TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2018. gada 19. aprīlī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Iegādes vieta Kopienas iekšienē – 42. pants – Tādu preču iegāde Kopienas iekšienē, kuras tiek piegādātas tālāk – 141. pants – Atbrīvojums – Trijstūra darījums – Vienkāršošanas pasākumi – 265. pants – Labojums kopsavilkuma paziņojumā

Lieta C-580/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Verwaltungsgerichtshof* (Administratīvā tiesa, Austrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 19. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 17. novembrī, tiesvedībā

Firma Hans Bühler KG

pret

Finanzamt Graz-Stadt.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši K. Vajda [*C. Vajda*], E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] (referente) un K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

ģenerāladvokāts: Ī. Bots [*Y. Bot*]

sekretārs: R. Skjāno [*R. Schiano*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 11. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Firma Hans Bühler KG* vārdā – *P. Schulte*, *Rechtsanwalt*,

– Austrijas valdības vārdā – *G. Eberhard*, *F. Koppensteiner* un *S. Pfeiffer*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *B.-R. Killmann*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2017. gada 30. novembrī tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 141. panta c) punktu, kā arī 42. un 265. pantu, tos interpretējot kopā ar PVN direktīvas 41. panta pirmo daļu, kā arī ar tās 197. un 263. pantu.

2 Šis lūgums tika iesniegts strīdā starp sabiedrību *Firma Hans Bühler KG* un *Finanzamt Graz-Stadt* (Grācas pilsētas Finanšu pārvalde, Austrija) saistībā ar pievienotās vērtības nodokli (PVN) maksājumiem par darījumiem, kas veikti no 2012. gada oktobra līdz 2013. gada martam.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas preambulas 10. un 38. apsvērumā ir noteikts:

"(10) Minētajā pārejas periodā darījumiem Kopienas iekšienē, ko veic nodokļa maksātāji, kuri nav atbrīvoti no nodokļa, būtu jāuzliek nodoklis galamērķa dalībvalstī, piemērojot šīs dalībvalsts likmes un nosacījumus.

[..]

(38) Attiecībā uz vietējā tirgus darbībām, par kurām uzliek nodokli, kuras ir saistītas ar tirdzniecību Kopienas iekšienē un kuras pārejas periodā veic nodokļa maksātāji, kas neveic uzņēmējdarbību tās dalībvalsts teritorijā, kurā notiek preču iegāde, tostarp virknes darījumi, Kopienas iekšienē, ir jāparedz vienkāršošanas pasākumi, nodrošinot vienādu režīmu visās dalībvalstīs. Tādēļ būtu jāsaskaņo noteikumi par nodokļu sistēmu un personām, kas attiecībā uz šādiem darījumiem ir atbildīgas par PVN nomaksu. Tomēr principā no šādiem režīmiem jāizslēdz preces, kuras paredzēts piegādāt mazumtirdzniecības stadijā."

4 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktā ir noteikts:

"1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

b) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic –
   i) nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds un kam nav tiesību uz 282. līdz 292. pantā paredzēto mazo uzņēmumu atbrīvošanu no nodokļa un uz ko neattiecas 33. vai 36. pants."

5 PVN direktīvas 20. panta pirmajā daļā ir noteikts:

"Preču iegāde Kopienas iekšienē" ir tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts."

6 PVN direktīvas 40. pantā ir noteikts:

"Par vietu preču iegādei Kopienas iekšienē uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam."

7 Atbilstoši PVN direktīvas 41. pantam:

"Neskarot 40. pantu, uzskata, ka vieta 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktā minētajai preču iegādei Kopienas iekšienē ir tās dalībvalsts teritorijā, kas piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru pircējs ir veicis attiecīgo iegādi, ja vien pircējs nepierāda, ka PVN šai iegādei ir piemērots saskaņā ar 40. pantu.

Ja saskaņā ar 40. pantu iegādei PVN piemēro nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalstī pēc tam, kad tai piemērots PVN saskaņā ar šā panta pirmo daļu, tad summu, kurai uzliek nodokli, attiecīgi samazina dalībvalstī, kas piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru pircējs ir veicis attiecīgo iegādi."

8 PVN direktīvas 42. pantā ir paredzēts:

"Šīs direktīvas 41. panta pirmo daļu nepiemēro un uzskata, ka preču iegādei Kopienas iekšienē PVN ir piemērots saskaņā ar 40. pantu, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) pircējs pierāda, ka ir veicis attiecīgo iegādi, lai veiktu turpmāku piegādi tās dalībvalsts teritorijā, kas noteikta saskaņā ar 40. pantu, ja šīs piegādes saņēmējs saskaņā ar 197. pantu ir noteikts par personu, kas atbildīga par PVN nomaksu;

b) pircējs ir izpildījis 265. pantā paredzētos pienākumus saistībā ar kopsavilkuma paziņojuma sniegšanu."

