



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ĪVA BOTA [YVES BOT]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2017. gada 30. novembrī<sup>1</sup>

**Lieta C-580/16**

***Firma Hans Bühler KG***

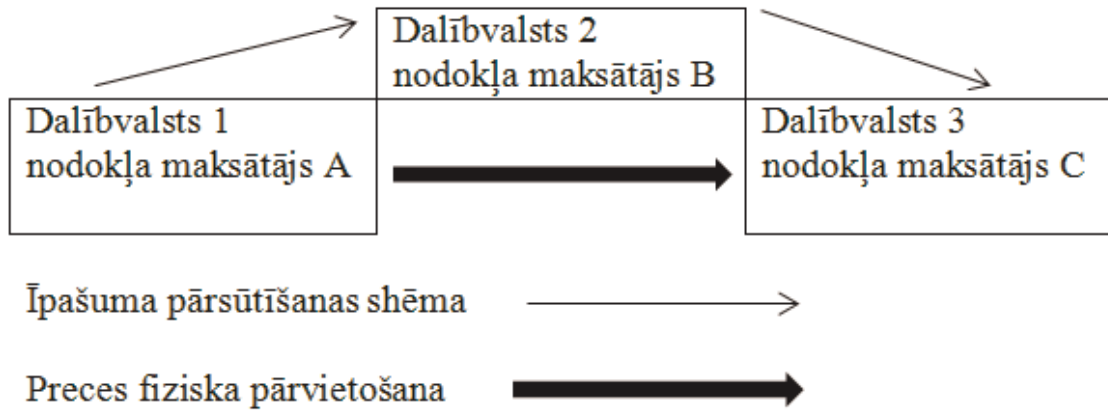
(*Verwaltungsgerichtshof* (Federālā administratīvā tiesa, Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Eiropas Savienības iekšienē nosūtītu vai transportētu preču piegāde – Atbrīvojums no nodokļa – Vienas dalībvalsts nodokļa maksātāja piegāde pircējam citā dalībvalstī – Situācija, kad nodokļa maksātājs rēķinā norāda savu PVN identifikācijas numuru trešajā dalībvalstī

1. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 141. panta c) punktu un 42. un 265. pantu<sup>2</sup>, to pamatlietā piemērojamā redakcijā un lasot tos kopā ar šīs direktīvas 41. panta 1. punktu un 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.
3. Tā mērķis ir precizēt nosacījumus, lai vienkāršotu darījumu aplikšanu ar nodokļiem, iesaistot trīs nodokļa maksātājus, kuri PVN nolūkā ir identificēti trijās dažādās dalībvalstīs.
4. Šajā konkrētajā gadījumā attiecībā uz iegādēm Kopienas iekšienē, kuras parasti dēvē par “trīspusējiem darījumiem” un kuras tiek attēlotas turpmāk atspoguļotajā diagrammā shēmā, nodokļa maksātājs A, kas identificēts PVN nolūkā dalībvalstī 1, piegādā preci nodokļa maksātājam B, kurš identificēts PVN nolūkā dalībvalstī 2 un kurš savukārt šo pašu preci piegādā nodokļa maksātājam C, kas identificēts PVN nolūkā dalībvalstī 3, minētā prece tiek tieši nosūtīta vai transportēta no pirmās dalībvalsts uz trešo dalībvalsti.

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – franču.

<sup>2</sup> OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”.



5. Mērķis ir atbrīvot nodokļa maksātāju B no PVN par iegādi Kopienas iekšienē, ko viņš ir veicis dalībvalstī, kurā prece tiek ieviesta, un līdz ar to atbrīvot no PVN identifikācijas prasības (turpmāk tekstā – “PVN identifikācija”) šajā dalībvalstī; nodokli par secīgu piegādi sedz nodokļa maksātājs C tajā pašā dalībvalstī.

6. Es apgalvošu, ka, ja tiek izpildīti pamatnosacījumi par iegādēm Kopienas iekšienē, PVN direktīvas 141. pantā noteikto vienkāršošanas pasākumu nevar atteikt nodokļa maksātājam B, pamatojoties uz to, ka to nevar identificēt preču nosūtīšanas dalībvalstī PVN nolūkā, vai ka kopsavilkuma ziņojums par attiecīgajiem darījumiem nav iesniegts vai labots noteiktajā termiņā.

## I. Atbilstošās tiesību normas

### A. Savienības tiesības

7. PVN direktīvas 40. pantā ir noteikts:

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

8. Saskaņā ar šīs direktīvas 41. pantu:

“Neskarot 40. pantu, uzskata, ka vieta 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktā minētajai preču iegādei Kopienas iekšienē ir tās dalībvalsts teritorijā, kas piešķirusi 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 uzliedz nodokli, attiecīgi samazina dalībvalstī, kas piešķirusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru pircējs ir veicis attiecīgo iegādi.”

9. Minētās 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.”

10. Šīs pašas direktīvas 141. pantā ir noteikts:

“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.”

11. Saskaņā ar PVN direktīvas 197. pantu:

“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.”

12. Šīs 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 [..].”

13. Atbilstoši šīs direktīvas 263. pantam:

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

1.a Tomēr dalībvalstis apstākļos, ko tās var noteikt, var atļaut maksātājiem kopsavilkuma paziņojumu iesniegt katru kalendāro ceturksni termiņā, kas nepārsniedz vienu mēnesi pēc ceturkšņa beigām, ja ceturkšņa apgrozījuma kopsumma par 264. panta 1. punkta d) apakšpunktā un 265. panta 1. punkta c) apakšpunktā minētajām preču piegādēm, atskaitot PVN, ne attiecībā uz attiecīgo ceturksni, ne attiecībā uz kādu no iepriekšējiem četriem ceturkšņiem nepārsniedz 50 000 [euro] vai līdzvērtīgu summu attiecīgās valsts valūtā.

Šā punkta pirmajā daļā paredzētā iespēja vairs nav piemērojama pēc tā mēneša beigām, kura laikā apgrozījuma kopsumma par 264. panta 1. punkta d) apakšpunktā un 265. panta 1. punkta c) apakšpunktā minētajām preču piegādēm, atskaitot PVN, tekošajā ceturksnī pārsniedz 50 000 [euro] vai līdzvērtīgu summu attiecīgās valsts valūtā. Šādā gadījumā kopsavilkuma paziņojumu izveido par mēnesi vai mēnešiem, kas pagājuši kopš ceturkšņa sākuma, laikposmā, kas nepārsniedz vienu mēnesi.

1.b Līdz 2011. gada 31. decembrim dalībvalstis var noteikt šā panta 1.a punktā noteikto summu 100 000 [euro] apmērā vai līdzvērtīgu summu attiecīgās valsts valūtā.

[..]

2. Dalībvalstis atļauj un var pieprasīt šā panta 1. punktā minēto kopsavilkuma paziņojumu iesniegt, elektroniski pārsūtot datus, atbilstīgi to izstrādātiem nosacījumiem.”

14. Šīs pašas direktīvas 265. pantā ir noteikts:

“1. Attiecībā uz 42. pantā paredzēto preču iegādi Kopienas iekšienē nodokļa maksātājs, kurš PVN nolūkā identificēts dalībvalstī, kas piešķirusi 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.”

15. Saskaņā ar PVN direktīvas 266. pantu:

“Izdarot atkāpi no 264. un 265. panta, dalībvalstis var paredzēt, ka kopsavilkuma paziņojumos iekļauj papildu informāciju.”

