

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. rugsėjo 15 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 167 straipsnis, 178 straipsnio a punktas, 179 straipsnis ir 226 straipsnio 3 punktas – Sumokėto pirkimo mokesčio atskaita – Sėskaitė faktūra išrašymas be mokesčio mokėtojo ir be PVM mokėtojo kodo – Valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos neleidžiama sėskaitos faktūros ištaisyti ex tunc“

Byloje C-518/14

dėl 2014 m. liepos 3 d. *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas, Vokietija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. lapkričio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Senatex GmbH

prieš

Finanzamt Hannover-Nord

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (pranešėjas) ir K. Jürimäe,

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2016 m. sausio 14 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Senatex GmbH, atstovaujamos Prozessbevollmächtigter D. Hippke ir Rechtsanwalt A. Hüttl,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier ir M. Owsiany-Hornung,

susipažinęs su 2016 m. vasario 17 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Senatex GmbH ir Finanzamt Hannover-Nord (Šiaurės

Hanoverio mokesčių inspekcija, Vokietija, toliau – mokesčių inspekcija) ginant dėl mokesčių inspekcijos atsisakymo leisti atskaityti *Senatex* sumokėtų pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM) už metus, kuriais buvo išrašytos jos turimos sąskaitos faktūros, nes pradinės sąskaitos faktūros neatitiko nacionalinės mokesčių teisės aktų reikalavimų.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Direktyvos 2006/112 63 straipsnį:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

4 Šios direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

5 Pagal minėtos direktyvos 168 straipsnį:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

6 Tos pačios direktyvos 178 straipsnyje numatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

7 Direktyvos 2006/112 179 straipsnis išdėstyta taip:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinės per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visų PVM sumų, į kurias atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibrėžtus atsitiktinius sandorius vykdančius apmokestinamieji asmenys pasinaudotų savo teise į atskaitą tik tiekimo metu.“

8 Šios direktyvos 219 straipsnyje nustatyta:

„Bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakeičia arba kuriame konkrečiai ir vienareikšmiškai nurodoma pirminę sąskaitą faktūrą, laikomas sąskaita faktūra.“

9 Pagal šios direktyvos 226 straipsnį:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytą specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius

išrašomose s?skaitose fakt?rose PVM tikslais privalomai nurodyti turi b?ti tik šie rekvizitai:

<...>

3) 214 straipsnyje nurodytas PVM mok?tojo kodas, kur? naudodamas apmokestinamasis asmuo tiek? prekes ar teik? paslaugas;

<...>“

10 Šios direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait? fakt?r? išrašymu susijusias prievoles, be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Vokietijos teis?

11 Pagal *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokes?io ?statymas, toliau – *UStG*) 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkto pirm? sakini? verslininkas kaip sumok?t? pirkimo mokest? gali atskaityti pagal ?statym? mok?tin? mokest? už kito verslininko, vykdan?io veikl?, patiektas prekes ir suteiktas kitas paslaugas (pirkimo mokes?iai).

12 *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkto antrame sakinyje nurodyta, kad jeigu verslininkas nori pasinaudoti teise ? PVM atskait?, jis turi tur?ti s?skait? fakt?r?, išrašyt? pagal *UStG* 14 ir 14a straipsni? reikalavimus. Tokioje s?skaitoje fakt?roje, be kita ko, turi b?ti visi *UStG* 14 straipsnio 4 dalies 1–9 punktuose išvardyti rekvizitai.

13 Pagal nusistov?jusi? *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas, Vokietija) praktik? sumok?tas pirkimo mokestis gali b?ti atskaitytas tik už apmokestinam?j? laikotarp?, kur? yra ?vykdomos visos esmin?s šios teis?s ?gyvendinimo s?lygos, kaip tai suprantama pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirm? sakini?.

