

**Lieta C-247/21**

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

**Iesniegšanas datums:**

2021. gada 20. aprīlis

**Iesniedzējtiesa:**

*Verwaltungsgerichtshof* (Austrija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2021. gada 8. aprīlis

**Revīzijas sūdzības iesniedzēja:**

*Luxury Trust Automobil GmbH*

**Atbildētāja iestāde *Verwaltungsgericht*:**

*Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling*

**Pamatlietas priekšmets**

Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112 – Preču iegāde Kopienas iekšienē – Trīspusējs darījums – Piegādes saņēmēja noteikšana par personu, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu – Informācija rēķinā – Koriģēšana – Nosacījumi – Atpakaļejošs spēks – Rēķinu izrakstīšana – Piemērojamās tiesību normas

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats**

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

**Prejudiciālie jautājumi**

- 1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 42. panta a) punkts, lasot to kopā ar šīs direktīvas 197. panta 1. punkta c) apakšpunktu (tiklīdz Padomes Direktīvas 2010/45 2010. gada 13. jūlija redakcijā) ir jāinterpretē tādējādi,

ka piegādes saņēmējs ir noteikts kā persona, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu, arī tad, ja rēķinā, kurā netiek norādīts PVN, tiek iekļauta šāda atsaucē: “No nodokļa atbrīvots trīspusējs darījums Kopienas iekšienē”?

- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša:
  - a) Vai šādu atsauci rēķinā vēlāk var pienācīgi labot (ar atsauci: “Trīspusējs darījums Kopienas iekšienē saskaņā ar *UStG* 25. pantu. Nodokļa samaksas pienākums pāriet uz preču pircēju vai pakalpojumu saņēmēju”)?
  - b) Vai, lai labojums būtu spēkā, labotais rēķins ir jāsaņem rēķina saņēmējam?
  - c) Vai labojums stājas spēkā ar atpakaļejošu datumu rēķina sākotnējās izrakstīšanas dienā?
- 3) Vai Direktīvas 2006/112/EK 219.a pants (redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), un labojumu [vācu valodas versijā] OV L 299/46, 17.11.2020.) ir jāinterpretē tādējādi, ka ir jāpiemēro tās dalībvalsts tiesību normas par rēķinu izrakstīšanu, kuras normas būtu piemērojams, ja rēķinā “pircējs” (vēl) nav noteikts kā persona, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu; vai arī ir jāpiemēro tās dalībvalsts tiesību normas, kuras normas būtu piemērojamas, ja varētu uzskatīt, ka “pircējs” ir noteikts kā persona, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu?

#### **Atbilstošās Savienības tiesību normas**

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, it īpaši tās 40., 41., 42., 141., 197. pants, 219.a pants, [226. panta] 11) un 11.a) punkts

#### **Atbilstošās valsts tiesību normas**

*Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 [1994. gada Apgrozījuma nodokļa likums] – UStG 1994) 2014. gadā piemērojamā redakcijā (BGBl. I Nr. 112/2012)*

*25. pants*

“Trīspusējs darījums

*Jēdziens*

25. pants. (1) Trīspusējs darījums tiek veikts tad, kad 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 trīspusēja darījuma gadījumā*

(2) Iegāde Kopienas iekšienē 3. panta 8. punkta otrā teikuma izpratnē ir uzskatāma par apliktu ar nodokli, ja uzņēmējs (pircējs) pierāda, ka ir veikts trīspusējs darījums un ka tas 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 apgrozījuma nodokļa, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

- a) uzņēmēja (pircēja) dzīvesvieta vai juridiskā adrese nav valsts teritorijā, taču tas Kopienas teritorijā ir reģistrēts apgrozījuma nodokļa maksātājs;
- b) iegāde notiek turpmākas uzņēmēja (pircēja) valsts teritorijā piegādes tādām uzņēmējam vai juridiskajai personai nolūkā, kas valsts teritorijā ir reģistrēts apgrozījuma nodokļa maksātājs;
- c) iegādāto preču izcelsme ir cita dalībvalsts nekā tā, kurā uzņēmējs (pircējs) ir reģistrēts apgrozījuma nodokļa maksātājs;
- d) pilnvaras rīkoties ar iegādātajām precēm uzreiz pāriet no pirmā uzņēmēja vai pirmā pircēja uz pēdējo pircēju (saņēmējs);
- e) nodoklis atbilstoši 5. pantam ir jāmaksā saņēmējam.