### **B. Austrijas tiesības**

16. 1994. gada 23. augusta *Umsatzsteuergesetz 1994* (Federālais likums par apgrozījuma nodokli)<sup>3</sup> 3. panta 8. punktā ir noteikts:

“Iegāde Kopienas iekšienē notiek tās dalībvalsts teritorijā, kurā prece atrodas transportēšanas vai nosūtīšanas [...] beigās. Ja pircējs attiecībā 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.”

17. Tā redakcijā, ko piemēroja 2012. gadā<sup>4</sup>, *UStG 1994* 25. pantā “Trīspusējs darījums” ir noteikts:

“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. pantam. 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 Kopienas teritorijā ir identificēts PVN nolūkā;
- b) iegāde notiek turpmākas uzņēmēja (pircēja) valsts teritorijā piegādes nolūkā tādām 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. pantam ir jāmaksā saņēmējam.

Rēķina izrakstīšana, ko veic pircējs

<sup>3</sup> *BGBI.* 663/1994, turpmāk tekstā – “*UStG 1994*”.

<sup>4</sup> *BGBI.* I, 34/2010.

(4)<sup>5</sup> 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.

Nodokļu maksātājs

(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, aprēķinātai summai ir jāpieskaita saskaņā ar 5. punktu maksājamā summa.”

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

5 Šis punkts tika grozīts ar 2012. gada 14. decembra *Abgabenänderungsgesetz 2012* (Likums, ar ko groza nodokļus) (*BGBI I*, 112/2012), kas stājas spēkā 2013. gada 1. janvārī. Tajā ir noteikts šādi.

“(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 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.”

## II. Pamatlietas rašanās fakti un prejudiciālie jautājumi

19. 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 aprīlim<sup>6</sup> tā bija arī identificēta Austrijā PVN nolūkā, jo plānoja izveidot pastāvīgo pārstāvniecību šajā citā dalībvalstī. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniegšanas brīdī šis projekts vēl nebija īstenots<sup>7</sup>.

20. Laikposmā no 2012. gada oktobra līdz 2013. gada martam šī atkārtoti iegādājās no Vācijā reģistrētiem piegādātājiem produktus, ko tā tālāk pārdeva klientam, kurš ir reģistrēts un PVN nolūkā identificēts Čehijas Republikā. Šīs preces Vācijas piegādātāji tieši piegādāja Čehijas klientam. *Firma Hans Bühler* šiem darījumiem, kurus tā uzskatīja par trīspusējiem, izmantoja tikai savu Austrijas PVN identifikācijas numuru.

21. Vācijas piegādātāji norādīja savu Vācijas PVN identifikācijas numuru, kā arī *Firma Hans Bühler* Austrijas PVN identifikācijas numuru uz tai adresētajiem rēķiniem. Tā izrakstīja rēķinus tās Čehijas klientam ar savu Austrijas identifikācijas numuru un pircēja Čehijas PVN identifikācijas numuru. Tajā bija precizēts, ka darījumi ir “trīspusēji darījumi Kopienas iekšienē” un ka galapircējs ir atbildīgs par PVN nomaksu.

22. 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 PVN identifikācijas numuru. Sadaļā “trīspusēji darījumi” nav neviena ieraksta.

23. Tad, 2013. gada 10. aprīlī, *Firma Hans Bühler* laboja šos kopsavilkuma paziņojumus, precizējot, ka tā ir veikusi trīspusējus darījumus, un iesniedza citus kopsavilkuma paziņojumus par 2013. gada februāri un martu.

24. Grācas pilsētas Finanšu pārvalde uzskatīja, ka saskaņā ar iegādēm Kopienas iekšienē PVN par darījumiem starp Vācijas piegādātājiem un *Firma Hans Bühler* būtu jāmaksā Austrijā.

25. Tā uzskatīja, ka tie ir “trūkstošie” trīspusējie darījumi, jo šis nodokļa maksātājs nebija izpildījis savu deklarēšanas pienākumu un nav pierādījis, ka darījums tika aplikts ar PVN galaiegādes līmenī Čehijas Republikā. Minētā iestāde arī uzskatīja, ka, pat tad, ja iegādes Kopienas iekšienē bija veiktas Čehijas Republikā, ir jāuzskata, tās ir veiktas arī Austrijā, jo *Firma Hans Bühler* bija izmantojusi Austrijas PVN identifikācijas numuru.

26. *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija) noraidīja *Firma Hans Bühler* apelācijas sūdzību par šo lēmumu, pamatojoties uz to, ka šis pircējs zaudēja atbrīvojumu no PVN par tā iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar *UStG 1994* 25. panta 2. punktu, jo nebija izpildījis šajā noteikumā paredzēto īpašo deklarēšanas pienākumu. *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) arī norādīja, ka *Firma Hans Bühler* Austrijas PVN identifikācijas numurs vairs nebija spēkā 2013. gada 10. aprīlī un ka tādēļ tā arī neesot attiecībā uz 2013. gada februāra un marta darījumiem izpildījusi deklarēšanas pienākumu saskaņā ar *UStG 1994* 25. panta 6. punktu.

27. *Firma Hans Bühler* cēla prasību *Revision* kārtībā par šo lēmumu *Verwaltungsgerichtshof* (Federālā administratīvā tiesa, Austrija).

6 Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 7. punktā ir precizēts, ka 2013. gada 10. aprīlī PVN identifikācijas numurs vairs nebija derīgs.

7 Tiesas sēdē šis sabiedrības pārstāvis paziņoja, ka tā ir atteikusies no projekta īstenošanas.

28. Šī tiesa šaubās par nodokļa maksātāja, Grācas pilsētas Finanšu pārvaldes un *Bundesfinanzgericht* (Federālās finanšu tiesas) vienprātību attiecībā uz noteikumu par trīspusējiem darījumiem piemērojamību.

29. Pēc tam, kad tika norādījusi, ka divi “uzņēmēji” *UStG 1994* 25. panta 1. punktā iekļautās definīcijas izpratnē ir reģistrēti vienā un tajā pašā dalībvalstī, proti, Federatīvajā Republikā, tā domā par sekām, kas izriet no fakta, ka preces tika nosūtītas vai transportētas no šīs dalībvalsts, ņemot vērā PVN direktīvas 141. panta c) punkta noteikumus, un līdz ar to par noteicošo elementu, lai kvalificētu darījumu. Ja vērā tiek ņemts tikai PVN identifikācijas numurs, ko izmanto nodokļa maksātājs, tā norāda uz šāda risinājuma iespējamām sekām, ja identifikācija tiek veikta vienīgi nolūkā veikt trīspusējus darījumus.

30. Visbeidzot, *Verwaltungsgerichtshof* (Federālā administratīvā tiesa) pauž atšķirīgu vērtējumu no Grācas pilsētas Finanšu pārvaldes un *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) attiecībā uz deklarēšanas pienākuma neizpildes tiesiskajām sekām attiecībā uz PVN direktīvas 41. un 42. pantu, kā arī Tiesas judikatūru saistībā ar rēķinu labošanu.

31. 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 1. punkta nepiemērošana, ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā minētais nosacījums nav izpildīts tad, ja nodokļa maksātājs attiecīgajā dalībvalstī, no kuras preces tiek nosūtītas vai transportētas, ir reģistrēts un identificēts PVN nolūkā, arī 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 1. punkts kļūst par nepiemērojamu, tikai iesniedzot termiņā kopsavilkuma paziņojumu?”

### III. Mans vērtējums

#### A. Ievada apsvērumi

32. Ar savu pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa aicina Tiesu pirmo reizi lemt par PVN direktīvas 141. pantā<sup>8</sup> paredzētā mehānisma ieviešanas nosacījumiem, kas jāievēro, lai nodokļa maksātāja preču iegādei Kopienas iekšienē, nolūkā veikt turpmāku piegādi tās pašas dalībvalsts teritorijā, netiktu piemērots šis dalībvalsts PVN.

