

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2022. gada 8. decembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 42. panta a) punkts – 197. panta 1. punkta c) apakšpunkts – 226. panta 11a. punkts – 141. pants – Atbrīvojums – Trāspusējs darījums – Piegādes gala saņēmēja kā atbildīgā par PVN nomaksu norādīšana – Rēķini – Norāde “Nodokļa apgrieztā maksāšana” – Obligāts raksturs – Šīs norādes neesamība rēķinā – Rēķina labošana ar atpakaļejošu spēku

Lietā C-247/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija) iesniegusi ar 2021. gada 8. aprīļa lēmumu, kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 20. aprīlī, tiesvedībā

Luxury Trust Automobil GmbH

pret

Finanzamt Österreich,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: trešās palātas priekšsēdētāja K. Jirimē [K. Jürimäe] (referente), kas pilda astotās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši N. Pisarra [N. Piçarra] un N. Jāskinens [N. Jääskinen],

ģenerālvokāte: J. Kokote [J. Kokott],

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

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *Luxury Trust Automobil GmbH* vērā – M. Huber, nodokļu konsultants un eksperts grāmatvedis, un S. Lacha, nodokļu konsultants,

– Austrijas valdības vērā – M. Augustin, A. Posch un J. Schmoll, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vērā – R. Pethke un V. Uher, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokātes secinājumus 2022. gada 14. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV

2006, L 347, 1. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2010. gada 13. j?lija Direkt?vu 2010/45/ES (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”), 42. panta a) punktu, lasot to kopsakar? ar š?s direkt?vas 197. panta 1. punkta c) apakšpunktu un min?t?s direkt?vas 219.a pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp *Luxury Trust Automobil GmbH* un *Finanzamt Österreich* (Austrijas Finanšu p?rvalde, turpm?k tekst? – “finanšu p?rvalde”) saist?b? ar pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN), kas šim uz??mumam tika uzlikts par 2014. taks?cijas gadu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

PVN direkt?va

3 PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkt? ir noteikts:

“PVN uzliek š?diem dar?jumiem:

[..]

b) pre?u ieg?dei Kopienas iekšien?, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic –

i) nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds, vai juridiska persona, kas nav nodok?a maks?t?ja, ja p?rdev?js ir nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds un kam nav ties?bu uz 282. l?dz 292. pant? paredz?to mazo uz??mumu atbr?vošanu no nodok?a un uz ko neattiecas 33. vai 36. pants.”

4 Š?s direkt?vas V sada?as nosaukums ir “To dar?jumu vieta, par kuriem uzliek nodokli”. Š?s sada?as 2. noda?? iek?autajos 40.–42. pant? ir defin?ta vieta pre?u ieg?dei Kopienas iekšien?.

5 Saska?? ar š?s pašas direkt?vas 40. pantu “par vietu pre?u ieg?dei Kopienas iekšien? uzskata vietu, kur preces atrodas br?d?, kad beidzas nos?t?šana vai transport?šana pirc?jam”.

6 PVN direkt?vas 41. pant? ir preciz?ts:

“Neskarot 40. pantu, uzskata, ka vieta 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkt? min?tajai pre?u ieg?dei Kopienas iekšien? ir t?s dal?bvalsts teritorij?, kas pieš??rusi PVN identifik?cijas numuru, ar kuru pirc?js ir veicis attiec?go ieg?di, ja vien pirc?js nepier?da, ka PVN šai ieg?dei ir piem?rots saska?? ar 40. pantu.

Ja saska?? ar 40. pantu ieg?dei PVN piem?ro nos?t?šanas vai transport?šanas galam?r?a dal?bvalst? p?c tam, kad tai piem?rots PVN saska?? ar š? panta pirmo da?u, tad summu, kurai uzliek nodokli, attiec?gi samazina dal?bvalst?, kas pieš??rusi PVN identifik?cijas numuru, ar kuru pirc?js ir veicis attiec?go ieg?di.”

7 Š?s direkt?vas 42. pants ir formul?ts š?di:

“Š?s direkt?vas 41. panta pirmo da?u nepiem?ro un uzskata, ka pre?u ieg?dei Kopienas iekšien? PVN ir piem?rots saska?? ar 40. pantu, ja ir izpild?ti š?di nosac?jumi:

a) pirc?js pier?da, ka ir veicis attiec?go ieg?di, lai veiktu turpm?ku pieg?di t?s dal?bvalsts teritorij?, kas noteikta saska?? ar 40. pantu, ja š?s pieg?des sa??m?js saska?? ar 197. pantu ir noteikts par personu, kas atbild?ga par PVN nomaksu;

b) pirc?js ir izpild?jis 265. pant? paredz?tos pien?kumus saist?b? ar kopsavilkuma pazi?ojuma

sniegšanu.”