14 *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (*UStG* ?gyvendinimo reglamentas) 31 straipsnio 5 dalyje bendrai nustatyta, kad s?skait? fakt?r? galima ištaisyti, jeigu joje nurodyti ne visi *UStG* 14 straipsnio 4 dalyje arba 14a straipsnyje numatyti duomenys arba jeigu s?skaitos fakt?ros duomenys neteisingi. Šiuo tikslu pakanka pateikti tr?kstamus arba ištaisyti neteisingus duomenis dokumentu, kuriame konkre?iai ir aiškiai nurodyta s?skaita fakt?ra. Šio ištaisymo dokumento formai ir turiniui taikomi tie patys *UStG* 14 straipsnio reikalavimai.

15 Tais atvejais, kai neteisingai arba nepagr?stai nurodytas PVM, *UStG* 14c straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta pagal analogij? taikyti *UStG* 17 straipsnio 1 dal?. Pagal ši? nuostat? s?skait? fakt?r? ištaisyimas galioja ne atgaline data, o tuo laikotarpiu, kada jos adresatui pateikiama ištaisyta s?skaita fakt?ra arba patenkinamas prašymas d?l ištaisymo po to, kai buvo pašalinta mokestini? pajam? praradimo rizika.

16 Jeigu d?l tam tikr? tr?kstam? arba neteising? s?skaitos fakt?ros duomen? taikyti PVM atskaitos neleidžiama, teis? ? PVM atskait? pagal Vokietijos teis? gali atsirasti ištaisius s?skait? fakt?r? jos ištaisymo momentu. Šiuo atveju, jeigu mokes?i? institucijos pajamos iš PVM lieka tokios pa?ios, *Abgabenordnung* (Bendrasis mokes?i? kodeksas) 233a straipsnyje numatyt?

delspinigi? taikymas reiškia papildom? finansin? našt?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

17 *Senatex* eksploatuoja didmenin?s prekybos tekstil?s gaminiais ?mon?. Kiekvienoje iš savo mokes?i? deklaracij? už 2008–2011 m. ji nurodo pirkimo PVM atskait? pagal komisini? savo prekybos agentams sumok?jimo ataskaitas ir reklamos k?r?jo išrašytas s?skaitas fakt?ras.

18 Siekdama patikrinti *Senatex* mokes?i? deklaracij? už 2008–2011 m. pagr?stum? 2013 m. sausio 21 d. mokes?i? inspekcija nusprend? nuo 2013 m. vasario 11 d. iki geguž?s 17 d. atlikti patikrinim? vietoje. Per š? patikrinim? mokes?i? inspekcija nusprend?, kad pirkimo PVM, sumok?to pagal *Senatex* komisini? savo prekybos agentams sumok?jimo ataskaitas, atskaita negalima, nes tokios ataskaitos n?ra tinkamos s?skaitos fakt?ros, kaip jos suprantamos pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dal? ir 14 straipsnio 4 dal?. Iš ties?, anot šios inspekcijos, šiuose dokumentuose, ar tai b?t? komisini? ataskaitos, ar j? priedai, nebuvo nurodytas j? gav?jo mokes?i? mok?tojo kodas arba PVM mok?tojo kodas. Be to, min?tose ataskaitose nebuvo nurodytas joks kitas dokumentas, iš kurio b?t? galima sužinoti ši? informacij?. D?l t? pa?i? priežas?i? mokes?i? inspekcija nustat?, kad atskaita, atlikta pagal reklamos k?r?jo išrašytas s?skaitas fakt?ras, negal?jo b?ti leidžiama.

19 2013 m. geguž?s 2 d., kai dar vyko patikrinimas vietoje, *Senatex* ištais? komisini? savo prekybos agentams sumok?jimo ataskaitas už 2009–2011 m. taip, kad jose buvo papildomai nurodytas kiekvieno prekybos agento mokes?i? mok?tojo arba PVM mok?tojo kodas. Taip pat t? pa?i? dien?, t. y. dar patikrinimo vietoje metu, atitinkamai buvo ištaisytos ir už 2009–2011 m. išrašytos reklamos k?r?jo s?skaitos fakt?ros.