*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, ir jāpiemēro tās dalībvalsts tiesības, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums. Ja preču pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, uz kuru pāriet nodokļa samaksas pienākums, norēķinās kredītrēķina veidā, rēķins ir jāizraksta saskaņā ar tās dalībvalsts tiesību normām, kurā tiek veikta piegāde.

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

- tieša norāde par trīspusēja darījuma Kopienas iekšienē veikšanu un pēdējā pircēja nodokļa samaksas pienākumu;

- PVN maksātāja reģistrācijas numurs, kuru uzņēmējs (pircējs) ir izmantojis preču iegādei Kopienas iekšienē un to turpmākai piegādei; un
- piegādes saņēmēja PVN maksātāja reģistrācijas numurs.

*Persona, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu*

(5) Trīspusēja darījuma gadījumā nodoklis ir jāmaksā ar nodokli apliekamās piegādes saņēmējam, ja pircēja izrakstītais rēķins atbilst 4. punkta prasībām.

*Pircēja pienākumi*

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

- PVN maksātāja reģistrācijas numurs valsts teritorijā, kuru tas ir izmantojis preču iegādei Kopienas iekšienē un to turpmākai piegādei;
- turpmākās uzņēmēja veiktās piegādes saņēmēja PVN maksātāja reģistrācijas numurs, kas tam piešķirts nosūtīto vai transportēto preču galamērķa dalībvalstī;
- attiecībā uz katru no šiem saņēmējiem atlīdzību summa par piegādēm, ko uzņēmējs šādā veidā veicis nosūtīto vai pārvadāto preču galamērķa dalībvalstī. Šīs summas ir jādeklarē par kalendārā gada ceturksni, kurā ir radies nodokļa samaksas pienākums.

*Saņēmēja pienākumi*

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

*3. pants*

*“Iegādes Kopienas iekšienē vieta*

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

**Īss faktu un tiesvedības izklāsts**

- 1 Revīzijas sūdzības [*Revision*] iesniedzēja ir Austrijā reģistrēta sabiedrība ar ierobežotu atbildību, un tās juridiskā adrese atrodas Austrijā. Tās uzņēmējdarbība ietver luksusa transportlīdzekļu pārrobežu starpniecību un pārrobežu tirdzniecību.

