uz visām pakalpojumu kategorijām (skat. spriedumu, 2023. gada 28. februāris, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, 54. punkts). Tajās ir prasīts, lai pastāvētu pilnvarojums, kura izpildei pilnvarnieks iesaistās pakalpojumu sniegšanā pilnvaras devēja interesēs, kas nozīmē, ka starp pilnvarnieku un pilnvaras devēju ir jānoslēdz vienošanās par attiecīgā pilnvarojuma piešķiršanu (spriedums, 2023. gada 30. marts, *Gmina L.*, C-616/21, EU:C:2023:280, 32. punkts). Šāds pilnvarojums, ņemot vērā līgumus, kas noslēgti starp *X* un prasītāju, pastāv.
- 21 Tiesiskās sekas *UStG* 3. panta 11. punkta un Direktīvas 2006/112 28. panta piemērošanai ir juridiska fikcija, ka divas identiskas pakalpojumu sniegšanas darbības tiek veiktas secīgi (skat. spriedumu, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga, C-274/15, EU:C:2017:333, 86. punkts).
- 22 Tiek uzskatīts, ka komersants, kurš ir komisionārs, vispirms ir saņēmis minētos pakalpojumus no cita komersanta, kura interesēs viņš darbojas un kurš ir komitents, un pēc tam šos pakalpojumus ir sniedzis klientam (spriedumi, 2021. gada 21. janvāris, *UCMR – ADA*, C-501/19, EU:C:2021:50, 43. punkts; 2023. gada 28. februāris, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, 54. punkts); tiek uzskatīts, ka tas ir pakalpojuma sniedzējs (spriedums, 2023. gada 28. februāris, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, 55. punkts).

- 23 Ja par pakalpojumu, ko saņem saimnieciskās darbības subjekts, ir jāmaksā PVN, juridiskajai saiknei starp šo saimnieciskās darbības subjektu un saimnieciskās darbības subjektu, kura interesēs tas rīkojas, arī ir piemērojams PVN (skat. spriedumu, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga, C-274/15, EU:C:2017:333, 87. punkts).
- 24 Ja pakalpojums, kura sniegšanā komisioņārs ir iesaistīts, ir atbrīvots no PVN, šis atbrīvojums ir piemērojams arī tiesiskajām attiecībām starp komitentu un komisioņāru (skat. spriedumu, 2011. gada 14. jūlijs, *Henfling* u.c., C-464/10, EU:C:2011:489, 36. punkts).
- 25 Tomēr nav nepieciešams pilnībā pielīdzināt komisioņāru pilnvarniekam. Neitralitātes princips nav pārkāpts, jo Savienības tiesībās ir paredzēti atšķirīgi noteikumi pakalpojumiem, kurus sniedz komisioņārs, kurš rīkojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, un pakalpojumiem, kurus sniedz pilnvarnieks, rīkojoties kādas citas personas vārdā un interesēs (skat. spriedumu, 2011. gada 14. jūlijs, *Henfling* u.c., C-464/10, EU:C:2011:489, 38. punkts).
- 26 Šīs fikcijas tvērumš ir strīdīgs.
- 27 No vienas puses, būtu iespējams tiesiskajām attiecībām starp komisioņāru un komitentu, kura interesēs tas darbojas, PVN vajadzībām pilnībā piešķirt tādu attieksmi kā pakalpojuma gadījumā, kura sniegšanā komisioņārs ir iesaistīts. Direktīvas 2006/112 28. pantā paredzētā fikcija tiktu attiecināta uz visu pakalpojumu t.i., abi pakalpojumi (gan komitenta sniegtais pakalpojums komisioņāram, gan komisioņāra sniegtais pakalpojums galapatērētājam) tiktu uzskatīti par tādiem, kā tas būtu gadījumā, ja komitents sniegtu pakalpojumu tieši galapatērētājiem.
- 28 Par labu tam varētu liecināt tas, ka tiesiskā regulējuma priekšmets ir juridiska fikcija un papildu fiktīvs darījums no šāda viedokļa nemainītu apgrozījuma nodokļa rezultātu. Attieksme pret tiešu un netiešu pakalpojumu sniegšanu būtu vienāda. Pakalpojuma aplikšana ar nodokli nebūtu atkarīga no izplatīšanas kanāla. Nodokļa ieņēmumi joprojām pienāktos dalībvalstij, kurai saskaņā ar Savienības tiesību normām tie pienāktos tiešas pakalpojumu sniegšanas gadījumā, turklāt tādā pašā apmērā kā tiešas pakalpojumu sniegšanas gadījumā. Vienlaikus tiktu novērsta iespējama izvairīšanās no nodokļa nomaksas vai ļaunprātīga izmantošana.
- 29 Šajā gadījumā tiešas pakalpojumu sniegšanas gadījumā prasītājas pakalpojumu sniegšanas vieta būtu valsts teritorijā. Atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams. Ir piemērojama standarta nodokļa likme. Šāda redzējuma gadījumā tas attiektos arī uz prasītājas fiktīvo pakalpojumu sniegšanu X.
- 30 No otras puses, būtu iespējams, ka vismaz tā pakalpojuma sniegšanas vieta, kurā komisioņārs ir iesaistīts, nosaka arī starp komitentu un komisioņāru sniegtā pakalpojuma vietu. Fikcija attiektos vismaz uz pakalpojuma sniegšanas vietu. To varētu panākt, piemēram, tādējādi, ka arī pakalpojuma, kuru prasītāja sniedz X,