33. Tā kā tas ir vienkāršošanas pasākums, es uzskatu, ka ir lietderīgi sākumā to iekļaut plašākā kontekstā ar noteikumiem, kas piemērojami preču tirdzniecībai Kopienas iekšienē<sup>9</sup>, kurā tā ietilpst.

34. PVN direktīvas 141. pantā būtībā ir pārņemts Sestās direktīvas 28.c panta E daļas 3. punkta pirmais līdz piektais ievilkums.

<sup>8</sup> Tas pats attiecas uz līdzvērtīgiem noteikumiem Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze noteikumiem (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā- “Sestā direktīva”). Skat. šo secinājumu 34. un nākamos punktus.

<sup>9</sup> Vēsturiskam atskatam skat. ģenerālvokātes J. Kokotes [J. Kokott] secinājumus lietā *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:7, 24.–29. punkts).



35. Sestās direktīvas 28.c panta E daļa tika pievienota ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvas 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388 nolūkā atcelt fiskālās robežas<sup>10</sup>, 1. panta 22. punktu, kurā bija iekļauta XVIa sadaļa, tostarp 28.a līdz 28.m pants, kas organizē pagaidu režīmu nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm<sup>11</sup> un it īpaši attiecībā uz atbrīvojumiem.

36. Sestās direktīvas 28.c panta E daļas noteikumi nav būtiski pārskatīti kopš to grozīšanas ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvas 92/111/EEK, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš vienkāršošanas pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļiem<sup>12</sup>, 1. panta 13. punktu.

37. Padomes 2011. gada 15. marta Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu<sup>13</sup>, kuras mērķis atbilstoši šīs regulas ceturtajam apsvērumam ir “nodrošināt pašreizējās PVN sistēmas vienādu piemērošanu, pieņemot [PVN] direktīvas īstenošanas noteikumus [..], jo īpaši attiecībā uz nodokļa maksātājiem, preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu un to darījumu vietu, par kuriem uzliek nodokli”, neietver īpašus noteikumus par atbrīvojumiem, kas saistīti ar PVN direktīvas 138. līdz 142. pantā minētajiem darījumiem Kopienas iekšienē<sup>14</sup>.

38. Tādējādi šīs direktīvas 141. pants ir daļa no vispārējās sistēmas Kopienas iegāžu atbrīvojumam no nodokļa. Lai atvieglotu izpratni par šī noteikuma radīto mehānismu<sup>15</sup>, manuprāt, ir jāatgādina arī daži būtiski jēdzieni, kas attiecas uz tādu preču tirdzniecību Kopienas iekšienē, uz kurām attiecas PVN direktīva un Tiesas judikatūra.

39. Vispirms atbilstoši šīs direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktam PVN uzliek preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds<sup>16</sup>.

40. Saskaņā ar PVN direktīvas 20. panta pirmo daļu “preču iegāde Kopienas iekšienē” ir definēta kā “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”.

41. PVN direktīvas 42. pantā noteikts īpašs gadījums, ja iegāde veikta, lai veiktu turpmāku piegādi, kā šīs direktīvas 141. panta b) punktā.

42. Par vietu preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar minētās direktīvas 40. pantu “uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam”.

10 OV 1991, L 376, 1. lpp.

11 2007. gada 27. septembra sprieduma *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548) 22. punktā Tiesa norādīja, ka, “konstatējot, ka vēl nav izpildīti nosacījumi, kas ļautu īstenot principu, saskaņā ar kuru nodokli uzliek piegādāto preču izcelsmes dalībvalstī, nepārkāpjot principu, ka ieņēmumus no nodokļiem saņem dalībvalsts, kurā notiek galapatēriņš, Kopienas likumdevējs ar Sestās direktīvas XVIa sadaļu ir ieviesis pagaidu režīmu nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm, kas pamatots ar jaunu darbību, par kuru jāmaksā nodoklis, proti, preču iegādi Kopienas iekšienē (Direktīvas 91/680 preambulas septītais līdz desmitais apsvērumi)”.

12 OV 1992, L 384, 47. lpp.; saskaņā ar šīs direktīvas 4. pantu īstenošanas datums tika noteikts 1993. gada 1. janvārī.

13 OV 2011, L 77, 1. lpp. Izņemot dažus 3., 11., 23. un 24. panta noteikumus, šī regula stājas spēkā divdesmitajā dienā pēc tās publicēšanas *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī*, un to piemēro no 2011. gada 1. jūlija (skat. minētās regulas 65. pantu). Padomes 2005. gada 17. oktobra Regula (EK) Nr. 1777/2005, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 77/388/EEK par kopēju pievienotās vērtības nodokļu sistēmu ((OV 2005, L 288, 1. lpp.), skat. Regulas Nr. 282/2011 64. pantu).

14 Skat. turpmāk priekšlikumu Padomes 2017. gada 4. oktobra Īstenošanas regulai, ar ko attiecībā uz dažiem atbrīvojumiem darījumiem Kopienas iekšienē groza Īstenošanas regulu (ES) Nr. 282/2011 (COM(2017) 568 *final*), kas attiecas tikai uz PVN direktīvas 138. pantu.

15 Jānorāda, ka šis mehānisms nav obligāts. Pircēji var izvēlēties, lai tiem tiktu piemērota principa shēma, kurā starpposma nodokļa maksātājs izpilda savas nodokļu saistības vai nu preču nosūtīšanas dalībvalstī, kurā tas veic piegādi Kopienas iekšienē, vai preču ieviešanas dalībvalstī, kurā tas veic preču iegādi Kopienas iekšienē, kam seko iekšēja piegāde, par kuru nodoklis tiek uzlikts galapatērētājam.

16 Šī panta a) punktā ir noteikts, ka PVN uzliek “preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds”.

43. Pēc tam, kā Tiesa to norādīja:

- “Šajā sakarā ir jāsecina, ka preces piegāde Kopienas iekšienē un tās iegāde Kopienas iekšienē faktiski ir viena un tā pati ekonomiskā darbība, kaut arī iegāde rada atšķirīgas tiesības un pienākumus gan darījuma dalībniekiem, gan attiecīgo dalībvalstu nodokļu iestādēm”<sup>17</sup>;
- Tādējādi jebkuras Kopienas iekšējās preču iegādes, kam nodoklis tiek uzlikts dalībvalstī, uz kuru Kopienas iekšienē tiek nosūtītas vai transportētas preces saskaņā ar Sestās direktīvas<sup>[18]</sup> 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu, neizbēgamas sekas ir no nodokļa atbrīvota piegāde dalībvalstī, no kuras minētā prece ir nosūtīta vai transportēta, piemērojot šīs pašas direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunkta pirmo daļu<sup>[19]</sup> (spriedums, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232)<sup>20</sup>;
- “No tā izriet, ka ar Kopienas iekšēju preču iegādi saistītas Kopienas iekšējas preču piegādes atbrīvošana no nodokļiem ļauj novērst divkāršu nodokļu uzlikšanu un tādējādi kopējai PVN sistēmai raksturīgā nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu”<sup>21</sup>, un
- “Preces iegāde Kopienas iekšienē ir veikta un atbrīvojums no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē ir piemērojams tikai tad, ja tiesības rīkoties ar precī kā īpašniekam ir nodotas pircējam un piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas”<sup>22</sup>.