9 PVN direktīvas 141. pants ir formulēts šādi:

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

a) preču iegādi veic nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgajā dalībvalstī, bet kas PVN nolūkā ir identificēts kādā citā dalībvalstī;

b) preču iegādi veic, lai a) punktā minētais nodokļa maksātājs tajā pašā dalībvalstī veiktu šo preču turpmāku piegādi;

c) preces, ko tādējādi iegādājies a) punktā minētais nodokļa maksātājs, no dalībvalsts, kas nav dalībvalsts, kurā tas identificēts PVN nolūkā, tieši nosūta vai transportē personai, kurai tas veic turpmāku preču 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) šā 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."

10 PVN direktīvas 197. pantā ir noteikts:

"1. PVN maksā persona, kurai ir piegādātas preces, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) darījums, par kuru uzliek nodokli, ir preču piegāde, kas veikta saskaņā ar 141. pantā 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 pircēja dalībvalstī, ir sagatavojis rēķinu saskaņā ar 3. nodaļas 3., 4. un 5. iedaļas noteikumiem.

2. Ja personu, kura ir atbildīga par PVN nomaksu saskaņā ar 204. pantu, ieceļ par pārstāvi nodokļa jautājumos, dalībvalstis var paredzēt atkāpi no šā panta 1. punkta."

11 PVN direktīvas 262. pantā ir noteikts:

"Ikviens PVN nolūkā identificēts nodokļa maksātājs iesniedz kopsavilkuma paziņojumu ar šādu informāciju:

a) PVN nolūkā identificēti pircēji, kuriem tas piegādājis preces atbilstīgi 138. panta 1. punktā un 2. punkta c) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem;

b) PVN nolūkā identificētas personas, kurām tas piegādājis preces, kuras šim nodokļa maksātājam piegādātas, veicot preču iegādi Kopienas iekšienē, kā minēts 42. pantā;

c) PVN nolūkā identificēti nodokļa maksātāji un juridiskas personas, kas nav nodokļa maksātājas, kuriem tas ir sniedzis pakalpojumus, izņemot tos pakalpojumus, kas ir atbrīvoti no PVN dalībvalstī, kur darījumam uzliek nodokli, un par ko pakalpojumu saņēmējam jāmaksā nodoklis saskaņā ar 196. pantu."

12 Saskaņā ar PVN direktīvas 263. pantu:

"1. Kopsavilkuma paziņojumu sagatavo par katru kalendāro mēnesi laikposmā, kas nepārsniedz vienu mēnesi, un saskaņā ar procedūrām, ko nosaka dalībvalstis.

[..]"

13 Šīs direktīvas 265. pantā ir paredzēts:

"1. Attiecībā uz 42. pantā paredzēto preču iegādi Kopienas iekšienē nodokļa maksātājs, kurš PVN nolūkā identificēts dalībvalstī, kas piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru tas ir veicis šo iegādi, kopsavilkuma paziņojumā skaidri norāda šādu informāciju:

a) numuru, ar kuru viņš PVN nolūkā identificēts šajā dalībvalstī un ar kuru viņš veica preču iegādi un preču turpmāku piegādi;

b) nodokļa maksātāja veiktās turpmākās piegādes saņēmēja PVN identifikācijas numuru preču nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalstī;

c) katrai personai, kurai vēlāk piegādāja preces, kopīgā nodokļa maksātāja veikto piegāžu vērtība bez PVN preču nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalstī.

2. 1. punkta c) apakšpunktā minēto summu deklarē par to iesniegšanas laikposmu, kas noteikts atbilstīgi 263. panta 1. līdz 1.b punktam, kurā pienācis nodokļa iekasēšanas laiks."

Austrijas tiesības

14 1994. gada 23. augusta *Umsatzsteuergesetz* (Federālais likums par apgrozījuma nodokli) *Anhang* (*Binnenmarkt*) (Pielikums (iekšējais tirgus)) (*BGBl.* 663/1994, turpmāk tekstā – "1994. gada *UStG*") 3. panta 8. punktā ir noteikts:

"Iegāde Kopienas iekšienē notiek tās dalībvalsts teritorijā, kurā prece atrodas transportēšanas [..] vai nosūtīšanas beigās. Ja pircējs attiecībās ar piegādātāju izmanto citas dalībvalsts piešķirtu PVN identifikācijas numuru, iegāde tiek uzskatīta par notikušu šajā dalībvalstī tik ilgi, kamēr pircējs nepierāda, ka iegāde ir tikusi aplikta ar nodokļiem pirmajā teikumā minētajā dalībvalstī. Ja minētais tiek pierādīts, atbilstoši ir jāpiemēro 16. pants."

15 1994. gada *UStG* redakcijā, kas bija piemērojama 2012. gadā (*BGBl.* I, 34/2010), 25. pants "Trijstūra darījums" ir formulēts šādi:

"Definīcijas

(1) Trijstūra darījums ir konstatējams, ja trīs uzņēmēji trīs dažādās dalībvalstīs noslēdz piegādes darījumus par vienu un to pašu preci, šī prece nonāk tieši no pirmā piegādātāja pie pēdējā pircēja un ir izpildīti 3. punktā minētie nosacījumi. Minētais ir spēkā arī tad, ja pēdējais pircējs ir juridiska persona, kas nav uzņēmējs vai preci neiegādājas savam uzņēmumam.