8 Minutis direktivas IX sadašas nosaukums ir “Atbrīvojumi”. Šīs sadašas 4. nodaša ir veltīta atbrīvojumiem, ko piemēro darījumiem Kopienas iekšienē. Šīs nodašas 2. iedaša attiecas uz atbrīvojumiem prešu iegādei Kopienas iekšienē. Šī pašas direktivas iepriekšminētajā iedašā iekšējais 141. pants ir noteikts:

“Katra dalībvalsts veic pasākumus, lai nodrošinātu to, ka saskaņā ar 40. pantu tās teritorijā veiktām prešu iegādēm Kopienas iekšienē nepiemēro PVN, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

- a) prešu iegādi veic nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgajā dalībvalstī, bet kas PVN nolūkā ir identificēts kādā citā dalībvalstī;
- b) prešu iegādi veic, lai a) punktā minētais nodokļa maksātājs tajā pašā dalībvalstī veiktu šo prešu turpmāku piegādi;
- c) preces, ko tirdzniecībā iegādājies a) punktā minētais nodokļa maksātājs, no dalībvalsts, kas nav dalībvalsts, kurā tas identificēts PVN nolūkā, tieši nosūtīta vai transportē personai, kurai tas veic turpmāku prešu piegādi;
- d) persona, kam turpmāk piegādā preces, ir cits nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, kas PVN nolūkā identificēta tajā pašā dalībvalstī;
- e) šī panta d) punktā minētā persona saskaņā ar 197. pantu ir noteikta par personu, kura atbildīga par PVN nomaksu attiecībā uz piegādi, ko veicis nodokļa maksātājs, kurš neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur jāmaksā nodoklis.”

9 PVN direktivas XI sadašas “Nodokļa maksātāju un dažu tūdu personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas” 197. panta 1. punkts ir paredzēts:

“PVN maksā persona, kurai ir piegādātas preces, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

- a) darījums, par kuru uzliek nodokli, ir prešu piegāde, kas veikta saskaņā ar 141. panta izklāstītajiem nosacījumiem;
- b) persona, kam piegādā preces, ir cits nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, kura PVN nolūkā ir identificēta dalībvalstī, kurā veic piegādi;
- c) nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību prešu saņēmēja dalībvalstī, ir sagatavojis rīcinu saskaņā ar 3. nodašas 3. līdz 5. iedašu.”

10 Šīs direktivas 219.a pants ir noteikts:

“Neskarot 244. līdz 248. pantu, piemēro šādus noteikumus:

- 1) uz rīcinu piesūtīšanu attiecas tās dalībvalsts noteikumi, kurā prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu uzskata par veiktu saskaņā ar V sadašas noteikumiem;
- 2) atkāpjoties no 1. punkta, uz rīcinu piesūtīšanu attiecas tās dalībvalsts noteikumi, kurā ir piegādātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kurā tam ir pastāvīgā iestāde, no kuras ir veikta attiecīgā piegāde, vai – ja nav šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgās iestādes – tās dalībvalsts noteikumi, kurā ir piegādātāja pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta, ja:
 - a) piegādātājs neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā prešu piegādi vai pakalpojumu

sniegšanu uzskata par veiktu saskaņā ar V sadaļas noteikumiem, vai viņa iestāde šajā dalībvalstī nepiedalās piegādāt 192.a panta nozīmē, un par PVN nomaksu atbildīga ir persona, kam piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi.

Tomēr gadījumos, kad rīcinu izsniedz pircējs vai pakalpojumu saņēmējs (pašaprāpnieks), piemēro 1. punktu;

b) uzskata, ka preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana nav veikta Kopienā saskaņā ar V sadaļas noteikumiem.”

11 Rīcinu saturs ir precizēts minētās direktīvas XI sadaļas 3. nodaļas 4. iedaļā. Šīs pašas direktīvas 226. pantā k' vienā no šīs iedaļas noteikumiem ir noteikts:

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

[..]

11 a) ja par PVN nomaksu ir atbildīgs pircējs vai pakalpojumu saņēmējs – atsauce “nodokļa apgriezta maksāšana”;

[..].”

Direktīva 2010/45

12 Direktīvas 2010/45 7. apsvērumā ir formulēts šādi:

“Būtu jāveic daži grozījumi prasības attiecībā uz rīcinu sniedzamo informāciju, lai nodrošinātu labāku nodokļa kontroli, lai pārrobežu un iekšzemes piegāžu reglamentāciju padarītu vienvērtīgu un lai veicinātu rīcinu piesūtīšanu elektroniski.”

Austrijas tiesības

13 1994. gada 23. augusta *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994. gada Apgrozījuma nodokļa likums; *BGBI.* 663/1994) 2014. gadā piemērojamās redakcijas (*BGBI.* I, Nr. 112/2012; turpmāk tekstā – “*UStG 1994*”) 3. panta “Iegādes Kopienas iekšienē vieta” 8. punkts ir formulēts šādi:

“Iegāde Kopienas iekšienē notiek tās dalībvalsts teritorijā, kurā atrodas prece pārvadājuma vai nosūtīšanas beigās. Ja attiecībā pret piegādātāju pircējs izmanto PVN maksātāja reģistrācijas numuru, ko tam piešķirusi cita dalībvalsts, iegādi uzskata par veiktu šīs dalībvalsts teritorijā. Izdarīdams, kad pircējs pierāda, ka iegāde ir aplikta ar nodokli pirmajā teikumā minētajā dalībvalstī. Pierādījuma gadījumā *mutatis mutandis* piemēro 16. pantu.”