44. Visbeidzot, PVN direktīvas īpašajā noteikumā, proti, tās 141. pantā, ir definēti vienīgi trīspusēji darījumi. No tā izriet, ka tos veic trīs nodokļa maksātāji, kuri PVN nolūkā ir identificēti trijās dažādās dalībvalstīs, ar tādu īpatnību, ka pirmais nodokļa maksātājs attiecīgās preces ir nosūtījis vai transportējis trešajam nodokļa maksātājam.

45. Tātad tie ir jānošķir no secīgiem darījumiem vai ķēdes darījumiem, kuros iesaistītas tādas pašas preces, kas rada vienotu Kopienas iekšējo transportu<sup>23</sup>, ko iepriekš izvērtējusi Tiesa, lai gan risinājumi var tikt saskaņoti<sup>24</sup>.

46. Šādās situācijās, ja nav īpašu noteikumu, ir jāparedz nosacījumi, lai īstenotu principu par piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvojuma no nodokļa īstenošanu, lai varētu “viegli [...] sasniegt mērķi [...], proti, nodot nodokļa ieņēmumus tai dalībvalstij, kurā notiek piegādāto preču galapatērēšana”, un “[nodrošināt] skaidru attiecīgo dalībvalstu fiskālās suverenitātes nodalīšanu”<sup>25</sup>.

17 Skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 23. punkts).

18 Tagad – PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkts.

19 Tagad – PVN direktīvas 138. panta 1. punkts.

20 Skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 24. punkts).

21 Skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 25. punkts).

22 Skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 42. punkts). Kā piemēru šīs prasības neievērošanas sekām skat. spriedumu, 2010. gada 22. aprīlis, *X un fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C-536/08 un C-539/08, EU:C:2010:217, 41. un 42. punkts).

23 Skat., piemēram, attiecībā uz darījumiem, kuros iesaistīti vairāk nekā divi nodokļa maksātāji, spriedumus, 2010. gada 22. aprīlis, *X un fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C-536/08 un C-539/08, EU:C:2010:217); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592); 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti* u.c. (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455), kā arī 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 Salīdzinājumam ar shēmu, kas piemērojama trīspusējiem darījumiem, skat. ģenerālvokātes J. Kokotes secinājumus lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 65. punkts).

25 Skat. spriedumu, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, 40. punkts).

47. Tiesa vispirms nosprieda, ka “tikai viena nosūtīšana vai transportēšana no divām piegādēm ir uzskatāma par atbrīvotu no nodokļiem, piemērojot Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmo daļu”<sup>26</sup>, un ka “ši interpretācija ir spēkā neatkarīgi no nodokļu maksātājiem – pirmā pārdevēja, starpnieka saņēmēja vai otrā saņēmēja – kas iegūst tiesības rīkoties ar precēm šīs nosūtīšanas vai šīs transportēšanas laikā”<sup>27</sup>.

48. Tiesa vēlāk precizēja,<sup>28</sup> ka “saistībā ar šo transportēšanu ar nodokli apliekamais darījums, proti, pirmā vai otrā piegāde [...] ir jānosaka, ņemot vērā vispārēju visu lietas apstākļu novērtējumu, lai noteiktu, kura no šīm divām piegādēm atbilst visiem nosacījumiem par piegādi Kopienas iekšienē”<sup>29</sup>.

49. Tomēr, lai piemērotu PVN direktīvas 141. pantu, jautājums par to, kurai piegādei Kopienas iekšienē būtu jāuzliek nodoklis, neizriet no nosacījumiem, kas uzskaitīti b) un c) punktā, proti, no vienas puses, preču iegāde, kas veikta, “lai veiktu turpmāku šo preču piegādi”<sup>30</sup>, ko nodokļa maksātājs ir veicis preču piegādes dalībvalstī, un, no otras puses, šādi iegūtu preču tieša piegādāšana vai nosūtīšana nākamās piegādes saņēmējam.

50. Tādēļ, ja iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi attiecas uz attiecīgo pievienotās vērtības nodokļa maksātāju identifikāciju trīs dažādās dalībvalstīs, uzskatu, ka ir nepieciešams norādīt<sup>31</sup>, ka trīspusējo darījumu raksturo ne tikai šī identifikācija. Izšķiroši ir apstākļi, kādos notiek attiecīgais saimnieciskais darījums. Tādējādi to veic starpposma pircējs vai, citiem vārdiem, pircējs-tirgotājs, kurš vienlaikus nolēmj iegādāties preces tālākpārdošanai un tiešai preces transportēšanai no piegādātāja savam klientam. Šajā gadījumā tiesības kā īpašniekam rīkoties ar precī noteikti tiks nodotas pirmajam pircējam, jo “Kopienas iekšējo preču iegādi veic tas, kas pasūta transportu”<sup>32</sup>.

51. Tādēļ man šķiet svarīgi, ka īpašie nosacījumi, kas ļauj skaidri nodalīt trīspusējus darījumus no secīgiem vai ķēdes darījumiem, tiktu pārbaudīti iepriekš<sup>33</sup>, pirms tiek apsvērta jebkāda vienkāršošana.

52. Tas pats attiecas uz vispārīgākiem nosacījumiem attiecībā uz darījumiem Kopienas iekšienē, piemēram, faktiskā nosūtīšana vai transportēšana<sup>34</sup>, kā arī secīgas piegādes galīgā saņēmēja norādīšana kā nodokļu maksātāja attiecīgajā dalībvalstī<sup>35</sup>.

53. No tā izriet, ka, ciktāl pamatlietā attiecīgajai iegādei Kopienas iekšienē seko iekšēja piegāde, uz diviem iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem par vienkāršošanas pasākuma īstenošanu, kas PVN direktīvas 141. pantā paredzēts par labu nodokļa maksātājam-starpniekam, varētu sniegt noderīgu atbildi.

26 Tagad – PVN direktīvas 138. panta 1. punkts.

27 Skat. spriedumu, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, rezolutīvā daļa, 1. punkts).

28 Skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 27. un nākamie punkti).

29 Skatīt minētā sprieduma 44. punktu.

30 Mans izcēlums.

31 Kā Tiesa to norādīja lietas dalībniekiem ar savu mutvārdu atbildei uzdoto jautājumu tiesas sēdē.

32 Saskaņā ar frāzi, kas lietota ģenerālvokātes J. Kokotes secinājumos lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 66. punkts).

33 Salīdzinājumam skatīt pieņēmumus, kas izklāstīti Komisijas 1994. gada 23. novembra Ziņojumā Padomei un Eiropas Parlamentam par to, kā darbojas pārejas režīms PVN uzlikšanai Kopienas iekšējai tirdzniecībai (COM(94) 515 *final*, turpmāk tekstā – “1994. gada ziņojums”), kura 247. punktā ir noteikts, ka “pretējā gadījumā, ja B piegādā preces dalībvalstī 1 vai tā pircējs C aņemas savā vārdā apmaksāt transportu uz galamērķa dalībvalstī 2 [lasīt “3” saskaņā ar šo secinājumu 4. punktu], B veic iekšēju pirkumu dalībvalsts 1 iekšienē, kam seko piegāde Kopienas iekšienē no šīs dalībvalsts”. Pirmā pieņēmuma piemēram skatīt spriedumu, 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 12., 13. un 40. punkts).

34 Skat. šo secinājumu 43. punkta ceturto ievilkumu.

35 Šī prasība ir noteikta PVN direktīvas 42. pantā un 141. panta e) punktā. Pretējā gadījumā piemēro šīs direktīvas 41. pantu. Nosacījums ir formulēts šādi: “Ja pircējs nenorāda, ka PVN šai iegādei ir piešķirts saskaņā ar 40. pantu.” Skat. šo secinājumu 85. punktu, kā arī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 6. un 17. punktu.