Iegādes Kopienas iekšienē vieta trijstūra darījuma gadījumā

(2) Iegāde Kopienas iekšienē 3. panta 8. punkta otrā teikuma izpratnē ir uzskatāma par apliktu ar PVN, ja uzņēmējs (pircējs) pierāda, ka ir konstatējams trijstūra darījums un ka viņš ir izpildījis deklarēšanas pienākumu atbilstoši 6. punktam. Ja uzņēmējs neizpilda deklarēšanas pienākumu, atbrīvojumam no nodokļa nav atpakaļejoša spēka.

Atbrīvojumi preču iegādei Kopienas iekšienē

(3) Iegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvota no PVN, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) uzņēmēja (pircēja) dzīvesvieta vai juridiskā adrese nav valsts teritorijā, taču tas [Savienības] teritorijā ir identificēts PVN nolūkā;

b) iegāde notiek turpmākas uzņēmēja (pircēja) valsts teritorijā piegādes nolūkā tādam uzņēmējam vai juridiskajai personai, kas valsts teritorijā ir identificēts PVN nolūkā;

c) iegādāto preču izcelsme ir cita dalībvalsts nekā tā, kurā uzņēmējs (pircējs) ir identificēts PVN nolūkā;

d) pilnvaras rīkoties ar iegādātajām precēm tiek uzreiz nodotas no pirmā uzņēmēja vai pirmā pircēja pēdējam pircējam (saņēmējam);

e) nodoklis atbilstoši 5. punktam ir jāmaksā saņēmējam.

Rēķina izrakstīšana, ko veic pircējs

(4) Rēķinā, piemērojot 3. punktā paredzēto atbrīvojumu, papildus ir jānorāda šāda informācija:

– tieša norāde par trijstūra darījuma Kopienas iekšienē esamību un pēdējā pircēja nodokļa maksāšanas pienākumu;

– PVN identifikācijas numurs, kuru uzņēmums (pircējs) ir izmantojis preču iegādei Kopienas iekšienē un to turpmākai piegādei, un

– piegādes saņēmēja PVN identifikācijas numurs.

Persona, kurai jāmaksā nodoklis

(5) Trijstūra darījuma gadījumā nodoklis ir jāmaksā ar nodokli apliekamās piegādes saņēmējam, ja pircēja sagatavotais rēķins atbilst 4. punktam.

Pircēja pienākumi

(6) Lai izpildītu deklarēšanas pienākumu 2. punkta izpratnē, uzņēmējam kopsavilkuma paziņojumā ir jānorāda šāda informācija:

– PVN identifikācijas numurs valsts teritorijā, kuru tas ir izmantojis preču iegādei Kopienas iekšienē un turpmākai piegādei;

– turpmākas uzņēmēja veiktās piegādes saņēmēja PVN identifikācijas numurs, kas tam ir ticis piešķirts nosūtīto vai transportēto preču galamērķa dalībvalstī;

– attiecībā uz katru no šiem saņēmējiem atlīdzību par uzņēmēja šādā veidā veiktajām piegādēm nosūtīto vai transportēto preču galamērķa dalībvalstī summa. Šīs summas ir jādeklarē par kalendārā gada ceturksni, par kuru ir jāmaksā nodoklis.

Saņēmēja pienākumi

(7) Aprēķinot nodokli atbilstoši 20. pantam, aprēķinātajai summai ir jāpieskaita saskaņā ar 5. punktu maksājamā summa."

16 No 2013. gada 1. janvāra šīs tiesību normas 4. punkts tika grozīts tādējādi, ka tas (redakcijā, kas ietverta *BGBl.* I, 112/2012) tagad ir formulēts šādi:

"Rēķina izrakstīšana, ko veic pircējs

(4) Rēķins tiek izrakstīts saskaņā ar tās dalībvalsts tiesību normām, no kuras pircējs vada savu uzņēmumu. Ja piegādi veic pircēja pastāvīgais uzņēmums, jāpiemēro ir tās dalībvalsts tiesības, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums. Ja pakalpojumu saņēmējs, uz kuru pāriet pienākums maksāt nodokli, norēķinās kredīta veidā, rēķins ir jāizraksta saskaņā ar tās dalībvalsts tiesību normām, kurā tiek veikta piegāde.

Ja rēķina izrakstīšanai ir jāpiemēro šī federālā likuma tiesību normas, rēķinā papildus ir jānorāda šāda informācija:

– tieša norāde par trijstūra darījuma Kopienas iekšienē esamību un pēdējā pircēja nodokļa maksāšanas pienākumu;

– PVN identifikācijas numurs, kuru uzņēmums (pircējs) ir izmantojis preču iegādei Kopienas iekšienē un to turpmākai piegādei, un

– piegādes saņēmēja PVN identifikācijas numurs."

17 Kopsavilkuma paziņojumi saskaņā ar 1994. gada *UStG* 21. panta 3. punktu ir jāiesniedz līdz tā kalendārā mēneša beigām, kas seko pēc laikposma, uz kuru attiecas paziņojums.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

18 Komandītsabiedrībai *Firma Hans Bühler*, kas reģistrēta un identificēta PVN nolūkā Vācijā, šajā dalībvalstī pieder ražošanas un tirdzniecības uzņēmums. Laikposmā no 2012. gada oktobra līdz 2013. gada martam tas bija arī PVN nolūkā identificēts Austrijā, kur šis uzņēmums vēlējās izveidot meitasuzņēmumu.