- 2 2014. gadā revīzijas sūdzības iesniedzēja no kāda piegādātāja Apvienotajā Karalistē vairākas reizes iegādājās transportlīdzekļus un pārdeva tos tālāk uzņēmumam ar juridisko adresi Čehijas Republikā (M s.r.o.). Visi trīs iesaistītie uzņēmēji izmantoja savas rezidences valsts PVN maksātāja reģistrācijas numuru (PVN maksātāja numurs). Saņēmējs Čehijas Republikā saņēma transportlīdzekļus tieši no piegādātāja Apvienotajā Karalistē; transportlīdzekļu pārvadājumus organizēja revīzijas sūdzības iesniedzēja. Trijos revīzijas sūdzības iesniedzējas rēķinos (izrakstīti 2014. gada martā) tika norādīts saņēmēja Čehijas Republikas PVN maksātāja numurs, revīzijas sūdzības iesniedzējas Austrijas PVN maksātāja numurs un piegādātāja Apvienotās Karalistes PVN maksātāja numurs. Katrā rēķinā bija ierakstīts “No nodokļa atbrīvots trīspusējs darījums Kopienas iekšienē”. Rēķinos atsevišķi nebija norādīts PVN (tikai “rēķina neto summa”); arī – kā izriet no lietas materiāliem – pirkuma līgumos bija norādīta tikai “neto pirkuma cena”. Kopsavilkuma deklarācijā par 2014. gada martu revīzijas sūdzības iesniedzēja deklarēja šīs preču piegādes saistībā ar Čehijas Republikā reģistrētā saņēmēja PVN maksātāja numuru un šajā ziņā informēja par trīspusēju darījumu veikšanu.
- 3 Čehijas Republikā reģistrēto uzņēmumu M s.r.o. Čehijas Republikas nodokļu administrācija ir atzinusi par “missing trader”. Šis uzņēmums Čehijas Republikas nodokļu administrācijai nebija sasniedzams, un Čehijas Republikā tas nebija deklarējis un samaksājis PVN par trīspusējiem darījumiem. Strīdīgo piegāžu laikā M s.r.o. bija reģistrēts PVN maksātājs Čehijas Republikā.
- 4 Ar 2016. gada 25. aprīļa lēmumu *Finanzamt* [Finanšu pārvalde] noteica apgrozījuma nodokli, kas revīzijas sūdzības iesniedzējai ir jāmaksā par 2014. gadu. Pamatojumā – atsaucoties uz audita ziņojumu – *Finanzamt* norādīja, ka revīzijas sūdzības iesniedzējas trijos rēķinos, kas bija adresēti Čehijas Republikā reģistrētajam uzņēmumam M s.r.o., nebija norādīts par nodokļa samaksas pienākuma pāreju (*UStG 1994* 25. panta 4. punkts). Tātad esot noticis “nesekmīgs trīspusējs darījums”, kas vēlāk neesot pārveidojams. Tā kā tika izmantots Austrijas PVN maksātāja numurs, esot jāsecina, ka saskaņā ar *UStG 1994* 3. panta 8. punktu ir notikusi iegāde Kopienas iekšienē Austrijā.
- 5 Ar spriedumu, kas ir pārsūdzēts *Verwaltungsgerichtshof* [Augstākajā administratīvajā tiesā], *Bundesfinanzgericht* [Federālā finanšu tiesa] noraidīja revīzijas sūdzības iesniedzējas sūdzību par šo lēmumu.
- 6 Pamatojumā *Bundesfinanzgericht* piebilda, ka revīzijas sūdzības iesniedzēja ir labojusi trīs rēķinus ar 2016. gada 23. maija labojumiem, norādot uz nodokļa samaksas pienākuma pāreju uz preču pircēju vai pakalpojumu saņēmēju.
- 7 Faktiskajā situācijā *UStG 1994* 25. panta 1. punkta izpratnē neesot obligāti piemērojamas tiesību normas par trīspusēju darījumu. Drīzāk pircējam (trīspusējā darījuma starpniekam) esot tiesības izvēlēties, vai tas vēlas vai nevēlas piemērot trīspusēja darījuma režīmu konkrētai piegādei. Izvēles tiesības esot attiecīgi jāizmanto darījuma veikšanas brīdī atbilstoši tiesību normu prasībām. Ja pircējs

vēlas saņemt atbrīvojumu no nodokļa par savu iegādi Kopienas iekšienē galamērķa dalībvalstī un panākt ar savu piegādi saistītā nodokļa samaksas pienākuma pāreju uz saņēmēju, tam rēķinā ir jāiekļauj *UStG 1994* 25. panta 4. punktā paredzētā informācija. Revīzijas sūdzības iesniedzējas izrakstītie rēķini esot nepilnīgi, jo attiecīgajos rēķinos neesot norādes uz nodokļa samaksas pienākuma pāreju uz pēdējo pircēju.