## B. Par pirmo prejudiciālo jautājumu

54. Pirmais prejudiciālais jautājums attiecas uz katra no trīs nodokļa maksātājiem dažādās dalībvalstīs PVN identifikācijas nosacījumu pārbaudi, kas pieprasīta saskaņā ar PVN direktīvas 141. pantu. Šajā jautājumā tiek lūgts precizēt, vai vienkārši tiek pieņemts, ka tiek izmantoti trīs dažādi identifikācijas numuri vai, gluži pretēji, ir jāpārbauda nodokļa maksātāja-starpnieka vairākkārtējas identifikācijas esamība.

55. Jānorāda, ka vienīgais ierobežojums, kurš skaidri noteikts šī 141. panta a) un e) punktā, ir, ka nodokļa maksātājs, kas veic secīgu piegādi dalībvalstī, kurā notikusi preču iegāde Kopienas iekšienē, proti, to nosūtīšanas vietā, tur “neveic uzņēmējdarbību”.

56. Dažādu valodu redakcijas, konkrēti spāņu, vācu, angļu, itāļu, un poļu valodā<sup>36</sup>, ir formulētas ar šādu īpašu atrunu.

57. Tas ir pamatots ar attiecīgā noteikuma mērķi. Kā tas ir norādīts 1994. gada ziņojuma 248. punktā, “vienkāršošanas pasākumu mērķis ir ļaut [starpposma] operatoram neievērot pienākumu identificēties<sup>37</sup> un deklarēties dalībvalstī[, kurā tiek piegādātas preces]”, kamēr viņš veic preču iegādi Kopienas iekšienē, kam seko iekšēja piegāde tajā pašā dalībvalstī, kurai uzliek PVN saskaņā ar tajā piemērojamiem noteikumiem<sup>38</sup>.”

58. Tātad jautājums ir par to kā “atbrīvot” no nodokļa uzlikšanas iegādi Kopienas iekšienē, kas principā ir apliekama ar nodokli [preču ievešanas] dalībvalstī, un pārlikt uz [galīgo] apakšpirceju pārdošanas aplikšanu ar nodokli, ko viņam piešķirīs [starpposma operators]”<sup>39</sup>.

59. Tādējādi, ja visi citi PVN direktīvas 141. pantā paredzētie nosacījumi ir izpildīti, it īpaši tie, kas attiecas uz nodokļa maksātāja izvēli, kurš ir apliekams ar nodokli, tādas dalībvalsts PVN identifikācijas numura izmantošana iegādēm Kopienas iekšienē, kas nav dalībvalsts, kurā ievestas preces, nevar būt iemesls tam, ka šī iegāde tiek aplikta ar nodokli tajā dalībvalstī, kas ir piešķirusi identifikāciju starpposma nodokļa maksātājam.

60. Tomēr iesniedzējtiesa apšaubā PVN direktīvas 141. panta piemērojamību, ja nodokļa maksātājs ir reģistrēts preču nosūtīšanas dalībvalstī, un it īpaši šī panta c) punkta interpretāciju, tādēļ ir jāprecizē visi elementi, kas ir izvērtējami.

61. Pirmkārt, kā to norādīja iesniedzējtiesa, PVN direktīvas 141. panta c) punkta noteikumi par preču nosūtīšanu vai transportēšanu “no dalībvalsts, kas nav dalībvalsts, kurā [starpposma operators] ir PVN nolūkā identificēts”, varētu tikt interpretēti burtiski tādējādi, ka ir izslēgti gadījumi, kuros nodokļa maksātājs ir reģistrēts, pat identificēts preču nosūtīšanas dalībvalstī, neatkarīgi no identifikācijas izveles, kas tam pieejama darījuma noslēgšanas brīdī.

62. Otrkārt, šāds lasījums nebūtu vienīgais. Kā norāda autori *B. Terra* un *J. Kajus*, izslēgšana no identifikācijas preču nosūtīšanas dalībvalstī ir paredzēta dažādās dalībvalstīs<sup>40</sup>.

36 Skat. Austrijas valdības rakstveida apsvērumus (7. punkts). Dažādo tulkojumu konsekvences brīvs salīdzinājums.

37 Skat. PVN direktīvas 214. pantu par visu darījumu identifikācijas prasībām. Attiecībā uz atgādinājumu par mērķi, proti, nodrošināt pareizu PVN sistēmas darbību, skat. arī it īpaši spriedumu, 2013. gada 14. marts, *Ablesio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 18. un 19. punkts).

38 Skat. 1994. gada ziņojuma 246. punktu par nodokļa uzlikšanas principiem.

39 Skat. 1994. gada ziņojuma 249. punktu.

40 Terra, B. un Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT*, 1. sējums, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2017, 619. lpp., īpaša zemsvitras piezīme 601. lpp. Skat. arī, piemēram, franču apkārtrakstu BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, pieejams šādā tīmekļa vietnē: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, 240. punkts, kā arī komentāru par Beļģijas tiesību aktiem: Baltus, F., *La TVA: fondements et mécanismes*, 2. izd., Brisele: Larcier, 2016, 163. lpp.

63. Treškārt, šāda interpretācija rastu praktisku pamatojumu. Tā kā reģistrēšanās konkrētā dalībvalstī rada tiesības<sup>41</sup> un pienākumus nodokļu un deklarēšanās jomā, vienkāršošanas pasākums nodokļa maksātājam nebūtu interesants.

64. Ceturtkārt, tādu situāciju, kurās nodokļa maksātājs ir identificēts preču nosūtīšanas dalībvalstī, izslēgšana būtu priekšrocība, lai tiktu ierobežoti gadījumi, kad konkrēta identifikācija tiek iegūta tikai ar mērķi attaisnot dalību trīspusējos darījumos. Šajā sakarā Komisija 1994. gada ziņojumā uzsvēra zināmas modrības nozīmīgumu<sup>42</sup>, kā to norādīja arī iesniedzējtiesa.

65. Šie dažādie iebildumi, manuprāt, ir jānoraida turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ.

66. Sākotnēji varētu iebilst, ka burtiska PVN direktīvas 141. panta c) punkta<sup>43</sup> interpretācija liek izslēgt PVN identifikācijas numura piešķiršanas gadījumus preču nosūtīšanas dalībvalstī, kas nav tikai saistīti ar nodokļa maksātāja reģistrāciju. Šādu izslēgšanu nevar pamatot ar deklarēšanas pienākumu<sup>44</sup>.

67. Turklāt būtiskāk – pamatojoties uz konstatējumu, ka nav īpašu noteikumu attiecībā uz vairāku identifikāciju gadījumiem, es apgalvoju, ka šīs direktīvas 141. pants ir jāinterpretē šauri un teleoloģiski.

68. No vienas puses, šaura PVN direktīvas 141. panta noteikumu interpretācija ir nepieciešama to mērķu dēļ, proti, vienkāršošanas pasākuma ieviešana, kas izraisa izslēgšanu attiecībā uz identifikācijas gadījumiem preču ieviešanas dalībvalstī. Citiem vārdiem, nodokļa maksātāja identifikācijas izslēgšanu preču nosūtīšanas dalībvalstī nevar izsecināt no vispārējiem noteikumiem.

69. Attiecībā uz šīs direktīvas 141. panta a) punkta piemērošanu šo loģiku nevar apšaubīt, konstatējot, ka ir jāizslēdz ne tikai reģistrēšanās preču ieviešanas dalībvalstī, bet arī nodokļa maksātāja vienkārša PVN identifikācija šajā dalībvalstī. Faktiski šis nosacījums dabiski izriet no šī noteikuma mērķa, proti, izvairīties no tā, ka starpposma nodokļa maksātājs sevi identificē. 1994. gada ziņojums, kurā ir atsauce uz to, ka starpposma nodokļa maksātājs izmanto “identifikācijas numuru [..], ko piešķirusi cita dalībvalsts, nevis tā, kurā preces piegādātas”, apstiprina šo vērtējumu<sup>45</sup>.