19 Šajā laikposmā *Firma Hans Bühler* izmantoja Austrijas PVN identifikācijas numuru vienīgi darījumiem, kas norisinājās šādi: tā iegādājās preces no Vācijā reģistrētiem piegādātājiem, kuras tā pārdeva tālāk Čehijas Republikā reģistrētam un PVN nolūkā identificētam klientam. Šīs preces Vācijas piegādātāji tieši piegādāja galīgajam Čehijas Republikas pircējam.

20 Vācijas piegādātāji *Firma Hans Bühler* adresētajos rēķinos norādīja šī uzņēmuma Austrijas PVN identifikācijas numuru, kā arī savu Vācijas PVN identifikācijas numuru. Savukārt *Firma Hans Bühler* nosūtīja rēķinus galīgajam pircējam, kuros tā norādīja savu Austrijas PVN identifikācijas numuru un sava klienta Čehijas Republikas PVN identifikācijas numuru. Šajos rēķinos turklāt bija precizēts, ka darījumi ir "trijstūra darījumi Kopienas iekšienē" un ka galīgais pircējs tātad ir atbildīgs par PVN nomaksu.

21 2013. gada 8. februārī *Firma Hans Bühler* iesniedza Austrijas nodokļu administrācijai kopsavilkuma paziņojumus par laikposmu no 2012. gada oktobra līdz 2013. gada janvārim, kuros tā norādīja savu Austrijas PVN identifikācijas numuru, kā arī galapircēja Čehijas Republikas PVN identifikācijas numuru. Sadaļā "trijstūra darījumi" nebija izdarīta neviena atzīme. Tikai ar 2013. gada 10. aprīļa vēstuli *Firma Hans Bühler* veica labojumus šajos kopsavilkuma ziņojumos, norādīdama, ka deklarētie darījumi bija trijstūra darījumi. Šajā pašā datumā tā iesniedza arī kopsavilkuma paziņojumus par 2013. gada februāri un martu.

22 Grācas pilsētas Finanšu pārvalde uzskatīja, ka *Firma Hans Bühler* deklarētie darījumi ir "iztrūkstoši trijstūra darījumi", jo šis nodokļa maksātājs nebija izpildījis savus speciālos deklarēšanas pienākumus un nebija sniedzis pierādījumus, ka darījums ir aplikts ar PVN galīgās iegādes līmenī Čehijas Republikā. Grācas pilsētas Finanšu pārvalde arī uzskatīja, ka pat tad, ja iegādes Kopienas iekšienē bija veiktas Čehijas Republikā, ir jāuzskata, ka tās ir veiktas arī Austrijā, ciktāl *Firma Hans Bühler* bija izmantojusi Austrijas PVN identifikācijas numuru. Grācas pilsētas Finanšu pārvalde līdz ar to nolēma piemērot PVN *Firma Hans Bühler* veiktajām iegādēm Kopienas iekšienē.

23 *Firma Hans Bühler* pārsūdzēja šo lēmumu *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija), kas šo prasību noraidīja. Šīs tiesas ieskatā, lai noteiktu, vai *Firma Hans Bühler* varēja saņemt atbrīvojumu no PVN par tās iegādēm Kopienas iekšienē, tai bija jāizpilda speciālie deklarēšanas pienākumi. Savukārt sākotnējos kopsavilkuma paziņojumos, kuri bija sastādīti par laikposmu no 2012. gada oktobra līdz 2013. gada janvārim, nebija izdarīta atzīme par trijstūra darījumiem. Šī iemesla dēļ tai zūd tiesības saņemt atbrīvojumu atbilstoši 1994. gada *UStG* 25. panta 2. punktam. *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) turklāt arī uzskatīja, ka *Firma Hans Bühler* Austrijas PVN identifikācijas numurs vairs nebija spēkā 2013. gada 10. aprīlī un ka tādēļ šis uzņēmums arī neesot izpildījis deklarēšanas pienākumus par 2013. gada februāra un marta darījumiem.

24 *Firma Hans Bühler* cēla prasību *Revision* kārtībā par šo *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) nolēmumu *Verwaltungsgerichtshof* (Federālā administratīvā tiesa, Austrija). Iesniedzējtiesai ir šaubas par Grācas pilsētas Finanšu pārvaldes un *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) veikto novērtējumu par attiecīgo darījumu aplikšanu ar nodokļiem.

25 Šādos apstākļos *Verwaltungsgerichtshof* (Federālā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [PVN] direktīvas 141. panta c) punkts, no kura atbilstoši [PVN] direktīvas 42. pantam (lasot to kopā ar 197. pantu) ir atkarīga [PVN] direktīvas 41. panta pirmās daļas nepiemērošana, ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā minētais nosacījums nav izpildīts, ja nodokļa maksātājs attiecīgajā dalībvalstī, no kuras preces tiek nosūtītas vai transportētas, ir reģistrēts un identificēts PVN nolūkā, pat tad, ja šis nodokļa maksātājs konkrētai preču iegādei Kopienas iekšienē izmanto citas dalībvalsts PVN identifikācijas numuru?