- 8 Ja pircēja rēķina saturs neatbilst *UStG 1994* 25. panta 4. punkta prasībām, *UStG 1994* 25. pantā noteiktais režīms neesot piemērojams. Šādā gadījumā virknes darījumam esot jāpiemēro vispārīgajās tiesību normās paredzētais režīms.
- 9 Revīzijas sūdzības iesniedzēja esot ticami pierādījusi, ka tā ir sagatavojusi attiecīgo sākotnējo rēķinu labojumus un pēc tam mēģinājusi nosūtīt tos Čehijas Republikā reģistrētajam uzņēmumam. Tomēr neesot pierādīts, vai rēķinu labojumi faktiski ir sasnieguši Čehijas Republikas uzņēmumu, līdz ar to revīzijas sūdzības iesniedzēja neesot izpildījusi tai noteikto pierādīšanas pienākumu.
- 10 Tā kā tādējādi nepilnīgie rēķini nav laboti, neesot jāiedziļinās jautājumā, vai rēķina vēlāka labošana ļauj izmantot trīspusējam darījumam paredzēto vienkāršoto režīmu. Šajā lietā galamērķa valstī nodoklis neesot ticis samaksāts.
- 11 Tā kā rēķinos neesot bijis norādes uz nodokļa samaksas pienākuma pāreju uz pēdējo pircēju, nevarot piemērot trīspusējiem darījumiem paredzēto vienkāršoto režīmu; tāpēc darījumi esot jāvērtē, ņemot vērā noteikumus par virknes darījumiem. Tā kā revīzijas sūdzības iesniedzēja izmantoja savu Austrijas PVN maksātāja numuru, tā esot veikusi iegādi Kopienas iekšienē Austrijā. Iegādi uzskata par veiktu Austrijā līdz brīdim, kad revīzijas sūdzības iesniedzēja pierādīs, ka iegāde tika aplikta ar nodokli galamērķa valstī Čehijas Republikā. Šis atceļošais nosacījums neesot izpildīts. Turklāt revīzijas sūdzības iesniedzējai neesot tiesību atskaitīt priekšnodokli par kumulatīvu iegādi Kopienas iekšienē.

### **Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts**

#### ***Par pirmo jautājumu***

- 12 Šajā lietā netiek apstrīdēts, ka runa ir par virknes darījumu, turklāt Apvienotajā Karalistē reģistrētā piegādātāja veiktā piegāde ir “piegāde ar pārvietošanu”. Tādējādi revīzijas sūdzības iesniedzēja Čehijas Republikā veica iegādi Kopienas iekšienē; pēc tam revīzijas sūdzības iesniedzēja veica “piegādi bez pārvietošanas” Čehijas Republikā uzņēmumam *M s.r.o.* Turklāt saskaņā ar *UStG 1994* 3. panta 8. punktu iegāde Kopienas iekšienē ir uzskatāma arī par veiktu Austrijā, jo revīzijas sūdzības iesniedzēja ir izmantojusi Austrijas PVN maksātāja numuru. Revīzijas sūdzības iesniedzēja neapgalvo, ka iegāde Kopienas iekšienē vai sekojošā piegāde bez pārvietošanas tika aplikta ar nodokli Čehijas Republikā.
- 13 Lieta ir par nodokļa uzlikšanu Austrijā saskaņā ar *UStG 1994* 3. panta 8. punktu, proti, papildu nodokļa uzlikšana (fiktīvai) iegādei Kopienas iekšienē, ņemot vērā

Austrijas PVN maksātāja numura izmantošanu. Ar šo PVN revīzijas sūdzības iesniedzējai faktiski ir jāsamaksā nodoklis, jo nav tiesību to atskaitīt priekšnodokli (skat. Tiesas spriedumu, 2010. gada 22. aprīlis, X un *fiscale eenheid Facet Trading*, apvienotās lietas C-536/08 un C-539/08).