70. No otras puses, es uzskatu līdzīgi Komisijai, ka PVN direktīvas 141. panta noteikumi ir jālasa kopā un kopsakarā ar šīs direktīvas 265. panta noteikumiem<sup>46</sup>, kuri norādīti minētās direktīvas 42. pantā par kopsavilkuma ziņojumu saturu, kas jāsaprot, veicot iegādes Kopienas iekšienē, lai veiktu turpmāku piegādi. Jēdziens “PVN identifikācijas numurs [..], ar kuru [pircējs] veica [šo] iegādi”, liecina par izvēles brīvību starp dažādiem numuriem. Šis formulējums ir atrodams arī tās pašas direktīvas 41. pantā par preču iegādes Kopienas iekšienē vietas noteikšanu.

71. Šādu interpretāciju pamato attiecīgā mehānisma mērķis. Manuprāt, nodokļu kontrole preces galīgajā patēriņa vietā ir pietiekama, lai pamatotu Savienības likumdevēja izvēli neizslēgt PVN direktīvas 141. pantā jebkādu vienkāršošanu, ja starpposma pircējam ir cits identifikācijas numurs, kas atbilst šī nodokļa maksātāja reģistrācijas vietai preču nosūtīšanas vietas dalībvalstī<sup>47</sup>.

41 Dažos valstu tiesību aktos pastāv saistība starp attiecīgajā valstī reģistrēta uzņēmuma sociālajiem vai fiskālajiem identifikācijas numuriem. Tādējādi, balstoties uz šo identifikāciju, automātiski tiek piešķirts Kopienas iekšējais PVN maksātāja numurs.

42 Skat. šī ziņojuma 252., 254. un 255. punktu.

43 Skat. šo secinājumu 61. punktu.

44 Skat. šo secinājumu 63. punktu.

45 Skat. šī ziņojuma 251. punktu.

46 Konkrētāk, šīs direktīvas 265. panta 1. punkta a) apakšpunkts.

47 Šo risinājumu var salīdzināt ar Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojums no nodokļa nedrīkst būt atkarīgs no PVN identifikācijas numura piešķiršanas vai tā nodošanas. Skat. šo secinājumu 87. un nākamās punktus.

72. Atšķirīgs risinājums, kas neļauj nodokļa maksātājam izvēlēties savu PVN identifikāciju, radītu ievērojamas atšķirības attieksmē pret nodokļa maksātājiem un varētu ierobežot saimnieciskās darbības veikšanu, lai gan individuālais PVN identifikācijas numurs ir tikai pierādīšanas līdzeklis<sup>48</sup>.

73. Turklāt, kā to norādīja Austrijas valdība<sup>49</sup>, ekonomiskā realitāte attaisno administratīvā sloga samazināšanu<sup>50</sup>, saglabājot nodokļu maksātājiem brīvu izvēli attiecībā uz to identifikāciju saistībā ar darījumiem Kopienas iekšienē un nodrošinot darījumu tiesisko drošību galapatērētājam<sup>51</sup>. Tāpat tiesas sēdēs laikā tika pieminēta priekšrocība, ko vienkāršošana sniedz no nodokļa atbrīvotās naudas plūsmas pārvaldībai.

74. Visbeidzot, ir jāpierāda tās dalībvalsts, kurā starposma nodokļa maksātājs ir identificēts, ieinteresētība iebilst pret citu identifikāciju preču nosūtīšanas dalībvalstī. Tādā gadījumā tikai šī pēdējā dalībvalsts var piemērot piegādes aplikšanu ar nodokli.

75. Visi šie faktori kopā liek man uzskatīt, ka, lai saglabātu “to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu”<sup>52</sup> preču ieviešanas dalībvalstī, pietiek konstatēt, ka ir izmantoti trīs dažādi PVN identifikācijas numuri, lai īstenotu PVN direktīvas 141. pantā paredzēto vienkāršošanas mehānismu, ar nosacījumu, atbilstoši pastāvīgajai Tiesas judikatūrai<sup>53</sup>, ka vairāku PVN identifikācijas numuru izmantošana nav saistīta ar krāpniecību.

76. Faktiski, kā to atgādināja iesniedzējtiesa, tādi apstākļi, kas aprakstīti Komisijas 1994. gada ziņojumā<sup>54</sup>, var izraisīt jautājumus par PVN identifikācijas numura izvēli, lai veiktu trīspusējus darījumus<sup>55</sup>.

77. Turklāt no Komisijas rīcības plāna par PVN<sup>56</sup> kopumā izriet, ka saistībā ar pašreizējo likumdošanu ir vajadzīga īpaša modrība.

78. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka PVN direktīvas 141. panta c) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājs, kas ir izpildījis šī panta a) punktā minētos identifikācijas nosacījumus, minētā panta b) punktā norādīto preču iegādei ir izmantojis PVN identifikācijas numuru, ko piešķirusi cita dalībvalsts, nevis tā dalībvalsts, no kuras preces tiek nosūtītas vai transportētas konkrētai preču iegādei Kopienas iekšienē, neatkarīgi no tā, vai tas ir reģistrēts vai identificēts šajā dalībvalstī.

### C. Par otro prejudiciālo jautājumu

79. Šis jautājums ir jāizvērtē tikai tad, ja ir apstiprinājums, ka pastāv trīspusēji darījumi.

48 Skat. spriedumu, 2013. gada 14. marts, *Ablesio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 20. un 32. punkts).

49 Skat. šīs valdības rakstveida apsvērumu 9.–11. punktu.

50 Attiecībā uz vispārīgākiem apsvērumiem par šā mērķa saikni ar Savienības izaugsmes stratēģiju, it īpaši attiecībā uz MVU, skat. paskaidrojuma rakstu priekšlikumam Padomes 2017. gada 4. oktobra Īstenošanas regulai, ar kuru groza [Regulu Nr. 282/2011] attiecībā uz dažiem atbrīvojumiem saistībā ar darījumiem Kopienas iekšienē (COM(2017) 568 *final*, 3. lpp., 6. punkts).

51 Skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 48.–50. punkts).

52 Skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 29. punkts), un 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 61. punkts).

53 Salīdzināt ar spriedumu, 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

54 Skat. šī paziņojuma 254. un 255. punktu.

55 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka pēc šī ziņojuma, grozot PVN direktīvu un izstrādājot regulas, nav pieņemts neviens īpašs noteikums.

56 Skat. Komisijas 2017. gada 4. oktobra paziņojumu Eiropas Parlamentam, Padomei un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai “Turpmākie pasākumi PVN rīcības plāna īstenošanai. Ceļā uz vienotu ES PVN zonu – laiks rīkoties” (COM(2017) 566 *final*, 3.1.2. punkts, 11. lpp.).

80. Ar šo otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai atbilstība prasībām, kas attiecas uz PVN direktīvas 263.<sup>57</sup> un 265. pantā<sup>58</sup> paredzētā kopsavilkuma ziņojuma sastādīšanu, ir būtisks nosacījums šīs direktīvas 42. panta piemērošanai un līdz ar to starpposma nodokļa maksātāja atbrīvojumam no PVN, piemērojot minētās direktīvas 141. pantā paredzēto mehānismu<sup>59</sup>.