20 Nepaisydama ši? aplinkybi?, 2013 m. liepos 2 d. mokes?i? inspekcija pri?m? pranešim? apie mok?tin? mokest? už 2008–2011 m. pakeitimus, kuriuose remdamasi išvadomis, padarytomis atlikus patikrinim? vietoje, sumažino PVM sumas, kurias *Senatex* gal?jo atskaityti, nes min?tais metais nebuvo ?gyvendintos šios ataskaitos s?lygos, jos buvo ?vykdytos tik ištaisius s?skaitas fakt?ras, t. y. 2013 m.

21 2013 m. liepos 19 d. laišku *Senatex* pateik? skund? d?l ši? pranešim? apie mok?tin? mokest?. Per skundo nagrin?jimo proced?r? paaišk?jo, kad *Senatex* neištais? komisini? sumok?jimo atskait? už 2008 m., su kuriomis buvo susij? šie pranešimai apie mok?tin? mokest?. Tod?l tik 2014 m. vasario 11 d. ši bendrov? ištais? komisini? savo prekybos agentams sumok?jimo ataskaitas už 2008 m. ir reklamos k?r?jo išrašytas s?skaitas fakt?ras, jas papildydama j? mokes?i? mok?tojo arba PVM mok?tojo kodu.

22 2014 m. kovo 3 d. mokes?i? inspekcija atmet? *Senatex* skund? ir toliau laik?si nuomon?s, kad d?l to, jog PVM atskaitos s?lygos buvo ?gyvendintos tik tuo metu, kai buvo ištaisytos s?skaitos fakt?ros, t. y. 2013 ir 2014 m., s?skaitos fakt?ros ištaisymas negal?jo galioti atgaline data, kai buvo teikiamos paslaugos, kurios yra šio dokumento objektas.

23 2014 m. kovo 5 d. *Senatex* š? sprendim? apskund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutin?s Saksonijos finans? teismas, Vokietija). *Senatex* teigia, kad jos atlikti ištaisymai galioja atgaline data, nes jie buvo atlikti prieš priimant galutin? administracin? sprendim?, t. y. 2014 m. kovo 3 d. mokes?i? inspekcijos sprendim? atmesti jos skund?. Taigi savo skundu *Senatex* prašo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo panaikinti už 2008–2011 m. mokes?i? inspekcijos pateiktus pranešim? apie mok?tin? mokest? pakeitimus.

24 Tokiomis aplinkyb?mis *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutin?s Saksonijos finans?

teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [2004 m. balandžio 29 d.] Sprendime *Terra Baubedarf-Handel* [C?152/02, EU:C:2004:268] Teisingumo Teismo nustatytas s?skaitos fakt?ros išrašymo pirm? kart? galiojimas *ex nunc* tokiu atveju, kaip nagrin?jamasis šioje byloje, kai neišsami s?skaita fakt?ra papildoma, po [2010 m. liepos 15 d.] Sprendimo *Pannon Gép Centrum* [C?368/09, EU:C:2010:441] ir [2013 m. geguž?s 8 d.] Sprendimo *Petroma Transports ir kt.* [C?271/12, EU:C:2013:297] nebelaikomas absoliu?iu tiek, kiek Teisingumo Teismas tokiu atveju galiausiai siek? leisti galiojim? atgaline data?

2. Kokie turi b?ti minimal?s taisytinos s?skaitos fakt?ros reikalavimai, kad ji gal?t? galioti atgaline data? Ar pradin?je s?skaitoje fakt?roje jau privalo b?ti nurodytas mokes?i? mok?tojo kodas arba PVM mok?tojo kodas, ar jie gali b?ti ?rašyti v?liau, paliekant teis? ? pradin?je s?skaitoje fakt?roje nurodyto sumok?to pirkimo mokes?io atskait??

3. Ar s?skaitos fakt?ros ištaisymas gali b?ti laikomas atliktu dar laiku, jeigu s?skaita fakt?ra ištaisoma tik per administracinio skundo, pateikto d?l mokes?i? institucijos sprendimo (pranešimo apie mok?tin? mokest? pakeitimo), nagrin?jimo proced?r??“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo ir antrojo klausim?