2) Vai [PVN direktīvas] 42. un 265. pants, lasot tos kopā ar [PVN direktīvas] 263. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka [PVN] direktīvas 41. panta pirmā daļa kļūst nepiemērojama tikai tad, ja kopsavilkuma paziņojums ir iesniegts termiņā?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

26 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 141. panta c) punkts, ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā minētais nosacījums nav izpildīts, ja nodokļa maksātājs attiecīgajā dalībvalstī, no kuras preces tiek nosūtītas vai transportētas, ir reģistrēts un identificēts PVN nolūkā, arī tad, ja šis nodokļa maksātājs attiecīgajai preču iegādei Kopienas iekšienē izmanto citas dalībvalsts PVN identifikācijas numuru.

27 PVN direktīvas 141. pantā ir paredzēts atkāpes režīms no PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētās normas, atbilstoši kurai PVN uzliek preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību veic kādas dalībvalsts teritorijā.

28 Šajā 141. pantā ir paredzēti kumulatīvi nosacījumi, kādos katra dalībvalsts nosaka īpašus pasākumus, lai netiktu piemērots PVN preču iegādēm Kopienas iekšienē, kas ir veiktas tās teritorijā saskaņā ar PVN direktīvas 40. pantu, proti, tad, ja šī dalībvalsts ir nosūtīšanas vai transportēšanas Kopienas iekšienē galamērķis.

29 Starp šiem nosacījumiem PVN direktīvas 141. panta a) punktā tiek prasīts, lai preču iegādi veiktu nodokļa maksātājs, kas nav reģistrēts nosūtīšanas vai transportēšanas Kopienas iekšienē galamērķa dalībvalstī, bet kas PVN nolūkā ir identificēts citā dalībvalstī.

30 PVN direktīvas 141. panta b) punktā turklāt ir minēts, ka preču iegāde Kopienas iekšienē notiek, lai veiktu šo pašu preču tālāku piegādi šajā dalībvalstī, kuru veic PVN direktīvas 141. panta a) punktā minētais nodokļu maksātājs.

31 PVN direktīvas 141. panta c) punktā, kas ir vienīgā šī panta norma, par kuru iesniedzējtiesai ir šaubas, tiek prasīts, lai preces, par kurām tiek veikta attiecīgā iegāde Kopienas iekšienē, tiktu tieši nosūtītas vai transportētas no dalībvalsts, kas nav tā pati dalībvalsts, kurā PVN nolūkā ir identificēts nodokļa maksātājs, un kas nav tā pati dalībvalsts, uz kuru preces tieši nosūta vai transportē personai, kurai tas veic turpmāku preču piegādi.

32 Šajā pēdējā tiesību normā ir paredzēts nosacījums par dalībvalsti, no kuras tiek uzsākta transportēšana Kopienas iekšienē, lai iegādei Kopienas iekšienē varētu piemērot PVN direktīvas 141. pantā noteikto vienkāršošanas pasākumu.

33 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru saistībā ar Savienības tiesību normu interpretāciju ir jāņem vērā ne tikai to teksts, bet arī konteksts un regulējuma, kurā tās ietilpst, mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2000. gada 19. septembris, Vācija/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, 50. punkts, un 2017. gada 26. jūlijs, *Jafari*, C-646/16, EU:C:2017:586, 73. punkts).

34 Šajā ziņā PVN direktīvas 141. panta c) punkta teksts vien jau var likt domāt, ka, tā kā preces pamatlietā ir nosūtītas uz Čehijas Republiku no Vācijas un tā kā *Firma Hans Bühler* bija Vācijas PVN identifikācijas numurs, šim uzņēmumam ir jāatsaka atbrīvojums no PVN.

35 Tomēr, kā to norāda Eiropas Komisija savos rakstveida apsvērumos, no PVN direktīvas 141. panta c) punkta konteksta, kā arī šīs direktīvas mērķiem izriet, ka šajā normā paredzētais nosacījums norāda uz dalībvalsti, kas ir cita dalībvalsts, nevis tā, kurā pircējs ir identificēts PVN nolūkā konkrētajai iegādei, kuru tas veic.

36 Šajā ziņā PVN direktīvas 141. panta c) punkts kontekstā ar pārējām PVN direktīvas normām ir interpretējams, pirmkārt, ņemot vērā faktu, ka, ja dalībvalsts, no kuras tiek uzsākta transportēšana Kopienas iekšienē, bija arī dalībvalsts, kurā pircējs ir identificēts PVN nolūkā preču iegādei, kuras tika transportētas, tas nozīmētu, ka šis darījums ir noticis tajā pašā dalībvalstī un tātad to nevar kvalificēt par "darījumu Kopienas iekšienē" PVN direktīvas 20. panta pirmās daļas izpratnē. Šādā gadījumā PVN direktīvas 141. pants par iegādēm Kopienas iekšienē nebūtu piemērojams.