81. Konkrētāk, iesniedzējtiesa jautā par sekām, kas izriet no kopsavilkuma paziņojumu par darījumiem, kuri veikti laikposmā no 2012. gada oktobra līdz decembrim, novēlotas iesniegšanas<sup>60</sup>, kā arī vēlākiem to labojumiem, lai precizētu, ka tie ir trīspusēji darījumi<sup>61</sup>.

82. Jānorāda, ka PVN direktīvas 265. pantā ir noteikts, kāda informācija nodokļa maksātājam ir jānorāda kopsavilkuma ziņojumā, kurš tam ir jā sagatavo saskaņā ar šīs direktīvas 262. pantu. Šīs prasības, lai noteiktu nodokļa uzlikšanas vietu, sekas ir izklāstītas minētās direktīvas 42. pantā.

83. Tādējādi PVN direktīvas 42. panta a) punktā ir precizēti pamatnosacījumi, kas noteikti kopā ar šīs direktīvas 197. pantu, un it īpaši šī panta 1. punkta a) apakšpunktu. No tā izriet, ka vispirms ir jāizpilda minētās direktīvas 141. panta noteikumi, lai iegāde Kopienas iekšienē, kas īstenota, "lai veiktu turpmāku piegādi"<sup>62</sup>, tiktu uzskatīta par apliktu ar PVN preču ieviešanas dalībvalstī.

84. PVN direktīvas 42. panta b) punktā noteiktā prasība par atbilstību "265. pantā noteiktajām kopsavilkuma paziņojuma iesniegšanas prasībām" ir jāanalizē atšķirīgi, saskaņā ar Tiesas judikatūru, kā oficiāls nosacījums, kas ļauj vienīgi nodrošināt nodokļa uzlikšanu dalībvalstī, kur notiek preces galapatēriņš.

85. Vispirms ir jānorāda, ņemot vērā PVN direktīvas 42. panta pirmās daļas formulējumu, ka 42. panta b) punkts ir jālasa, ievērojot šīs direktīvas 41. punktu<sup>63</sup>. Paredzēts, ka to piemēro tikai "tiktāl, ciktāl pircējs nenosaka, ka iegāde ir aplikta ar PVN atbilstoši 40. pantam". Augstāka prasība tiek izteikta ar šiem noteikumiem, kuru nozīme ir plašāka nekā minētās direktīvas 42. panta noteikumiem par vienkāršu kopsavilkuma ziņojumu iesniegšanu. Tāpat ir jāņem vērā šo noteikumu mērķis, ko Tiesa atgādināja 2010. gada 22. aprīļa spriedumā *X un fiscale eenheid Facet-Facet Trading*<sup>64</sup>, proti, "nodrošināt, lai attiecīgajai iegādei tiek piemērots PVN"<sup>65</sup>.

86. Pretēji Austrijas valdības viedoklim es nedomāju, ka būtu jābalstās uz PVN direktīvas 42. panta atšķirīgo formulējumu salīdzinājumā ar šīs direktīvas 138. panta formulējumu, kas šo jautājumu neskar. Manuprāt, pašreizējos Savienības tiesību aktos<sup>66</sup> nepastāv šķēršļi tuvināšanai ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, ko var piemērot izskatāmajā gadījumā, saskaņā ar kuru, ja ir izpildīti piegādes Kopienas iekšienē materiālie vai pamatnosacījumi, tiesības uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa nevar tikt pakļautas citām administratīvām prasībām.

57 Konkrētāk, 1. punkta pirmā daļa, kura atbilst Sestās direktīvas 28.h pantam, kas iekļauts ar Direktīvu 91/680, ar kuru aizstāj Sestās direktīvas 22. panta 6. punkta b) apakšpunkta otrās daļas pirmo teikumu.

58 Konkrētāk, 1. punkta a) apakšpunkts un b) apakšpunkts, kas atbilst Sestās direktīvas 28.h pantam, kas iekļauts ar Direktīvu 91/680, ar kuru aizstāj Sestās direktīvas 22. panta 6. punkta b) apakšpunkta piektās daļas pirmo un otro ievilkumu.

59 Skat. Austrijas valdības rakstveida apsvērumu 16. punktu

60 Skat. lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 28. punktu, kurā norādīts, ka šie kopsavilkuma paziņojumi tika iesniegti 2013. gada 8. februārī, lai gan iesniegšanas termiņš bija 2013. gada 31. janvārī.

61 Skat. lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 5. un 31. punktu. Šie labojumi tika iesniegti 2013. gada 10. aprīlī.

62 Minētās direktīvas 42. panta a) punkts.

63 Atbilst Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta pirmajai un otrajai daļai. Ņemot vērā iesniedzējtiesas un Austrijas valdības rakstveida apsvērumos iesniegtos pierādījumus, var arī norādīt, ka var būt gadījumi, kuros preču nosūtīšanas galamērķis nav zināms vai kuros vispārīgāk nav izpildīts viens no PVN direktīvas 42. panta pamatnosacījumiem.

64 C-536/08 un C-539/08, EU:C:2010:217, 32.–36. punkts.

65 Skatīt minētā sprieduma 33. punktu.

66 Attiecībā uz pašlaik īstenojamiem projektiem skat. Komisijas 2017. gada 4. oktobra paziņojumu Eiropas Parlamentam, Padomei un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai "Turpmākie pasākumi PVN rīcības plāna īstenošanai. Ceļā uz vienotu ES PVN zonu – laiks rīkoties" (COM(2017) 566 final, 3.1.1.1. punkta b) apakšpunkts, 9. lpp.).

87. Tādējādi Tiesa nosprieda, ka atteikums atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa faktiski notikušu piegādi Kopienas teritorijā nevar tikt pamatots vienīgi ar to, ka pierādījumi par šādu piegādi nav iesniegti savlaicīgi<sup>67</sup>. Tiesa turklāt minēja “kopsavilkuma paziņojuma iesniegšanu nodokļu administrācijai”, izpildot formālus pienākumus, kas noteikti Sestās direktīvas 22. pantā, redakcijā, kas izriet no šīs direktīvas 28.h panta, tagad – PVN direktīvas 263. pants<sup>68</sup>.

88. Tas pats attiecas – saistībā ar pieņēmumiem, kas piemērojami pamatlietā, – uz papildu prasībām par derīgu identifikāciju, piemēram, reģistrāciju PVN informācijas apmaiņas sistēmā (*VAT Information Exchange System (VIES)*) vai iegādes Kopienas iekšienē piemērojama nodokļu režīma attiecināšanu<sup>69</sup>, vai arī pircēja PVN identifikācijas numura norādīšanu<sup>70</sup>.

89. Saskaņā ar to pašu loģiku rēķina korekcija attiecībā uz obligātu norādi, proti, PVN identifikācijas numuru, var radīt atpakaļejošu spēku<sup>71</sup>. Turklāt, piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošana no nodokļa nevar tikt atteikta tikai tādēļ, ka citas dalībvalsts nodokļu administrācija ir atcēlusi pircēja PVN identifikācijas numuru, kas ar atpakaļejošu spēku ir stājies spēkā pirms šīs piegādes<sup>72</sup>.

90. Visbeidzot, ir jāņem vērā, pirmkārt, ka visiem PVN nolūkā identificētiem nodokļa maksātājiem ir pienākums sagatavot kopsavilkuma paziņojumus<sup>73</sup>, kas ļauj veikt savstarpēju iesniegtās informācijas pārbaudi. Otrkārt, plašākā skatījumā ir jāņem vērā Savienības noteikumu par administratīvo sadarbību PVN jomā attīstība<sup>74</sup>. Padomes 2010. gada 7. oktobra Regula (ES) Nr. 904/2010 par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā<sup>75</sup>, kas stājās spēkā 2012. gada 1. janvārī, nosaka kopīgus noteikumus un procedūras, it īpaši attiecībā uz informācijas apmaiņu starp kompetentajām valsts iestādēm, lai pareizi piemērotu PVN<sup>76</sup>. Šāda kārtība noteikti samazina sekas, kas rodas no nepilnīgas vai novēlotas deklarēšanas.