- 14 Iegāde Kopienas iekšienē saskaņā ar *UStG 1994* 3. panta 8. punktu ir uzskatāma par apliktu ar nodokli atbilstoši *UStG 1994* 25. panta 2. punktam, ja uzņēmējs (pircējs) pierāda, ka ir veikts trīspusējs darījums un ka tas ir izpildījis deklarēšanas pienākumu saskaņā ar *UStG 1994* 25. panta 6. punktu. Šajā lietā nav apstrīdēts, ka revīzijas sūdzības iesniedzēja ir izpildījusi šo deklarēšanās pienākumu.
- 15 Trīspusēja darījuma veikšana ir jākonstatē saskaņā ar *UStG 1994* 25. panta 1. punktu. No tajā minētajiem nosacījumiem strīdīgs ir tikai tas, vai ir izpildīti šajā tiesību normā minētie *UStG 1994* 25. panta 3. punkta nosacījumi.
- 16 Saskaņā ar *UStG 1994* 25. panta 3. punktu (kurā ir regulēti gadījumi, kad trīspusēja darījuma trešā dalībnieka – tātad “saņēmēja” – juridiskā adrese atrodas Austrijā) iegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvota no PVN it īpaši tikai tad, ja saskaņā ar *UStG 1994* 25. panta 5. punktu nodoklis ir jāmaksā saņēmējam (*UStG 1994* 25. panta 3. punkta e) apakšpunkts). Savukārt atbilstoši *UStG 1994* 25. panta 5. punktam tas prasa, lai pircēja izrakstītais rēķins būtu atbilstīgs 4. punkta prasībām.
- 17 Saskaņā ar *UStG 1994* 25. panta 4. punktu rēķinā it īpaši ir jābūt skaidrai norādei uz trīspusēja darījuma veikšanu Kopienas iekšienē un nodokļa samaksas pienākuma pāreju uz pēdējo pircēju.
- 18 Revīzijas sūdzības iesniedzējas rēķinos šis nosacījums neesot izpildīts, jo, lai gan tajos bija atsauce uz trīspusēju darījumu; tomēr tajos nebija nekādas norādes uz nodokļa samaksas pienākuma pāreju uz pēdējo pircēju. Līdz ar to – pamatojoties tikai uz valsts tiesībām – iegāde Kopienas iekšienē Austrijā neesot aplikta ar nodokli fiktīvi.
- 19 Arī saskaņā ar direktīvas 42. pantu tās 41. panta pirmā daļa (saskaņā ar kuru iegādes Kopienas iekšienē vieta ir arī tās dalībvalsts teritorijā, kuras piešķirtais PVN maksātāja reģistrācijas numurs ir ticis izmantots) nav jāpiemēro, ja it īpaši piegādes saņēmējs saskaņā ar direktīvas 197. pantu ir noteikts kā persona, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu. Šajā ziņā direktīvas 197. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir vienīgi paredzēts, ka rēķinam ir jābūt atbilstīgam 3. nodaļas 3.-5. iedaļas prasībām. *Verwaltungsgerichtshof* uzskata, ka persona, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu, direktīvas 42. panta [a)] punkta izpratnē ir “noteikta” tad, ja rēķinā ir iekļauta 226. panta 11.a) punktā minētā atsauce (“nodokļa apgrieztā maksāšana”).
- 20 Tomēr revīzijas sūdzības iesniedzējas sākotnējos rēķinos tieši trūka atsauces, kas ir prasīta arī direktīvā (“nodokļa apgrieztā maksāšana”).

- 21 Revīzijas sūdzības iesniedzējas sākotnējos rēķinos ietvertā norāde acīmredzami izriet no atsaucē “no nodokļa atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē” kļūdainas sajaukšanas ar atsauci uz nodokļa apgriezto maksāšanu trīspusēja darījuma gadījumā. Savukārt kopsavilkuma deklarācijā revīzijas sūdzības iesniedzējas veiktās piegādes formāli skaidri tika norādītas kā trīspusēji darījumi.
- 22 Saskaņā ar Padomes Direktīvas 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), ar ko Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu groza attiecībā uz rēķinu piesūtīšanas noteikumiem, 7. apsvērumu būtu jāveic daži grozījumi prasībās attiecībā uz rēķinos sniedzamo informāciju, lai nodrošinātu labāku nodokļa kontroli un padarītu vienveidīgāku pārrobežu piegāžu un pakalpojumu reglamentāciju. Tas nozīmē, ka var pieprasīt stingri ievērot rēķinu izrakstīšanas prasības – it īpaši direktīvas 226. panta 11.a) punktā prasīto atsauci “nodokļa apgrieztā maksāšana” – kā nosacījumu uz to balstītiem atvieglojumiem (šajā lietā: trīspusējiem darījumiem paredzētā režīma piemērošana).
- 23 Atsaucē iekļaušanas rēķinā trīspusējos darījumos mērķis tostarp ir ļaut pēdējam pircējam trīspusējā darījumā Kopienas iekšienē skaidri un viegli saprast, ka uz to pāriet nodokļa samaksas pienākums. Tomēr šo mērķi varētu sasniegt arī ar atsauci, kas rēķinā bija sniegta šajā lietā, it īpaši ņemot vērā, ka rēķinā netiek norādīta PVN summa, bet summa nepārprotami tiek dēvēta par “rēķina neto summu”. Iespējams, arī varētu ņemt vērā, ka nodokļu ieņēmumi no šīm piegādēm pienākas dalībvalstij, kurā notiek gala patēriņš (tātad šajā lietā tā nav Austrija; skat. Tiesas spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Albert Collée*, C-146/05, 37. punkts).
- 24 Ņemot to vērā, šķiet, nav izslēgts, ka sākotnējā atsauce rēķinā varētu būt atbilstīga Savienības tiesību prasībām attiecībā uz saņēmēja noteikšanu par personu, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu (skat. arī Tiesas spriedumu, 2017. gada 18. maijs, *Litdana*, C-624/15, 21. punkts, kurā – kaut arī bez Tiesas pašas atzina – netika uzskatīts, ka atsauce rēķinā, kas neatbilst formulējumam direktīvā, pati par sevi liedz piemērot īpašo režīmu). Tomēr šajā lietā būtu izpildīti nosacījumi, lai uzskatītu, ka fiktīva iegāde Kopienas iekšienē ir apliekama ar nodokli Austrijā.