37 Otrkārt, kā to ir norādījis arī ģenerāladvokāts secinājumu 70. punktā, PVN direktīvas 141. panta c) punkts ir interpretējams atbilstoši šīs direktīvas 42. un 265. pantam, kuros ir precizēti un papildināti nosacījumi PVN direktīvas 141. pantā paredzētā vienkāršošanas pasākuma piemērošanai. Šajā ziņā ir jāatzīmē, ka PVN direktīvas 265. pants attiecas uz dalībvalsti, kas ir piešķīrusi pircējam PVN identifikācijas numuru, ar kuru tas veic iegādes.

38 No tā izriet, ka, tiklīdz pircējs PVN identifikācijas nolūkā ir reģistrēts vairākās dalībvalstīs, ir jāņem vērā vienīgi PVN identifikācijas numurs, kas ir ticis izmantots iegādei Kopienas iekšienē, lai novērtētu, vai ir izpildīts PVN direktīvas 141. panta c) punktā minētais nosacījums.

39 Šāda interpretācija atbilst PVN direktīvā izvirzītajiem mērķiem, konkrētāk, ar vienkāršošanas pasākumu izvirzītajam mērķim, kas ir paredzēts PVN direktīvas 42., 141., 197. un 265. pantā. Pirmkārt, ar PVN pārejas noteikumiem, kas ir piemērojami Kopienas iekšējai tirdzniecībai un kas ir paredzēti Padomes Direktīvā 91/680/EEK (1991. gada 16. decembris), kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV 1991, L 376, 1. lpp.), ir domāts pārnest nodokļu ienākumus uz dalībvalsti, kurā ir noticis piegādāto preču galapatēriņš (skat. šajā nozīmē spriedumu, 2017. gada 14. jūnijs, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Otrkārt, no PVN direktīvas preambulas 38. apsvēruma izriet, ka attiecībā uz vietējā tirgus darbībām, par kurām uzliek nodokli, kuras ir saistītas ar tirdzniecību Kopienas iekšienē un kuras pārejas periodā veic nodokļa maksātāji, kas neveic uzņēmējdarbību tās dalībvalsts teritorijā, kurā notiek preču iegāde, tostarp virknes darījumi, Kopienas iekšienē, ir jāparedz vienkāršošanas pasākumi, nodrošinot vienādu režīmu visās dalībvalstīs.

41 Šajā ziņā, kā to norāda ģenerāladvokāts secinājumu 57. punktā, PVN direktīvas 141. panta mērķis ir izvairīties no tā, lai starpniekam tādā darījumu virknē kā tā, kas ir definēta šajā pašā 141. pantā, nebūtu jāizpilda identifikācijas un deklarēšanas pienākumi preču galamērķa dalībvalstī.

42 Šādā perspektīvā nevar atteikt priekšrocības, kādas izriet no vienkāršošanas kārtības, kas ir paredzēta PVN direktīvas 42., 141., 197. un 265. pantā, nodokļa maksātājam, kas veic iegādi atbilstoši PVN direktīvas 141. pantā paredzētajiem nosacījumiem, tādēļ vien, ka šis nodokļa maksātājs ir identificēts PVN nolūkā arī dalībvalstī, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas Kopienas iekšienē. Kā to ir arī norādījis ģenerāladvokāts secinājumu 72. punktā, šāds atteikums radītu būtisku atšķirību attieksmē pret nodokļa maksātājiem un tas radītu risku ierobežot bez attaisnojuma saimniecisko darbību veikšanu, balstoties uz nodokļa maksātāja PVN identifikāciju.

43 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 141. panta c) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā minētais nosacījums ir izpildīts tad, ja nodokļa maksātājs attiecīgajā dalībvalstī, no kuras preces tiek nosūtītas vai transportētas, ir reģistrēts un identificēts PVN nolūkā pat tad, ja šis nodokļa maksātājs attiecīgajai preču iegādei Kopienas iekšienē izmanto citas dalībvalsts PVN identifikācijas numuru.

Par otro jautājumu

44 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 42. un 265. pants, tos lasot kopā ar PVN direktīvas 263. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tas, ka dalībvalsts nodokļu iestāde piemēro PVN direktīvas 41. panta pirmo daļu tikai tādēļ vien, ka saistībā ar iegādi Kopienas iekšienē, ko veic, lai preces nosūtītu tālāk dalībvalsts teritorijā, šajā dalībvalstī PVN nolūkā identificētais nodokļa maksātājs nav termiņā iesniedzis PVN direktīvas 265. pantā minēto kopsavilkuma ziņojumu.

45 Ir jāatgādina, ka atkāpjoties no PVN direktīvas 41. panta pirmās daļas, kas attiecas uz dalībvalsti, kura ir piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, ar ko pircējs veic attiecīgo iegādi Kopienas iekšienē, PVN direktīvas 42. pantā ir noteikts, ka iegādei Kopienas iekšienē piemēro PVN transportēšana Kopienas iekšienē galamērķa dalībvalstī, ja ir izpildīti abi kumulatīvie nosacījumi, kas ir paredzēti attiecīgi 42. panta a) un b) punktā.