67 Skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, rezolutīvā daļa, 1. punkts).

68 Skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 25. punkts).

69 Skat. spriedumu, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 37. punkts).

70 Skat. spriedumus, 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 51. punkts un rezolutīvā daļa), kā arī 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 52. un nākamie punkti).

71 Skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, rezolutīvā daļa).

72 Skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 60. un 61. punkts (attiecībā uz formālo nosacījumu), kā arī rezolutīvā daļa, 2. punkts).

73 Skat. PVN direktīvas 262. un 263. pantu.

74 Salīdzināt ar spriedumu, 2010. gada 22. aprīlis, *X un fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C-536/08 un C-539/08, EU:C:2010:217, 37. punkts).

75 OV 2010, L 268, 1. lpp.

76 Skat. šādas Regulas Nr. 904/2010 preambulas apsvērumus:

“(7) Lai iekasētu maksājamo nodokli, dalībvalstīm būtu jāsadarbojas, lai palīdzētu nodrošināt, ka PVN tiek noteikts pareizi. Tādējādi tām ne tikai jākontrolē, vai tiek pareizi piemēroti attiecīgās valsts teritorijā iekasējama nodoklis, bet arī būtu jāsniedz palīdzība citām dalībvalstīm, lai nodrošinātu, ka tiek pareizi piemēroti nodoklis, kas ir saistīts ar darbību, kuru veic attiecīgās valsts teritorijā, bet kas ir iekasējams citā dalībvalstī.

(8) PVN pareizas piemērošanas kontrole pārrobežu darījumos, kad nodoklis iekasējams citā dalībvalstī, nevis dalībvalstī, kurā pakalpojumu sniedzējs vai preču piegādātājs veic uzņēmējdarbību, daudzos gadījumos ir atkarīga no informācijas, kas ir tās dalībvalsts rīcībā, kurā nodokļa maksātājs veic uzņēmējdarbību, vai kas šai otrai dalībvalstij ir vienkāršāk pieejama. Šādu darījumu efektīva kontrole tādēļ ir atkarīga no tā, vai dalībvalsts, kurā veic uzņēmējdarbību, vāc vai tai ir iespēja vākt minēto informāciju.

[..]

(19) Par neregistrēto pakalpojumu sniedzēju saistību izpildi pirmām kārtām atbild patērētāja dalībvalsts [..].”



91. Tomēr šim “formālisma noraidīšanas principam”<sup>77</sup>, kas parasti ir balstīts uz PVN direktīvā definēto jēdzienu un principu objektīvo raksturu un nodokļu neitralitātes principu, ir divi izņēmumi, kas piemērojami neatkarīgi no tā, kādas priekšrocības ir paredzētas Savienības tiesībās<sup>78</sup>. Pirmkārt, tā ir apzināta dalība nodokļu krāpniecībā<sup>79</sup> un, otrkārt, nav iesniegti pierādījumi, ka pamatprasības ir izpildītas<sup>80</sup>.

92. Tieši šis izņēmums, manuprāt un pretēji Austrijas valdības apgalvotajam<sup>81</sup>, paskaidro risinājumu, kurš pieņemts 2010. gada 22. aprīļa spriedumā *X un fiscale eenheid Facet-Facet Trading*<sup>82</sup>, jo Tiesa secināja, ka attiecīgās preces faktiski netika ievestas identifikācijas dalībvalstī<sup>83</sup>.

93. Līdz ar to es uzskatu, ka tiesības uz atbrīvojumu no PVN var izrietēt tikai no to nosacījumu ievērošanas, kas paredzēti PVN direktīvas 141. pantā un 42. panta a) punktā, jo šīs direktīvas 42. panta b) punktā ietvertie nosacījumi paredz vienīgi to praktiskās īstenošanas veidu.

94. Ja Tiesa tomēr nepiekrītu šim vērtējumam, būtu jāizvērtē, kā to norādīja Komisija, ka pamatlietā strīds nebija par to, ka nav iesniegts kopsavilkuma ziņojums vai kāds cits paziņojums.

95. Tādējādi es ierosinu uz otro prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka šīs direktīvas 42. panta b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir pretrunā tam, ka dalībvalsts nodokļu administrācija, kas piešķirusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru nodokļa maksātājs veicis iegādi Kopienas iekšienē, lai veiktu turpmāku piegādi, atsakās to atbrīvot no PVN, pamatojoties tikai uz to, ka minētās direktīvas 265. pantā norādīto kopsavilkuma ziņojumu nodokļa maksātājs ir iesniedzis vai labojis novēloti, kaut arī nav nopietnu pierādījumu, kas liecinātu par krāpniecību, un ir konstatēts, ka ir izpildīti pamatnosacījumi par atbrīvojumu no nodokļa.

#### IV. Secinājumi

96. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Verwaltungsgerichtshof* (Federālā administratīvā tiesa, Austrija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 141. panta c) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājs, kas ir izpildījis šī panta a) punktā minētos identifikācijas nosacījumus, minētā panta b) punktā norādīto preču iegādei ir izmantojis pievienotās vērtības nodokļa (PVN) identifikācijas numuru, ko piešķirusi cita dalībvalsts, nevis tā dalībvalsts, no kuras preces tiek nosūtītas vai transportētas konkrētai preču iegādei Kopienas iekšienē, neatkarīgi no tā, vai tas ir reģistrēts vai identificēts šajā dalībvalstī;
- 2) Direktīvas 2006/112 42. panta b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir pretrunā tam, ka dalībvalsts nodokļu administrācija, kas piešķirusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru nodokļa maksātājs veicis iegādi Kopienas iekšienē, lai veiktu turpmāku piegādi, atsakās to atbrīvot no PVN,

77 Saskaņā ar izteicienu, kas izmantots ģenerāladvokāta H. Saugmandsgora Ēes [*H. Saugmandsgaard Øe*] secinājumos lietā *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:204, 82. un nākamie punkti.). Viņa apsvērumi ir balstīti uz principiem, kas izklāstīti 2007. gada 27. septembra spriedumā *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 31. punkts) un kas nesēn pārņemti 2017. gada 9. februāra spriedumā *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 36.–38. punkts).

78 Skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti u.c.*, (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 42.–49. punkts).

79 Skat. spriedumu, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 44. un 45. punkts). Kā piemēru krāpnieciskai deklarāciju neesamībai preču ieviešanas dalībvalstī, trīspusējās attiecībās, bet bez vienkāršošanas pasākuma izmantošanas, skat. arī spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti u.c.*, (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455).

80 Skat. spriedumu, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 42. un 43. punkts).

81 Skat. šīs valdības rakstisko apsvērumu 23., 27. un 39. punktu.

82 C-536/08 un C-539/08, EU:C:2010:217.

83 Skatīt minētā sprieduma 41. un 42. punktu.

pamatojoties tikai uz to, ka šīs direktīvas 265. pantā norādīto kopsavilkuma ziņojumu nodokļa maksātājs ir iesniedzis vai labojis novēloti, kaut arī nav nopietnu pierādījumu, kas liecinātu par krāpniecību, un ir konstatēts, ka ir izpildīti pamatnosacījumi par atbrīvojumu no nodokļa.