14 *UStG 1994* 25. pantā “Trāspusēja darījums” ir paredzēts:

“*Jūdziens*

25. pants (1) Trāspusēja darījums tiek veikts tad, kad trās uzņēmēji trās dažādās dalībvalstīs noslīdz piegādes darījumus par vienu un to pašu preci, šī prece nonāk tieši no pirmā piegādātāja pie pārdotāja pircēja un ir izpildīti 3. punktā minētie nosacījumi. Minētais ir spēkā arī tad, ja pārdotājs pircējs ir juridiska persona, kas nav uzņēmējs vai preci neiegādājas savam uzņēmumam.

Iegādes Kopienas iekšienē vieta trāspusēja darījuma gadījumā

(2) Iegāde Kopienas iekšienē 3. panta 8. punkta otrā teikuma izpratnē ir uzskatāma par apliktu

ar nodokli, ja uz??m?js (pirc?js) pier?da, ka ir veikts tr?spus?js dar?jums un ka tas ir izpild?jis deklar?šanas pien?kumu atbilstoši 6. pantam. Ja uz??m?js neizpilda deklar?šanas pien?kumu, atbr?vojumam no nodok?a nav atpaka?ejoša sp?ka.

Atbr?vojumi pre?u ieg?dei Kopienas iekšien?

(3) Ieg?de Kopienas iekšien? ir atbr?vota no apgroz?juma nodok?a, ja ir izpild?ti š?di nosac?jumi:

- a) uz??m?ja (pirc?ja) dz?vesvieta vai juridisk? adrese nav valsts teritorij?, ta?u tas Kopienas teritorij? ir re?istr?ts apgroz?juma nodok?a maks?t?js;
- b) ieg?de notiek turpm?kas uz??m?ja (pirc?ja) valsts teritorij? pieg?des t?dam uz??m?jam vai juridiskajai personai nol?k?, kas valsts teritorij? ir re?istr?ts apgroz?juma nodok?a maks?t?js;
- c) ieg?d?to pre?u izcelsme ir cita dal?bvalsts nek? t?, kur? uz??m?js (pirc?js) ir re?istr?ts apgroz?juma nodok?a maks?t?js;
- d) pilnvaras r?koties ar ieg?d?taj?m prec?m uzreiz p?riet no pirm? uz??m?ja vai pirm? pirc?ja uz p?d?jo pirc?ju (sa??m?js);
- e) nodoklis atbilstoši 5. pantam ir j?maks? sa??m?jam.

R??ina izrakst?šana, ko veic pirc?js

(4) R??ins tiek izrakst?ts saska?? ar t?s dal?bvalsts ties?bu norm?m, no kuras pirc?js vada savu uz??mumu. Ja pieg?di veic pirc?ja past?v?gais uz??mums, ir j?piem?ro t?s dal?bvalsts ties?bas, kur? atrodas past?v?gais uz??mums. Ja pre?u pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js, uz kuru p?riet nodok?a samaksas pien?kums, nor??in?s kred?tr??ina veid?, r??ins ir j?izraksta saska?? ar t?s dal?bvalsts ties?bu norm?m, kur? tiek veikta pieg?de.

Ja r??ina izrakst?šanai ir j?piem?ro š? feder?l? likuma normas, r??in? papildus ir j?nor?da š?da inform?cija:

- tieša nor?de par tr?spus?ja dar?juma Kopienas iekšien? veikšanu un p?d?j? pirc?ja nodok?a samaksas pien?kumu,
- PVN maks?t?ja re?istr?cijas numurs, kuru uz??m?js (pirc?js) ir izmantojis pre?u ieg?dei Kopienas iekšien? un to turpm?kai pieg?dei, un
- pieg?des sa??m?ja PVN identifik?cijas numurs.

Persona, kas ir atbild?ga par nodok?a nomaksu

(5) Tr?spus?ja dar?juma gad?jum? nodoklis ir j?maks? ar nodokli apliekam?s pieg?des sa??m?jam, ja pirc?ja izrakst?tais r??ins atbilst 4. punkta pras?b?m.

Pirc?ja pien?kumi

(6) Lai izpild?tu deklar?šanas pien?kumu 2. punkta izpratn?, uz??m?jam kopsavilkuma pazi?ojum? ir j?nor?da š?da inform?cija:

- PVN maks?t?ja re?istr?cijas numurs valsts teritorij?, kuru tas ir izmantojis pre?u ieg?dei Kopienas iekšien? un to turpm?kai pieg?dei;

tam *Luxury Trust Automobil* c?la pras?bu *Bundesfinanzgericht* (Feder?l? finanšu tiesa, Austrija).

22 Š? tiesa uzskata, ka noteikumu par tr?spus?jiem dar?jumiem piem?rošana nav oblig?ta t?d? situ?cij?, k?da ir paredz?ta *UStG 1994 25.* panta 1. punkt?. Tr?spus?ja dar?juma starpniekam, k?ds šaj? gad?jum? ir *Luxury Trust Automobil*, b?tu ties?bas izv?l?ties, vai attiec?b? uz noteiktu pieg?di tas v?las vai nev?las, lai šie noteikumi tiktu piem?roti. Š?s ties?bas b?tu j?izmanto attiec?g? dar?juma ?stenošanas br?d?.