sniegšanas vieta ir jānosaka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 45. pantu, neraugoties uz to, ka X ir nodokļa maksātāja, jo pakalpojumi, kuru sniegšanā X ir iesaistīta, ir elektroniski sniegti pakalpojumi personām, kas nav nodokļa maksātājas, uz kuriem attiecas Direktīvas 2006/112 45. pants.

- 31 Fiktīvā pakalpojuma, kuru prasītāja sniedz X, sniegšanas vieta arī no šāda viedokļa raugoties būtu valsts teritorijā.
- 32 Visbeidzot, būtu iespējams, ka pakalpojuma, kurā ir iesaistīts komisionārs, sniegšanas vieta un starp komitentu un komisionāru sniegtā pakalpojuma vieta ir jānosaka atsevišķi saskaņā ar Direktīvas 2006/112 44. un 45. pantu. Par labu tam varētu liecināt 2011. gada 14. jūlija sprieduma lietā *Henfling* u.c., C-464/10, EU:C:2011:489, 38. punkts un ģenerāladvokāta N. Jēskinena [*N. Jääskinen*] 2011. gada 8. decembra secinājumu lietā *Lebara*, C-520/10, EU:C:2011:818, 50. un 71. punkts. Fiktīva pakalpojuma, ko komitents sniedz komisionāram, sekas būtu tādas, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 44. un 45. pantu pakalpojumu sniegšanas vieta vienmēr tiek pārcelta uz vietu, kur ir komisionāra uzņēmējdarbības vieta, ja vien nav piemērojams īpašs regulējums attiecībā uz vietu. Starpniecības pakalpojuma, ko komisionārs sniedz komitentam (kas kā tāds saskaņā ar Direktīvas 2006/112 44. pantu tiek sniegts vietā, kur atrodas komitenta uzņēmējdarbības vieta), gadījumā, ņemot vērā fikciju, paradoksāli visu sniegto pakalpojumu vieta pārceltos prom no komitenta. Iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai tas atbilst pakalpojuma komisijas maksas komerciālajai un ekonomiskajai realitātei.
- 33 Šajā gadījumā šāds viedoklis nozīmētu, ka fiktīvā pakalpojuma, ko prasītāja sniegusi X, sniegšanas vieta saskaņā ar Direktīvas 2006/112 44. pantu būtu Īrijā, jo X ir nodokļa maksātāja, kura prasītājas fiktīvo pakalpojumu ir saņēmusi sava uzņēmuma vajadzībām. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 45. pantu pakalpojumu, kurus X sniegusi galapatērētājiem, sniegšanas vieta arī būtu Īrijā.

Par trešo jautājumu

- 34 Trešā jautājuma mērķis ir noskaidrot, kādas sekas ir tam, ka X ar prasītājas piekrišanu elektroniskā pasta vēstulēs ir nosūtījusi pasūtījuma apstiprinājumus, kuros norādīts, ka pirkums ir veikts pie prasītājas *Appstore*, un kuros ir norādīta bruto cena un tajā ietvertais Vācijas apgrozījuma nodoklis.
- 35 Iesniedzējtiesa ir apsvērusi, vai prasītājai ir jāmaksā ar tās piekrišanu un tās vārdā norādītais apgrozījuma nodoklis saskaņā ar Direktīvas 2006/112 203. pantu, pamatojoties uz to, ka pasūtījuma apstiprinājumi, kurus X ir nosūtījusi elektroniskā pasta vēstulēs, varētu būt rēķini šī panta izpratnē. X tiesības izsniegt rēķinus prasītājas vārdā izriet no abu pušu starpā noslēgtajiem līgumiem. X bija jāsaņem tikai komisijas maksa. Galapatērētāji ir arī piekrituši pasūtījuma apstiprinājumu elektroniskai saņemšanai.