25 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar Direktyvos 2006/112 167 straipsn?, 178 straipsnio a punkt?, 179 straipsn? ir 226 straipsnio 3 punkt? reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami tokie nacionalin?s teis?s aktai, kaip nagrin?jamieji pagrindin?je byloje, pagal kuriuos s?skaitos fakt?ros ištaisymas, nurodant privalom? rekvizit?, t. y. PVM mok?tojo kod?, negalioja atgaline data, tod?l teise ? PVM atskait? pagal ištaisyti? s?skait? fakt?r? galima pasinaudoti ne už tuos metus, kai buvo išrašyta pradin? s?skaita fakt?ra, bet už metus, kai ji buvo ištaisyta.

26 Primintina, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? sumok?ti jie turi pareig?, mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už ?sigytas prekes ir gautas paslaugas yra pagrindinis S?jungos teis?s aktuose nustatytos bendros PVM sistemos principas (2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C?18/13, EU:C:2014:69, 23 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

27 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonomin? veikl? sumok?to arba mok?tino PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcamp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 27 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

28 Pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsn? teis? ? atskait? ?gyjama atsiradus prievolei apskai?iuoti mokest?. Šios teis?s atsiradimo materialiosios s?lygos išvardytos min?tos direktyvos 168 straipsnio a punkte. Taigi, kad b?t? galima pasinaudoti šia teise, reikia, pirma, kad suinteresuotasis asmuo b?t? apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal min?t? direktyv?, ir, antra, kad prek?s ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagr?sti teis? ? atskait?, b?t? naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius pardavimo sandorius ir kad šios ?sigytos prek?s ar paslaugos b?t? patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcamp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 28 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

29 Dėl teisės ? atskait? formali? s?lyg? iš Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkto matyti, kad siekiant pasinaudoti šia teise reikia turėti s?skait? fakt?r?, išrašyt? pagal šios direktyvos 226 straipsn? (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz*, C?280/10, EU:C:2012:107, 41 punkt? ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcamp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 28 punkt?). Pagal min?tos direktyvos 226 straipsnio 3 punkt? s?skaitoje fakt?roje, be kita ko, turi b?ti nurodytas PVM mok?tojo kodas, kur? naudodamas apmokestinamasis asmuo tiek? prekes ar teik? paslaugas.

30 Nagrin?jamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamose s?skaitose fakt?rose ir komisini? sumok?jimo ataskaitose iš pradži? nebuvo nurodytas PVM mok?tojo kodas, numatytas Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 3 punkte; š? kod? *Senatex* nurod? tik pra?jus keleriems metams nuo ši? dokument? išrašymo. Negin?ijama, kad šiose s?skaitose fakt?rose ir komisini? sumok?jimo ataskaitose buvo nurodyta kita šiame straipsnyje numatyta privaloma informacija.

31 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, ar Direktyva 2006/112 draudžia nacionalin?s teis?s aktus, kaip nagrin?jamieji pagrindin?je byloje, pagal kuriuos tokiomis aplinkyb?mis teise ? PVM atskait? galima pasinaudoti tik už tuos metus, kai pradin? s?skaita fakt?ra buvo ištaisyta, o ne už metus, kai ši s?skaita fakt?ra išrašyta.

32 Pirmiausia pažym?tina, kad Direktyvoje 2006/112 numatyta galimyb? ištaisyti s?skait? fakt?r?, jeigu joje nepamin?ti tam tikri privalomi rekvizitai. Tai matyti iš šios direktyvos 219 straipsnio, pagal kur? „bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakei?ia arba kuriame konkre?iai ir vienareikšmiškai nurodoma pirmin? s?skaita fakt?ra, laikomas s?skaita fakt?ra“.

33 Negin?ijama, kad atitinkamos s?skaitos fakt?ros pagrindin?je byloje buvo tinkamai ištaisytos.

34 Be to, 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441) 43 punkte ir 2013 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Petroma Transports ir kt.* (C?271/12, EU:C:2013:297) 34 punkte Teisingumo Teismas tikrai patvirtino, kad Direktyvoje 2006/112 nedraudžiama ištaisyti neteising? s?skait? fakt?r?. Vis dėlto, kaip išvados 36 ir 37 punktuose nurod? generalinis advokatas, šiuose sprendimuose Teisingumo Teismas nenagrin?jo klausimo dėl tokio ištaisymo pasekm?s laiko atžvilgiu siekiant pasinaudoti teise ? PVM atskait?.