23 Šaj? kontekst?, ja šis dar?juma starpnieks v?las sa?emt ieg?des Kopienas iekšien? galam?r?a dal?bvalst? atbr?vojumu no nodok?a un ar šo ieg?di saist?t? maks?jam? nodok?a pien?kumu nodot t? gala sa??m?jam, tam b?tu j?sagatavo r??ins, kur? ir ietvertas *UStG 1994 25.* panta 4. punkt? min?t?s nor?des. Tom?r str?d?gaj?s r??inos nebija ietverta šaj? ties?bu norm? paredz?t? nor?de, ka p?d?jais pirc?js ir atbild?gs par PVN nomaksu.

24 L?dz ar to *UStG 1994 25.* pants nav piem?rojams un attiec?gais dar?jums ir j?apl?ko, ?emot v?r? š? likuma visp?r?g?s normas. Saska?? ar t?m, t? k? *Luxury Trust Automobil* izmantoja savu Austrijas PVN maks?t?ja numuru, tas veica ieg?di Kopienas iekšien? Austrij?. T?d?j?di esot j?uzskata, ka ieg?de ir veikta Austrij? l?dz br?dim, kad šis uz??mums pier?da, ka š? ieg?de ir aplikta ar nodokli ?ehijas Republik?. T? k? šis nosac?jums nav izpild?ts, min?tajam uz??mumam neesot ties?bu uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu par min?to ieg?di.

25 *Luxury Trust Automobil* par *Bundesfinanzgericht* (Feder?l? finanšu tiesa) spriedumu iesniedza rev?zijas s?dz?bu (*Revision*) *Verwaltungsgerichtshof* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Austrija), kas ir iesniedz?tiesa šaj? liet?.

26 Pamatlieta attiecas uz aplikšanu ar nodokli, kas ir j?maks? saska?? ar *UStG 1994 3.* panta 8. punkta otro teikumu, proti, par papildu aplikšanu ar nodok?iem par ieg?di Kopienas iekšien?, kas tiek uzskat?ta par t?du, jo tiek izmantots Austrijas PVN maks?t?ja numurs.

27 Šaj? kontekst? *Verwaltungsgerichtshof* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nor?da uz trim iesp?jam?m probl?m?m.

28 Pirmk?rt, š? tiesa konstat?, ka no PVN direkt?vas 41. panta pirm?s da?as izriet, ka ieg?de Kopienas iekšien? ir uzskat?ma par notikušu t?s dal?bvalsts teritorij?, kura ir pieš??rusi šai ieg?dei izmantoto PVN maks?t?ja numuru. Tom?r saska?? ar š?s direkt?vas 42. pantu tas neattiecas uz gad?jumiem, ja š?s pieg?des sa??m?js saska?? ar min?t?s direkt?vas 197. pantu ir noteikts k? atbild?gais par PVN nomaksu.

29 Šaj? zi?? PVN direkt?vas 197. panta 1. punkta c) apakšpunkt? esot paredz?ts, ka r??ins par š?du dar?jumu ir j?sagatavo saska?? ar š?s direkt?vas XI sada?as 3. noda?as 3.–5. ieda?u.

30 T?tad par PVN nomaksu atbild?g?s personas “nor?de” min?t?s direkt?vas 42. panta izpratn? past?vot tad, ja r??in? ir ietverta t?da nor?de k? t?, kas min?ta š?s pašas direkt?vas 226. panta 11.a punkt?, proti, “nodok?a apgriezt? maks?šana”.

31 Tom?r iesniedz?tiesa uzskata – lai gan Direkt?vas 2010/45 7. apsv?rum? ir atbalst?ta strikta noteikumu par r??iniem iev?rošana, nor?des “nodok?a apgriezt? maks?šana” r??inos, kas attiecas uz tr?spus?jiem dar?jumiem, m?r?is ir nodrošin?t, lai p?d?jais pirc?js š?d? dar?jum? var?tu skaidri un viegli atz?t, ka uz to ir p?rg?jis pien?kums samaks?t nenomaks?to nodokli. Š? tiesa uzskata, ka šis m?r?is var tikt sasniegts ar? ar nor?di “no nodok?a atbr?vots tr?spus?js dar?jums Kopienas iekšien?”, kas ir ietverta str?d?gajos r??inos, v?l jo vair?k tad, ja tiek ?emts v?r?, ka šajos r??inos nav nor?d?ta nek?da PVN summa, bet tajos min?t? summa ir skaidri noteikta k? “r??ina neto summa”.

32 Šķdos apstākļos neesot izslēgts, ka strādīgajos rēķinos iekāaut sķkotnģj norķde varķtu atbildst Savienķbas tiesķbķs paredzķtajiem nosacķjumiem, lai norķdķtu piegķdes saķķmķju kķ atbildķgo par PVN nomaksu.