### ***Par otro jautājumu***

- 25 Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzīga, rodas nākamais jautājums, vai šādu atsauci rēķinā var pienācīgi koriģēt.
- 26 2018. gada 19. aprīļa spriedumā *Firma Hans Bühler*, C-580/16, 49. punkts, Eiropas Savienības Tiesa norādīja, ka direktīvas 42. panta a) punktā ir precizēts materiāltiesiskais nosacījums, lai tādu iegādi kā pamatlīti (kas ir minētā sprieduma pamatā) varētu uzskatīt par tādu, kam piemēro nodokli atbilstoši direktīvas 40. pantam, savukārt direktīvas 42. panta b) punktā ir precizēta kārtība, kādā ir jāiesniedz pierādījumi par aplikšanu ar nodokli galamērķa valstī; šī minētā kārtība esot jāuzskata par saistošiem formāliem nosacījumiem.

- 27 No tā izriet, ka viens no minētajā 42. panta a) punktā paredzētajiem materiāltiesiskajiem nosacījumiem ir tāds, ka piegādes saņēmējs saskaņā ar direktīvas 197. pantu ir noteikts kā persona, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu. Uz to ir norādīts arī direktīvas 141. panta e) punktā. Saskaņā ar direktīvas 197. panta 1. punkta c) apakšpunktu saņēmējs kā persona, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu, ir jādefinē rēķinā.
- 28 Saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanu rēķini ir jāuzskata par saistošiem formāliem nosacījumiem. Parasti rēķinus var korigēt, turklāt labojumam ir atpakaļejošs spēks attiecībā uz rēķina sākotnējās izrakstīšanas gadu (skat. Tiesas spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14). Pat ja rēķinā PVN ir aprēķināts kļūdaini, rēķinus var korigēt, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību vai ir laikus un pilnībā novērsis apdraudējumu nodokļu ieņēmumiem (skat. Tiesas spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *SC Terracult*, C-835/18, 27. un 28. punkts).
- 29 Tomēr rodas jautājums, vai šāda korigēšanas iespēja pastāv arī attiecībā uz materiāltiesisku nosacījumu. Šajā ziņā ir arī jāņem vērā, ka trīspusējiem darījumiem paredzētā režīma piemērošana nav obligāta; nodokļa maksātāji var arī izvēlēties neizmantot vienkāršoto pasākumu (skat. ģenerāladvokāta secinājumus lietā C-580/16, it īpaši 15. zemspītras piezīmi). Tādējādi rēķina korigēšana būtu nevis vienkārši formāls pasākums, bet gan būtu pamats citu režīmu piemērošanai (no nodokļa atbrīvots trīspusējs darījums, nevis parasts virknes darījums). Ja rēķinu varētu pienācīgi korigēt, tā sekas varētu būt tādas, ka arī fiktīva iegāde Kopienas iekšienē būtu uzskatāma par apliekamu ar nodokli Austrijā.
- 30 Šajā saistībā šajā lietā rodas nākamais jautājums – vai ir pietiekami, ka rēķina izsniedzējs šo rēķinu korigē un nosūta saņēmējam, vai arī, lai korigēšana būtu spēkā, ir arī nepieciešams, lai šis rēķins būtu sasniedzis saņēmēju. Visbeidzot, nešķiet skaidrs, vai šādā gadījumā – atbilstoši spriedumam *Senatex* – rēķina korigēšana varētu stāties spēkā ar atpakaļejošu datumu rēķina sākotnējās izrakstīšanas brīdī, vai arī tas būtu spēkā tikai attiecībā uz periodu, kurā notiek rēķina korigēšana. Ja šai rēķina korigēšanai nebūtu atpakaļejoša spēka, šajā lietā, kas attiecas uz apgrozījuma nodokli par 2014. gadu, nebūtu jāņem vērā 2016. gadā veiktais labojums.