35 Šiuo klausimu primintina, kad pagal Direktyvos 2006/112 179 straipsnio pirm? pastraip? bendrai atskaita ?gyvendinama iš mokes?io sumos, mok?tinos per atitinkam? mokestin? laikotarp?, atimant PVM sum?, „? kurios atskait? per t? pat? laikotarp? [apmokestinamasis asmuo] ?gijo teis? ir ja naudojasi pagal 178 straipsn?“. Darytina išvada, kad teis? ? PVM atskait? turi b?ti iš esm?s ?gyvendinama tuo laikotarpiu, kai, pirma, ši teis? atsirado ir, antra, apmokestinamasis asmuo turi s?skait? fakt?r? (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Terra Baubedarf-Handel*, C?152/02, EU:C:2004:268, 34 punkt?).

36 Anot Vokietijos vyriausyb?s, kai s?skaita fakt?ra ištaisyta pridedant PVM mok?tojo kod?, kurio tr?ko pradin?je s?skaitoje fakt?roje, reikalavimas, kad s?skaitoje fakt?roje b?t? nurodytas PVM mok?tojo kodas, ?gyvendinamas tik šio ištaisymo momentu, tod?l pagal Direktyvos 2006/112 178 ir 179 straipsnius teise ? PVM atskait? galima pasinaudoti tik ištaisymo momentu.

37 Šiuo klausimu primintina, kad, pirma, Teisingumo Teismas daug kart? yra nusprend?s, jog Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? PVM atskait? yra PVM sistemos dalis ir iš principo ji negali b?ti ribojama; taip pat ši teis? nedelsiant galioja visiems mokes?iams, taikomiems pirkimo sandoriams (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*

, C-18/13, EU:C:2014:69, 24 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Kaip priminta šio sprendimo 27 punkte, atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdančiam bet kokią ekonominę veiklą mokėtiną ar sumokėto PVM naštos. Vis dėlto nacionalinės teisės aktais, kaip nagrinėjamieji pagrindiniai byloje, pagal kuriuos taikomi dėsningieji už PVM sumas, kurios remiantis jais laikomos mokėtinomis prieš ištaisant pradinę sąskaitą faktūrą, sukuriama dėl PVM kylanti mokesčių našta šiai ekonominei veiklai, kuriai pagal PVM bendrą sistemą vis dėlto užtikrinamas šio mokesčio neutralumas.

38 Antra, Teisingumo Teismas nusprendė, jog pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminės sąlygos būtų vykdytos, net jei apmokestinamieji asmenys nevykdė kai kurių formalių sąlygų (šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 42 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką ir 2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, 43 punktą). Taigi, kaip jau buvo priminta šio sprendimo 29 punkte, sąskaitos faktūros, kurioje nurodyta Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje numatyta informacija, turėjimas yra formali sąlyga, o ne esminė teisė į PVM atskaitą sąlyga.

39 Trečia, nors 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268) 38 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad teise į atskaitą turi būti pasinaudota tuo deklaravimo laikotarpiu, kada yra atliktas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas ir apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą, primintina, jog byla, kurioje priimtas šis sprendimas, buvo susijusi su žmone, kuri neturėjo sąskaitos faktūros tuo momentu, kai pasinaudojo teise į atskaitą, todėl Teisingumo Teismas nesprendė dėl pradinės sąskaitos faktūros ištaisyto pasekmės laiko atžvilgiu. Taigi, kaip išvados 39 punkte nurodė generalinis advokatas, ta byla skiriasi nuo pagrindinės bylos tuo, kad *Senatex* turėjo sąskaitas faktūras tuo metu, kai pasinaudojo teise į PVM atskaitą ir sumokėjo pirkimo PVM.