33 Otrķrt, ja tas tķ nebķtu, iesniedzķjtiesa norķda, ka 2018. gada 19. aprķķa sprieduma *Firma Hans Bϋhler* (Cķ580/16, EU:C:2018:261) 49. punktķ Tiesa ir nospriedusi, ka PVN direktķvas 42. panta a) punkts attiecas uz pamatnosacķjumu, kas jķizpilda, lai tķda iegķde kķ tķ, kas ir aplķkota pamatlietķ, kurķ tika taisķts šķs spriedums, tiktu uzskatķta par apliekamu ar PVN atbilstoši šķs direktķvas 40. pantam. Savukķrt minķtķs direktķvas 42. panta b) punktķ esot precizķta kķrtķba, kķdķ galamķrķa dalķbvalstķ var pierķdķt nodokķu ieturķšanu, kas ir jķuzskata par formķliem nosacķjumiem.

34 Viens no materiķltiesiskajiem nosacķjumiem atbilstoši 42. panta a) punktam paredzot, ka piegķdes saķķmķjs atbilstoši PVN direktķvas 197. pantam rķķinķ par šķ piegķdi ir norķdķts kķ atbildķgais par PVN nomaksu.

35 Šķdos apstākļos rķķini par priekšnodokķa atskaitķjumu bķtu jķuzskata par formķliem nosacķjumiem, kurus parasti var labot, un labojumu piemķro ar atpakaķejošu spķku tajķ gadķ, kurķ rķķins sķkotnģji tika izrakstķts. Turklķt, pat ja PVN ir kķķdaini iekķauts rķķinķ, to varķtu labot, ja tķ autors pierķda savu labtķķbu vai laikus pilnķbķ ir izslķdzis nodokķu ieķķmumu zaudķšanas risku.

36 Tomķr iesniedzķjtiesa vķlas noskaidrot, vai šķda labojuma iespķja pastķv arķ attiecķbķ uz materiķlo nosacķjumu, it ķpaši tķpķc, ka noteikumam par trķspusķjiem darķjumiem piemķrošana nav saistoša, jo nodokķu maksķtģji var nolemt neizmantot ar šķiem noteikumiem izveidoto vienkķrķošanas sistķmu.

37 Šķjķ kontekstķ bķtu arķ jķnosaka – vai pietiek ar to, ka rķķina autors to izlabo un nosķta attiecķgķs piegķdes saķķmķjam, vai arķ papildus ir nepieciešams, lai šķs adresķts veiktu labojumu. Saskaķķ ar 2016. gada 15. septembra spriedumu *Senatex* (Cķ518/14, EU:C:2016:691) esot jķnosaka arķ iespķķjamais šķda labojuma atpakaķejošais spķks.

38 Trešķķrt, iesniedzķjtiesa norķda, ka *Luxury Trust Automobil* atsaucas uz ķehijas tiesķbu piemķrojamķbu. Tajķs atšķirķbķ no Austrijas tiesķbķm netiekot prasķts, lai rķķinos bķtu ietverta norķde par pienķkuma pķreju samaksķt nenomaksķto nodokķi. Lai noteiktu piemķrojamķs tiesķbas, tomķr esot nepieciešama PVN direktķvas 219.a panta interpretķcija.

39 Šķdos apstākļos *Verwaltungsgerichtshof* (Augstķkķ administratķvķ tiesa) nolķma apturķt tiesvedķbu un uzdot Tiesai šķdus prejudiciķlus jautķjumus:

“1) Vai [PVN] direktķvas 42. panta a) punkts, lasot to kopķ ar šķs direktķvas 197. panta 1. punkta c) apakšpunktu [...], ir jķinterpretķ tķdģjķdi, ka piegķdes saķķmķjs ir noteikts kķ persona, kas ir atbildķga par nodokķa nomaksu, arķ tad, ja rķķinķ, kurķ netiek norķdķts PVN, tiek iekķauta šķda atsaucķ: “No nodokķa atbrķvots trķspusķjs darķjums Kopienas iekķienķ”?

2) Ja atbilde uz pirmo jautķjumu ir noliedzķša:

a) Vai šķdu atsaucķ rķķinķ vķlķk var pienķcģgi labot (ar atsaucķ: “Trķspusķjs darķjums Kopienas iekķienķ saskaķķ ar *UStG [1994]* 25. pantu. Nodokķa samaksas pienķkums pķriet uz preķu pircķķju vai pakalpojumu saķķmķķju)?

b) Vai, lai labojums bķtu spķkķ, labotais rķķins ir jķsaķem rķķina saķķmķķjamķ

c) Vai labojums st?jas sp?k? ar atpaka?ejošu datumu r??ina s?kotn?j?s izrakst?šanas dien??

3) Vai [PVN] direkt?vas 219.a pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ir j?piem?ro t?s dal?bvalsts ties?bu normas par r??inu izrakst?šanu, kuras normas b?tu piem?rojams, ja r??in? “pirc?js” (v?l) nav noteikts k? persona, kas ir atbild?ga par nodok?a nomaksu; vai ar? ir j?piem?ro t?s dal?bvalsts ties?bu normas, kuras normas b?tu piem?rojamas, ja var?tu uzskat?t, ka “pirc?js” ir noteikts k? persona, kas ir atbild?ga par nodok?a nomaksu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

40 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 42. panta a) punkts, lasot to kop? ar š?s direkt?vas 197. panta 1. punkta c) apakšpunktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tr?spus?j? dar?jum? gal?gais pirc?js ir pamatoti nor?d?ts k? atbild?gais par PVN nomaksu, ja starpnieka pirc?ja izsniegtaj? r??in? nav ietverta nor?de “Nodok?a apgriezt? maks?šana”.