46 Saskaņā ar PVN direktīvas 42. panta a) punktu starpniekam pircējam ir jāpierāda, ka viņš ir veicis attiecīgo iegādi, lai veiktu turpmāku piegādi tās dalībvalsts teritorijā, kas noteikta saskaņā ar 40. pantu, ja šīs piegādes saņēmējs saskaņā ar PVN direktīvas 197. pantu ir noteikts par personu, kas atbildīga par PVN nomaksu.

47 PVN direktīvas 42. panta b) punktā ir pievienots nosacījums, atbilstoši kuram pircējam ir jāizpilda PVN direktīvas 265. pantā paredzētie pienākumi saistībā ar kopsavilkuma paziņojuma iesniegšanu. Šajā pēdējā tiesību normā ir detalizēti izklāstīta specifiskā informācija par darījumu virkni, kas ir definēta PVN direktīvas 141. pantā un kas starpniekam ir jāsniedz kopsavilkuma ziņojumā tās dalībvalsts nodokļu iestādei, kura tam ir piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru tas veic iegādi Kopienas iekšienē.

48 Attiecībā uz PVN direktīvas 263. pantu tajā ir paredzētas normas saistībā ar termiņiem kopsavilkuma ziņojuma iesniegšanai.

49 Pretēji tam, ko Tiesā apgalvo Austrijas valdība, ir jānorāda, ka, lai gan PVN direktīvas 42. panta a) punktā ir precizēts materiālais priekšnosacījums, lai tādu iegādi kā pamatlietā varētu uzskatīt par tādu, kam piemēro PVN atbilstoši PVN direktīvas 40. pantam, tomēr PVN direktīvas 42. panta b) punktā ir precizēta kārtība, kādā ir jāiesniedz pierādījumi par aplikšanu ar nodokļiem transportēšanas vai nosūtīšanas Kopienas iekšienē galamērķa dalībvalstī, ar atsauci uz speciālajiem pienākumiem, kādi pircējam ir jāizpilda, iesniedzot kopsavilkuma paziņojumu. Šādi pienākumi saistībā ar kopsavilkuma paziņojumiem ir jāuzskata par saistošiem formāliem nosacījumiem.

50 Tomēr saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu tas, ka nodokļa maksātājs nav izpildījis PVN direktīvas 42. panta b) punktā noteiktās formālās prasības, nevar izraisīt to, ka tiek atteikta šīs direktīvas 42. panta piemērošana, ja citādi šī 42. panta a) punktā minētie materiālie priekšnosacījumi ir izpildīti (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 46. punkts, un 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 36. punkts). Patiesībā atteikums piemērot PVN direktīvas 42. pantu varētu izraisīt dubulto aplikšanu ar nodokļiem, ciktāl nodoklis tiktu uzlikts arī pircējam starpniekam atbilstoši PVN direktīvas 41. panta 1. punktam dalībvalstī, kura tam ir piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, ko tas ir izmantojis šim darījumam, turklāt arī galīgais pircējs tiktu aplikts ar nodokļiem atbilstoši PVN direktīvas 141. panta e) punktam un 197. pantam. Šajā ziņā ir jāpiebilst, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru PVN direktīvas 41. un 42. pants ir domāti, lai garantētu PVN piemērošanu attiecīgajai iegādei Kopienas iekšienē galīgā pircēja līmenī, vienlaikus izvairoties no šāda darījuma dubultas aplikšanas ar nodokļiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 22. aprīlis, *X* un *fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 un C-539/08, EU:C:2010:217, 35. punkts).

51 No tā izriet, ka PVN direktīvas 42. pants ir piemērojams, tiklīdz ir izpildīti materiālie priekšnosacījumi. Šajā ziņā nozīmīgs ir fakts, lai pircēja PVN identifikācijas numurs būtu derīgs darījuma veikšanas brīdī. Turpretī nav nozīmes apstāklim, ka šis numurs vairs nav derīgs kopsavilkuma paziņojumu iesniegšanas dienā.

52 Katrā ziņā dalībvalsts nevar paredzēt, nepārsniegdama to, kas ir strikti nepieciešams precīzai nodokļa iekasēšanai, iespēju veikt grozījumu kopsavilkuma paziņojumos attiecībā uz trijstūra darījumiem, vienlaikus atņemot šiem grozījumiem jebkādu spēkā esamību, atsakot pircējam starpniekam piemērot PVN direktīvas 42. pantu ar atpakaļejošu spēku, ja šis starpnieks sniedz pierādījumus, ka ir izpildīti materiālie priekšnosacījumi. Tomēr, lai sodītu par formālo prasību neievērošanu, dalībvalstis var noteikt cita veida sodus, nevis PVN direktīvas 42. panta piemērošanas atteikšanu, piemēram, var tikt noteikts samērīgs naudas sods vai finansiāls sods atbilstoši pārkāpuma smagumam (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 42. punkts).