### ***Par trešo jautājumu***

Saskaņā ar *UStG 1994* 25. panta 4. punktu rēķinu izrakstīšanu (parasti) reglamentē tās dalībvalsts tiesību normas, no kuras pircējs vada savu uzņēmumu. Šajā lietā pircējs (tātad revīzijas sūdzības iesniedzēja) vada savu uzņēmumu no Austrijas, tādējādi atbilstoši *UStG 1994* 25. panta 4. punktam rēķinu izrakstīšana būtu jāvērtē saskaņā ar Austrijas tiesībām.

- 31 Tomēr revīzijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka iegādes Kopienas iekšienē atbrīvojums no nodokļa Čehijas Republikā ir atkarīgs nevis no Austrijas tiesībām, bet no Čehijas Republikas tiesībām. Atšķirībā no Austrijas tiesībām saskaņā ar Čehijas Republikas tiesībām nodokļa samaksas pienākums pāriet uz saņēmēju

- (M *s.r.o.*) arī tad, ja rēķinā nav norādes uz nodokļa samaksas pienākuma pāreju; šim nolūkam – kā izriet no revīzijas sūdzības iesniedzējas līdzšinējiem argumentiem – rēķinā pietiktu ar norādi, ka runa ir par trīspusēju darījumu (vēl nav pārbaudīts, vai šis Čehijas Republikas tiesību izklāsts ir pareizs).
- 32 Saskaņā ar direktīvas 42. panta a) punktu šīs direktīvas 41. panta pirmās daļas noteikumi par fiktīvu iegādi Kopienas iekšienē nav piemērojami, ja saskaņā ar tās 197. pantu tostarp saņēmējs ir noteikts kā persona, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu. Savukārt minētā 197. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka rēķins ir atbilstīgs 3. nodaļas 3.-5. iedaļas prasībām.
- 33 Saskaņā ar Direktīvas 219.a panta 1. punktu (kas grozīta ar Direktīvu 2010/45/ES un labojumu vācu valodas versijā, OV L 299/46, 17.11.2010.) uz rēķinu izrakstīšanu principā attiecas tās dalībvalsts noteikumi, kurā preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu uzskata par veiktu saskaņā ar V sadaļas noteikumiem.
- 34 Rēķins, kas ir jāizraksta revīzijas sūdzības iesniedzējai, attiecas uz piegādi “bez pārvietošanas” uzņēmumam M *s.r.o.*; tā notiek Čehijas Republikā, līdz ar to saskaņā ar šo vispārīgo režīmu būtu piemērojamas Čehijas Republikas tiesības.
- 35 Tomēr saskaņā ar direktīvas 219.a panta 2. punktu rēķinu izrakstīšanu noteiktos apstākļos reglamentē Austrijas tiesības, jo revīzijas sūdzības iesniedzējas kā piegādātājas juridiskā adrese atrodas Austrijā un tā nav Čehijas Republikas rezidente. Tomēr papildus būtu jāievēro arī nosacījums, ka PVN ir jāmaksā “pircējam”.
- 36 Vispirms šeit ir jāņem vērā, ka šajā kontekstā jēdziens “pircējs” ir nevis “pircējs” *USTG 1994* 25. panta izpratnē, proti, trīspusējā darījuma “vidējais” dalībnieks (starpnieks), bet gan preču vai pakalpojumu saņēmējs (tātad šajā lietā – M *s.r.o.*). Turklāt ir arī jāievēro, ka M *s.r.o.* ir persona, kas ir atbildīga par PVN nomaksu, nevis *a priori*, bet tikai tad, ja tā kā tāda ir definēta; to nosaka rēķinā.
- 37 Ja revīzijas sūdzības iesniedzējas arguments (kurš – kā jau minēts – pēc būtības vēl nav pārbaudīts) būtu pamatots, rēķinā sniegtās atsauces saskaņā ar Čehijas tiesībām varētu būt pamats faktiskai saņēmēja noteikšanai par personu, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu. Tā rezultātā saskaņā ar direktīvas 219.a panta 2. punktu – tieši tāpēc, ka saņēmējs ir pienācīgi noteikts kā persona, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu, – rēķinu izrakstīšana būtu jāvērtē saskaņā ar Austrijas tiesībām. Tomēr atbilstoši Austrijas tiesībām vienkārša norāde uz trīspusēju darījumu nenozīmējot, ka saņēmējs ir pienācīgi noteikts kā persona, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu, tādējādi atkal būtu jāpiemēro Čehijas Republikas tiesības.
- 38 Lai pārtrauktu šo loģisko riņķi, rēķinu izrakstīšanai piemērojamās tiesības varētu noteikt atkarībā no tā, kādas tās bija pirms rēķinu izrakstīšanas (neatkarīgi no tās). Tad uz rēķinu izrakstīšanu attiektos Čehijas Republikas tiesības. Revīzijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka saskaņā ar Čehijas Republikas tiesībām uzņēmums M *s.r.o.* ir pienācīgi noteikts kā persona, kas ir atbildīga par nodokļa