- 36 Tomēr prasītājas nodokļu parāda esamību saskaņā ar Direktīvas 2006/112 203. pantu, pamatojoties uz pasūtījumu apstiprinājumiem, kurus X sagatavojusi prasītājas vārdā, varētu nepieļaut Tiesas 2022. gada 8. decembra spriedums lietā *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem), C-378/21, EU:C:2022:968.
- 37 Attiecīgie darījumi šajā gadījumā ir darījumi, kas nav veikti nodokļa maksātājiem to uzņēmumu vajadzībām. 2022. gada 8. decembra spriedums lietā *Finanzamt Österreich* (PVN, par kuru rēķins kļūdaini izrakstīts galapatērētājiem), C-378/21, EU:C:2022:968, varētu tikt saprasts tādējādi, ka tad nav nodokļu parāda saskaņā ar Direktīvas 2006/112 203. pantu. Tiesa jau iepriekš ir precizējusi, ka runa ir par nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku, ko var izraisīt atskaitīšanas tiesības (skat. spriedumus, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, 28. punkts; 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 32. punkts; 2013. gada 31. janvāris, *LVK – 56*, C-643/11, EU:C:2013:55, 36. punkts; 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 24. punkts; 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 32. punkts; 2021. gada 18. marts, P (Degvielas kartes), C-48/20, EU:C:2021:215, 27. punkts; skat. arī spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 Lai gan pakalpojumu saņēmēji ir personas, kas nav nodokļa maksātāji, šajā gadījumā varētu pastāvēt nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, ko ir paredzēts novērst ar Direktīvas 2006/112 203. pantu. Proti, rēķina sagatavošanas prasības mērķis ir arī kontrolēt maksājamā nodokļa samaksu, nodrošināt tā pareizu iekasēšanu un novērst krāpšanu nodokļu jomā (skat. spriedumus, 1997. gada 17. septembris, *Langhorst*, C-141/96, EU:C:1997:417, 17. un 20. punkts; 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Turisticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 27. punkts; 2017. gada 15. novembris, *Geissel* un *Butin*, C-374/16 un C-375/16, EU:C:2017:867, 41. punkts, kā arī Direktīvas 2006/112 46. apsvērumus). Katrā ziņā, ja pakalpojuma sniegšanā ir iesaistīti vairāki nodokļa maksātāji, gan komitenta (prasītājas) pieļautā grāmatvedības uzskaitē, kurā pakalpojums tiek attiecināts uz (no tās viedokļa) nepareizo pakalpojuma sniedzēju, gan komitenta pieļautā grāmatvedības uzskaitē, kurā pakalpojums tiek attiecināts uz (no tās viedokļa) nepareizo nodokļu kreditoru, rada Savienības nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku, turklāt pat tad, ja klientam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli. Pastāv risks, ka darījumi galīgi netiks aplikti ar nodokli, jo Īrija pieņem, ka Vācijai ir tiesības uz aplikšanu ar nodokli, kas atbilst pasūtījuma apstiprinājumiem, savukārt *FG* ir pieņēmusi, ka Īrijai ir tiesības uz X aplikšanu ar nodokli, kas ir pretrunā tam.
- 39 Šo situāciju šajā gadījumā ir radījusi prasītāja. Tā sākotnēji, kas pats par sevi ir pieļaujams (Direktīvas 2006/112 220. panta 1. punkts), atļāva *Appstore* pasūtījumu apstiprinājumos to norādīt kā pakalpojumu sniedzēju, bet vēlāk attiecībā pret Nodokļu administrāciju ieņēma pretēju nostāju, ka *Appstore* operators esot pakalpojumu sniedzējs (un ka tās vārdā norādītais apgrozījuma nodoklis tai nav jāmaksā). Tādējādi tā rīkojas pretrunīgi. Ja tā uzskata, ka X ir

pakalpojuma sniedzēja, tad tā nedrīkst pieļaut, ka X to norāda kā pakalpojuma sniedzēju. Prasītājas pretrunīgā rīcība varētu būt pamats uzskatīt, ka tai ir jāmaksā nodoklis saskaņā ar Direktīvas 2006/112 203. pantu.

- 40 Nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, ko rada pasūtījumu apstiprinājumi, var tikt novērsts. To var izdarīt, piemēram, prasītājam pierādot, ka *Appstore* ir izpildījusi savas nodokļu saistības attiecībā uz darījumiem, kas, pēc prasītājas domām, ir uz to attiecināmi. Nodokļa *a posteriori* atcelšana tad būtu atkarīga no koriģēto pasūtījumu apstiprinājumu izsniegšanas galapatērētājiem, kuros *Appstore* (šajā gadījumā – X) sevi nosauc kā pakalpojumu sniedzēju, kā arī norāda Īrijas apgrozījuma nodokli (un to samaksā Īrijas nodokļu iestādēm).

DARBBA VERSIJA