41 Vispirms j?atg?dina, ka tr?spus?js dar?jums ir t?ds dar?jums, ar kuru pre?u pieg?d?t?js, kas PVN nol?k? ir identific?ts pirmaj? dal?bvalst?, pieg?d? prec? starpposma pirc?jam, kas PVN nol?k? ir re?istr?ts otraj? dal?bvalst?, kurš savuk?rt pieg?d? šo prec? gal?gajam pirc?jam, kurš PVN nol?k? ir re?istr?ts treš? dal?bvalst?, un min?t? prece ir tieši p?rvesta no pirm?s dal?bvalsts uz trešo dal?bvalsti.

42 Šim tr?spus?jam dar?jumam var piem?rot atk?pes rež?mu no PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkt? ietvert? noteikuma, saska?? ar kuru PVN uzliek pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien? par atl?dz?bu k?das dal?bvalsts teritorij? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 19. apr?lis, *Firma Hans Bühler*, C?580/16, EU:C:2018:261, 27. punkts).

43 Šis atk?pes rež?ms paredz, pirmk?rt, no nodok?a atbr?vot t?da starpposma pirc?ja veikto ieg?di Kopienas iekšien?, kurš PVN nol?k? ir identific?ts otraj? dal?bvalst?, un, otrk?rt, atlikt nodok?a nomaksu gal?gajam pirc?jam, kas PVN nol?k? ir re?istr?ts trešaj? dal?bvalst?, un starpposma pirc?js ir atbr?vots no PVN identific?šanas pien?kuma šaj? p?d?j? min?taj? dal?bvalst?. Min?t? sist?ma izriet no saist?bas starp š?s direkt?vas 40. pant? paredz?to noteikumu un t?s 42. panta izrietošo atk?pi.

44 PVN direkt?vas 40. pant? ir iek?auts noteikums, saska?? ar kuru par vietu pre?u ieg?dei Kopienas iekšien? uzskata vietu, kur preces atrodas br?d?, kad beidzas nos?t?šana vai transport?šana pirc?jam. Lai nodrošin?tu pareizu š?s ties?bu normas piem?rošanu, š?s direkt?vas 41. pant? ir paredz?ts – ja pirc?js nepier?da, ka ieg?de ir aplikta ar PVN saska?? ar min?t?s direkt?vas 40. pantu, ieg?des Kopienas iekšien? vieta ir t?s dal?bvalsts teritorij?, kas pieš??rusi PVN maks?t?ja numuru, ar kuru pirc?js ir veicis ieg?di.

45 Š?s pašas direkt?vas 42. pant? ir paredz?ta atk?pe no min?t? noteikuma piem?rošanas PVN direkt?vas 141. pant? defin?to tr?spus?jo dar?jumu kontekst?, ja, no vienas puses, pirc?js pier?da, ka vi?š ir veicis attiec?go ieg?di Kopienas iekšien? v?l?kas pieg?des nol?k?, kura notikusi dal?bvalsts teritorij?, kas savuk?rt ir noteikta saska?? ar min?t?s direkt?vas 40. pantu, un attiec?b? uz kuru sa??m?js ir identific?ts k? PVN maks?t?js saska?? ar min?t?s direkt?vas 197. pantu, un ja, no otras puses, pirc?js ir izpild?jis pien?kumus attiec?b? uz kopsavilkuma pazi?ojuma iesniegšanu, kas ir paredz?ti t?s pašas direkt?vas 265. pant?.

46 Saska?? ar PVN direkt?vas 197. panta 1. punkta c) apakšpunktu starpposma pirc?ja izrakst?tais r??ins ir j?sagatavo saska?? ar š?s direkt?vas XI sada?as 3. noda?as 3.–5. ieda??

paredzētajiem noteikumiem. Vienā no šīm minētās direktīvas tiesību normām – 226. panta 11.a punkts – ir noteikts, ka rīcinātājam jābūt norādīti "Nodokļa apgrieztā maksāšana", ja pircējs vai pakalpojumu sniedzējs ir atbildīgs par PVN nomaksu.

47 Šajā ziņā, lai atbildētu uz pirmo jautājumu, ir jāņem vērā ne tikai PVN direktīvas 42. panta a) punkta formulējums, bet arī tā konteksts un mērķi, kam kalpo tiesiskais regulējums, kurā ietilpst šī tiesību norma (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 19. aprīlis, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 33. punkts).

48 Pirmkārt, runājot par PVN direktīvas 42. panta formulējumu, no tā, no vienas puses, izriet, ka runa ir par atkāpi no šīs direktīvas 41. panta pirmās daļas un, no otras puses, ka šīs atkāpes piemērošana ir atkarīga no tā, vai ir izpildīti abi 42. panta a) un b) punkta paredzētie kumulatīvie nosacījumi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2018. gada 19. aprīlis, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 45. punkts).