nomaksu. Tā sekas arī varētu būt tādas, ka fiktīva iegāde Kopienas iekšienē tādējādi tiek uzskatīta par apliekamu ar nodokli Austrijā.

- 39 Līdzīgs tiesību jautājums tiek aplūkots Eiropas Parlamenta un Padomes Regulā (EK) Nr. 593/2008 (2008. gada 17. jūnijs) par tiesību aktiem, kas piemērojami līgumsaistībām (Roma I). Atbilstoši šīs regulas 3. panta 5. punktam pušu piekrišanas pastāvēšanu un spēkā esamību saistībā ar piemērojamo tiesību aktu izvēli nosaka saskaņā ar 10., 11. un 13. pantu. Atbilstoši šīs regulas 10. panta 1. punktam līguma vai jebkura līguma noteikuma pastāvēšanu un spēkā esamību nosaka saskaņā ar tiesību aktiem, kas to reglamentētu saskaņā ar šo regulu, ja attiecīgais līgums vai noteikums būtu bijis spēkā.
- 40 Kaut arī šī regula – kā izriet jau no tās 1. panta 1. punkta – “jo īpaši neattiecas uz nodokļu, muitas vai administratīvām lietām”, šā tiesiskā regulējuma ideju, iespējams, varētu piemērot pēc analogijas šajā lietā izskatāmajam tiesību jautājumam. Pamatojoties uz *M s.r.o.* noteikšanas par personu, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu, spēkā esamību (kā tieši uzskata revīzijas sūdzības iesniedzēja), atbilstoši Direktīvas 219.a panta 2. punktam rēķinu izrakstīšana būtu jāvērtē saskaņā ar Austrijas tiesībām. Ņemot vērā (tikai; skat. pirmo jautājumu) Austrijas tiesības, rēķinā sniegtā atsauce tomēr neatbilst nosacījumiem, ar kādiem uzņēmums *M s.r.o.* tiek noteikts kā persona, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu. Tā rezultātā varētu secināt, ka fiktīva iegāde Kopienas iekšienē netiek uzskatīta par apliekamu ar nodokli Austrijā.