40 Ketvirta, per posėdį pati Vokietijos vyriausybė pripažino, kad tam tikromis aplinkybomis vėlesnis sąskaitos faktūros ištaisyimas, pavyzdžiui, kai siekiama ištaisyti klaidą, padarytą joje nurodytame PVM mokėtojo kode, nekliudo pasinaudoti teise į atskaitą už metus, kai buvo išrašyta sąskaita faktūra. Tačiau ši vyriausybė nepateikia įtikinamų priežasčių, kodėl reikia atskirti tokias aplinkybes nuo pagrindinės bylos aplinkybių.

41 Galiausiai, reikia patikslinti, kad valstybės narės gali numatyti sankcijas už formalių sąlygų, susijusių su pasinaudojimu teise į PVM atskaitą, nesilaikymą. Pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį valstybės narės gali imtis priemonių, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukaviavimui su sąlyga, kad šios priemonės neviršytų to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir nekeltų grėsmės PVM neutralumui (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 62 punktą).

42 Per posėdį Vokietijos vyriausybė nurodė, kad teisė į PVM atskaitą atidėjimas iki metų, kai bus ištaisyta sąskaita faktūra, reiškia sankciją. Tačiau, siekiant nubausti už formalių reikalavimų nesilaikymą, galima numatyti kitą sankciją nei atsisakymas suteikti teisę į mokesčio atskaitą už tuos metus, kai išrašyta sąskaita faktūra, pavyzdžiui, skirti baudą arba numatyti piniginių sankcijų, proporcingų pažeidimo sunkumui (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 63 punktą). Be to, pagal pagrindinį byloje nagrinėjamus teisės aktus ši teisė atidedama ir dėl to bet kuriuo atveju taikomi dėsningieji, neatsižvelgiant į aplinkybes, dėl kurių turi būti taisoma pradinė sąskaita faktūra, o tai viršija tai, kas būtina pirma minėtame šio sprendimo punkte nurodytiems tikslams pasiekti.

43 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsnis, 178 straipsnio a punktas, 179 straipsnis ir 226 straipsnio 3

punktas aiškintini taip, kad jais draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos suskaitos faktūros ištaisymas nurodant privalomą rekvizitą, t. y. PVM mokėtojo kodą, negalioja atgaline data, todėl teise ? atskaitą pagal ištaisyto suskaito faktūrą galima pasinaudoti ne už metus, kai buvo išrašyta pradinė suskaita faktūra, o tais metais, kai ji buvo ištaisyta.

Dėl trečiojo klausimo

44 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus ar praktiką, pagal kurią teisė ? PVM atskaitą apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama, jeigu suskaita faktūra ištaisoma, kai mokesčio institucijos jau yra priėmusios sprendimą neleisti atskaityti PVM.

45 Šiuo klausimu iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar mokesčio institucijos gali nuspręsti, kad suskaitos faktūros ištaisymas, susijęs su privalomu rekvizitu, t. y. PVM mokėtojo kodu, yra pavuluotas, kai ši suskaita faktūra ištaisoma tik šioms institucijoms priėmus sprendimą neleisti atskaityti PVM.

46 Iš Vokietijos vyriausybės ir *Senatex* pastabų aiškiai matyti, kad pagrindinėje byloje mokesčio inspekcija aiškiai išreiškė savo ketinimą priimti *Senatex* pateiktas ištaisytas suskaitas faktūras, todėl nemano, jog *Senatex* ištaisymai yra pavluoti.

47 Šiomis aplinkybomis nereikia atsakyti ? trečiojo klausimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167 straipsnio, 178 straipsnio a punktą, 179 straipsnį ir 226 straipsnio 3 punktą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos suskaitos faktūros ištaisymas nurodant privalomą rekvizitą, t. y. pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodą, negalioja atgaline data, todėl teise ? šio mokesčio atskaitą pagal ištaisyto suskaito faktūrą galima pasinaudoti ne už metus, kai buvo išrašyta pradinė suskaita faktūra, o už metus, kai ji buvo ištaisyta.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.