49 Lai gan PVN direktīvas 42. panta a) punkts ir precīzs pamatnosacījums, kurš jāizpilda, lai attiecībā uz iegādi, kas veikta trāspusējam darījumā, varētu uzskatīt, ka par to ir maksājams PVN saskaņā ar šīs direktīvas 40. pantu, minētās direktīvas 42. panta b) punkts ir izklāstīti formālie nosacījumi, saskaņā ar kuriem ir jāiesniedz pierādījumi par aplikšanu ar nodokli pārvadājuma galamērķa dalībvalstī vai Kopienas iekšienē (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 19. aprīlis, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 49. punkts).

50 Otrkārt, runājot par kontekstu, kādā iekāujas PVN direktīvas 42. pants, no Tiesas judikatūras izriet, ka šajā pantā ir precīzi un papildināti šīs direktīvas 141. pants paredzētā vienkāršošanas pasākuma piemērošanas nosacījumi (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 19. aprīlis, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 37. punkts). Gan PVN direktīvas 42. panta a) punkts, gan šīs direktīvas 141. panta e) punkts ir atsauce uz minētās direktīvas 197. pantu, kurā savukārt ir noteikts, ka ir jāievēro šīs pašas direktīvas XI sadaļas 3. nodaļas noteikumi, kurā ietilpst 226. pants.

51 No tā izriet, ka izņēmuma režīma, kas piemērojams trāspusējiem darījumiem, specifiskajā kontekstā trāspusēja darījuma starpposma pircējs nevar aizstāt norādīto "Nodokļa apgrieztā maksāšana" ar citu norādīti, kamēr vien šāda atsauce ir skaidri paredzēta PVN direktīvas 226. panta 11.a punktā.

52 Treškārt, šo interpretāciju apstiprina PVN direktīvas 42. un 141. pants paredzētā atkāpes režīma mērķi.

53 Faktiski, lai gan minētās direktīvas 141. panta mērķis ir izvairīties no tā, ka starpposma pircējam ir jāizpilda identifikācijas un deklarācijas pienākumi preču galamērķa dalībvalstī (spriedums, 2018. gada 19. aprīlis, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 41. punkts), minētās direktīvas 41. un 42. panta mērķis ir nodrošināt PVN nomaksu par aplūkoto iegādi Kopienas iekšienē galīgā pircēja līmenī, izvairoties no šā darījuma dubultas aplikšanas ar nodokli (spriedums, 2018. gada 19. aprīlis, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

54 Kā secinājumu 46. punkts ir apgalvojusi enerģētiskā pakalpojuma – norādes, kurām ir jābūt ietvertām rīcinātāja atbilstoši PVN direktīvas 226. pantam, jāga ir informācija adresātu par rīcinātāja izrakstītāja veikto darījuma juridisko kvalifikāciju. Šim mērķim ir vēl jālieto lielāka nozīme, ja rīcinātāja izrakstītājs uzskata, ka izņēmuma kārtā par PVN nomaksu ir atbildīgs nevis viņš, bet gan piegādētājs.

55 Tā kā PVN direktīvas 42. un 141. pants paredzētais atkāpes režīms ir fakultatīvs, tieši šīs

direktīvas 226. panta 11.a punktā paredzēta formalitāte, ņemot vērā, ka piegādes gala saņēmējs ir lietas kursos par savām nodokļu saistībām. Nodokļa apgrieztās maksāšanas sistēmas raksturogā iezīme ir tieši tā, ka, ja starp piegādātāju un nodokļa maksātāju, kas ir piegādes saņēmējs, netiek veikts PVN maksājums, tas ir tāpēc, ka pārdājis minētais saistībās ar šo piegādi ir atbildīgs par šo nodokļa nomaksu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 2. jūlijā, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 22. punkts). Līdz ar to šajā ziņā nevar pastāvēt neskaidrība.

56 ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 42. panta a) punkts, skatot to kopsakarā ar šīs direktīvas 197. panta 1. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka trāspusējā darījumā galīgais pircējs nav pamatoti norādīts kā atbildīgais par PVN nomaksu, ja starposma pircēja izsniegtajā rēķinā nav ietverta norāde “Nodokļa apgrieztā maksāšana”, kas minēta šīs direktīvas 226. panta 11.a punktā.

Par otro jautājumu

57 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 226. panta 11.a punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā prasītās norādes “Nodokļa apgrieztā maksāšana” neietveršanu rēķinā var labot vēlāk, pievienojot atsauci, kurā ir precizēts, ka šis rēķins attiecas uz trāspusēju darījumu Kopienas iekšienē un ka nenomaksātā nodokļa samaksas pienākums pāriet uz piegādes saņēmēju.

58 Apstipriņošanas atbildes uz šo otro jautājumu gadījumā šī tiesa jautā, pirmkārt, vai šāda labojuma spēkā esamība ir atkarīga no tā, vai tas nonāk pie saņēmēja, un, otrkārt, vai labotajam rēķinā ir atpakaļejošs spēks no sākotnējā rēķinā izrakstēšanas dienas.