53 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka sākotnējie kopsavilkuma paziņojumi no 2012. gada oktobra līdz 2012. gada decembrim bija pilnīgi, tomēr iesniegti ar nokavēšanos 2013. gada 8. februārī. Grācas pilsētas Finanšu pārvalde turklāt uzskatīja, ka *Firma Hans Bühler* nav izpildījusi savus deklarēšanas pienākumus par 2013. gada februāri un martu, ievērojot to, ka šī uzņēmuma PVN identifikācijas numurs vairs nebija spēkā, iesniedzot kopsavilkuma paziņojumus par šajā laikposmā veiktajiem darījumiem.

54 Attiecībā uz šo pēdējo laikposmu ir jānorāda, ka apstāklis vien, ka *Firma Hans Bühler* PVN identifikācijas numurs vairs nebija spēkā brīdī, kad tika iesniegti attiecīgie kopsavilkuma paziņojumi pamatlietā, nevar tikt uzskatīts par tādu, kas ir pretrunā PVN direktīvas 265. pantam. Šajā tiesību normā netiek prasīts, lai nodokļu maksātāja PVN identifikācijas numurs joprojām būtu spēkā kopsavilkuma paziņojuma iesniegšanas dienā. Saskaņā ar pašu minētās tiesību normas tekstu kopsavilkuma paziņojumā ir jābūt minētam tam PVN identifikācijas numuram, ar kuru nodokļa maksātājs "ir veicis" attiecīgās iegādes Kopienas iekšienē, nevis numuram, kāds tam ir piešķirts kopsavilkuma paziņojuma iesniegšanas dienā.

55 Attiecībā uz kopsavilkuma paziņojumiem, kas ir iesniegti ar nokavēšanos, nodokļu neitralitātes princips prasa, lai PVN 42. pants tiktu piemērots, ja ir izpildīti PVN direktīvas 42. panta a) punkta materiālie nosacījumi, pat ja noteiktajā termiņā nav izpildīts PVN direktīvas 42. panta b) punkta formālais nosacījums. Tātad dalībvalsts nodokļu iestāde principā nevar aplikt ar nodokli iegādi Kopienas iekšienē tikai tādēļ vien, ka pircējs nav iesniedzis pareizi aizpildītu kopsavilkuma paziņojumu attiecībā uz tā veikto darījumu.

56 Tomēr ir jāpiebilst, kā to ir norādījis ģenerāladvokāts secinājumu 91. punktā, ka pastāv divi gadījumi, kuros formāla nosacījuma neievērošana var attaisnot PVN direktīvas 42. panta nepiemērošanu (skat. pēc analoģijas spriedumu, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 43., 44. un 46. punkts).

57 Pirmkārt, formāla nosacījuma pārkāpums var izraisīt atteikumu piemērot PVN direktīvas 42. pantu, ja nodokļa maksātājs ir apzināti piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, apdraudot kopējās PVN sistēmas darbību (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

58 Pamatlietā nekas no lietas materiāliem neliecina, ka *Firma Hans Bühler* bija iesaistīta krāpšanā.

59 Otrkārt, formāla nosacījuma pārkāpums var izraisīt atteikumu piemērot PVN direktīvas 42. pantu, ja šādu formālu nosacījumu neievērošanas rezultātā tiktu kavēta drošu pierādījumu iesniegšana par to, ka ir ievēroti materiālie priekšnosacījumi (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai faktam, ka sākotnējie kopsavilkuma paziņojumi par laikposmu no 2012. oktobra līdz 2012. gada decembrim tika iesniegti ar nokavēšanos, bija tādas sekas, ka tika aizkavēta drošu pierādījumu iesniegšana par to, ka ir ievēroti materiālie priekšnosacījumi.

61 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus uz otro prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 42. un 265. pants, tos lasot kopā ar PVN direktīvas 263. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tas, ka dalībvalsts nodokļu iestāde piemēro PVN direktīvas 41. panta pirmo daļu tikai tādēļ vien, ka saistībā ar iegādi Kopienas iekšienē, ko veic, lai preces nosūtītu tālāk dalībvalsts teritorijā, šajā dalībvalstī PVN nolūkā identificētais nodokļa maksātājs nav termiņā iesniedzis PVN direktīvas 265. pantā minēto kopsavilkuma ziņojumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

62 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), 141. panta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā minētais nosacījums ir izpildīts tad, ja nodokļa maksātājs attiecīgajā dalībvalstī, no kuras preces tiek nosūtītas vai transportētas, ir reģistrēts un identificēts pievienotās vērtības nodokļa (PVN) nolūkā pat tad, ja šis nodokļa maksātājs attiecīgajai preču iegādei Kopienas iekšienē izmanto citas dalībvalsts PVN identifikācijas numuru.**

2) **Direktīvas 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2010/45, 42. un 265. pants, tos lasot kopā ar Direktīvas 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2010/45, 263. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tas, ka dalībvalsts nodokļu iestāde piemēro Direktīvas 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2010/45, 41. panta pirmo daļu tikai tādēļ vien, ka saistībā ar iegādi Kopienas iekšienē, ko veic, lai preces nosūtītu tālāk dalībvalsts teritorijā, šajā dalībvalstī PVN nolūkā identificētais nodokļa maksātājs nav termiņā iesniedzis Direktīvas 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2010/45, 265. pantā minēto kopsavilkuma ziņojumu.**

[Paraksti]