59 Šajā ziņā jāatgādina – lai gan Tiesa ir atzinusi, ka PVN neitralitātes pamatprincips paredz, ka priekšnodokļa atskaitēšana vai atmaksāšana ir pieļaujama arī tad, ja nodokļu maksātāji nav izpildījuši konkrētas formālas prasības, tomēr ar nosacījumu, ka ir izpildītas citas būtiskās prasības (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 31. punkts, 2018. gada 19. aprīlis, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 50. un 51. punkts, kā arī 2021. gada 21. oktobris, *Wilo Salmson France*, C-80/20, EU:C:2021:870, 76. punkts).

60 Runa ir par aplūkoto darījumu aplikšanu ar nodokli, ņemot vērā to objektīvās raksturozīmes (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

61 Līdz ar to nevar būt runa par rēķinā labošanu, ja trākst nosacījuma tādās atkāpes piemērošanai, kas savukārt ir piemērojama trāspusējiem darījumiem, kā, piemēram, PVN direktīvas 226. panta 11.a punktā prasītā norāde. Kā enerģētiskā ir norādījusi secinājumu 57. un 61. punktā, tādā piemērošanas nosacījuma vēlāka izpilde, kas nepieciešama pienākuma nomaksāt nesamaksāto PVN pārejai uz piegādes saņēmēju, nav uzskatāma par labojumu. Runa ir par pirmreizējo prasītā rēķinā izrakstēšanu, kurai nevar būt atpakaļejošs spēks.

62 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 226. panta 11.a punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā prasītās norādes “Nodokļa apgrieztā maksāšana” neietveršanu rēķinā nevar vēlāk labot, pievienojot atsauci, kurā precizēts, ka šis rēķins attiecas uz trāspusēju darījumu Kopienas iekšienē un ka nodokļa samaksas pienākums pāriet uz piegādes saņēmēju.

Par trešo jautājumu

63 Ar trešo jautājumu iesniedzjtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 219.a pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka taj? ir noteikts pien?kums piem?rot starpposma pirc?ja dal?bvalsts vai gal?g? pirc?ja dal?bvalsts ties?bu normas par r??inu izrakst?šanu.

64 Iesniedzjtiesai šai zi?? ir šaubas, jo pamata tiesved?b? *Luxury Trust Automobil* apgalvo, ka esot j?piem?ro ?ehijas ties?bas. Tom?r šaj?s norm?s neesot pras?bas par to, lai r??inos b?tu ietverta nor?de par pien?kuma samaks?t nenomaks?to nodokli p?reju.

65 Tom?r no atbild?m, kas sniegtas uz pirmajiem diviem jaut?jumiem, izriet, ka atbildei uz trešo jaut?jumu nav noz?mes pamatlietas izn?kum?.

66 T? k? str?d?gajos r??inos nebija nor?des “Nodok?a apgriezt? maks?šana”, gal?g? pirc?ja nor?d?šana par atbild?go par PVN nomaksu nav tikusi pien?c?gi veikta. L?dz ar to ir j?uzskata, ka pirc?jam starpniekam ir j?maks? šis nodoklis dal?bvalst?, kura tam ir pieš??rusi nodok?a maks?t?ja numuru, kuru tas ir izmantojis, lai veiktu attiec?go ieg?di Kopienas iekšien? saska?? ar PVN direkt?vas 41. panta pirmo da?u.

67 Katr? zi?? PVN direkt?vas 42. pant?, 141. panta e) punkt? un 226. panta 11.a punkt? noteikt?s pras?bas daž?d?s dal?bvalst?s nevar b?t atš?ir?gas. Iesniedzjtiesai ir pien?kums interpret?t pamatliet? piem?rojam?s ties?bas saska?? ar Savien?bas ties?b?m neatkar?gi no t?, vai runa ir par pirc?ja starpnieka dal?bvalsts vai gal?g? pirc?ja dal?bvalsts ties?b?m (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2020. gada 18. novembris, *DelayFix*, C?519/19, EU:C:2020:933, 51. punkts).

68 ?emot v?r? iepriekš min?tos iemeslus, uz trešo jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

69 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedzjties?, t?p?c t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (astot? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2010. gada 13. j?lija Direkt?vu 2010/45/ES, 42. panta a) punkts, skatot to kopsakar? ar groz?t?s direkt?vas 2006/112 197. panta 1. punkta c) apakšpunktu,**

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

tr?spus?j? dar?jum? gal?gais pirc?js nav pamatoti nor?d?ts k? atbild?gais par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) nomaksu, ja starpposma pirc?ja izsniegtaj? r??in? nav ietverta nor?de “Nodok?a apgriezt? maks?šana”, kas min?ta groz?t?s direkt?vas 2006/112 226. panta 11.a punkt?.

2) **Direkt?vas 2006/112, kas groz?ta ar Direkt?vu 2010/45, 226. panta 11.a punkts**

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

šaj? ties?bu norm? pras?t?s nor?des “Nodok?a apgriezt? maks?šana” neietveršanu r??in? nevar labot v?l?k, pievienojot atsauci, kur? preciz?ts, ka šis r??ins attiecas uz tr?spus?ju dar?jumu Kopienas iekšien? un ka nodok?a samaksas pien?kums p?riet uz pieg?des sa??m?ju.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.