

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2016. gada 15. septembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 167. pants, 178. panta a) punkts, 179. pants un 226. panta 3. punkts – Priekšnodokļa atskaitēšana – Rēķinu izrakstēšana bez nodokļa maksājuma numura un bez PVN reģistrācijas numura – Dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar ko tiek izslēgta rēķina korekcija ex tunc

Lieta C-518/14

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2014. gada 3. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 18. novembrī, tiesvedībā

Senatex GmbH

pret

Finanzamt Hannover-Nord.

TIESA (ceturtā palāta)

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

ģenerālvokāts ģ. Bots [*Y. Bot*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 14. janvāra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Senatex GmbH vērā – D. Hippke, Prozessbevollmächtigter, un A. Hüttl, Rechtsanwalt,
- Vācijas valdības vērā – T. Henze un K. Petersen, pārstāji,
- Eiropas Komisijas vērā – M. Wasmeier un M. Owsiany-Hornung, pārstāji,

noklausģjusies ģenerālvokāta secinģjumus 2016. gada 17. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretģt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktģvu 2006/112/EK par kopģjo pievienotģs vģrtģbas nodokģa sistģmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

2 Šis lģgums tģka iesnieģts tiesvedģbģ starp Senatex GmbH un Finanzamt Hannover-Nord (Ziemeģhanoveres Nodokģu administrģcija, Vģcija; turpmģk tekstģ – “nodokģu administrģcija”) par

t?s atteikumu piekrist atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN), kuru *Senatex* bija samaks?jis priekšnodokl?, par gadiem, par kuriem tikuši izrakst?ti r??ini, kas ir p?d?j? min?t? r?c?b?, pamatojoties uz to, ka šo r??inu ori?in?ls neatbilstot valsts nodok?u tiesiskaj? regul?jum? noteiktaj?m pras?b?m.

Tiesiskais regul?jums

Savien?bas ties?bas

3 Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 63. pantu:

“Darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, notiek un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad preces ir pieg?d?tas vai pakalpojumi ir sniegti.”

4 Š?s direkt?vas 167. pant? ir noteikts:

“Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.”

5 Saska?? ar min?t?s direkt?vas 168. pantu:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? vi?š veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu vi?š ir atbild?gs:

a) PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js;

[..].”

6 Š?s pašas direkt?vas 178. pant? ir paredz?ts:

“Lai izmantotu atskait?šanas ties?bas, nodok?a maks?t?jam j?izpilda š?di nosac?jumi:

a) 168. panta a) punkt? paredz?tajai atskait?šanai attiec?b? uz pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu – j?saglab? r??ins, kas sagatavots saska?? ar 220. l?dz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu.

[..]”

7 Direkt?vas 2006/112 179. pants ir izteikts š?di:

“Nodok?a maks?t?js veic atskait?šanu no kop?j?s PVN summas, kas j?maks? par attiec?go taks?cijas periodu, at?emot kop?jo PVN summu, par kuru taj? paš? laikposm? saska?? ar 178. panta noteikumiem raduš?s un ?stenotas atskait?šanas ties?bas.

Tom?r dal?bvalstis var pras?t, lai nodok?a maks?t?ji, kas neregul?ri veic 12. pant? paredz?tos dar?jumus, atskait?šanas ties?bas ?steno vien?gi pieg?des laik?.”

8 Š?s direkt?vas 219. pant? ir noteikts:

“Jebkuru dokumentu vai pazi?ojumu, kas groza s?kotn?jo r??inu un ?paši un nep?rprotami attiecas uz to, piel?dzina r??inam.”

9 Atbilstoši min?t?s direkt?vas 226. pantam:

“Neskarot šaj? direkt?v? paredz?tos ?pašos noteikumus, saska?? ar 220. un 221. pantu izsniegtos r??inos PVN vajadz?b?m oblig?ti j?nor?da š?das zi?as:

[..]

3) 214. pant? paredz?tais PVN identifik?cijas numurs, ar kuru nodok?a maks?t?js veicis pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu;

[..].”

10 Š?s pašas direkt?vas 273. pant? ir noteikts:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

Pirmaj? da?? paredz?to izv?les iesp?ju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus papildus tiem, kas noteikti 3. noda??.”

V?cijas ties?bas

11 Saska?? ar *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgroz?juma nodokli, turpm?k tekst? – “*UStG*”) 15. panta 1. punkta pirm? teikuma 1. punkta pirmo teikumu komersants k? priekšnodokli var atskait?t nodokli, kas saska?? ar likumu ir j?maks? par pre?u pieg?d?m un citiem pakalpojumiem, ko t? darb?bas ietvaros tam ir sniedzis cits uz??mums (ien?košie pakalpojumi).

12 *UStG* 15. panta 1. punkta pirm? teikuma 1. punkta otraj? teikum? ir noteikts, ka ties?bu uz PVN atskait?šanu ?stenošanas priekšnosac?jums ir komersanta r?c?b? esošs r??ins, kas ir izrakst?ts saska?? ar *UStG* 14. un 14.a pantu. Š?dam r??inam it ?paši ir j?ietver visas *UStG* 14. panta 4. punkta 1.–9. apakšpunkt? uzskait?t?s nor?des.

13 Saska?? ar *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa, V?cija) past?v?go judikat?ru priekšnodok?a summas var tikt atskait?tas tikai taks?cijas period?, kur? ir izpild?tas šo ties?bu ?stenošanai noteikt?s pamatpras?bas *UStG* 15. panta 1. punkta pirm? teikuma izpratn?.

14 *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (*UStG* piem?rošanas noteikumi) 31. panta 5. punkt? ir visp?r?gi noteikts, ka r??ins var tikt kori??ts, ja tas neietver visas *UStG* 14. panta 4. punkt? vai 14.a pant? paredz?t?s nor?des vai ja nor?des r??in? ir nepareizas. Šim nol?kam ir pietiekami, ja iztr?kstoš?s vai nepareiz?s nor?des tiek pazi?otas ar dokumentu, kas specifiski un nep?rprotami attiecas uz r??inu. Attiec?b? uz šo korekciju ir j?iev?ro t?s pašas formas un satura pras?bas, kas ir paredz?tas *UStG* 14. pant?.

15 ?pašos gad?jumos, kad ir min?ta nepareiza vai nepamatota PVN nor?de, *UStG* 14.c panta 1. un 2. punkt? ir paredz?ts p?c analo?ijas piem?rot *UStG* 17. panta 1. punktu. Atbilstoši šai ties?bu normai r??inu korekcij?m nav atpaka?ejoša sp?ka, bet t?s attiecas uz laikposmu, kur? kori??tais r??ins tiek pazi?ots t? sa??m?jam vai, attiec?gi, kura laik? pieteikums par korekcij?m tiek apstiprin?ts p?c tam, kad ir nov?rsti riski, kas var?tu tikt rad?ti nodok?u ien?kumiem.

16 Ja atskait?šana tiek atteikta atseviš?u tr?kstošu vai nepareizu r??ina sast?vda?u d??, ties?bas uz PVN atskait?jumu atbilstoši V?cijas ties?b?m, kori??jot r??inu, var notikt korekcijas br?d?. Š?d? gad?jum?, lai gan nemain?s ien?kumi, kurus valsts kase g?st no PVN, *Abgabenordnung* (Visp?r?jais nodok?u kodekss) 233.a pant? paredz?to nokav?juma procentu

piem?rošana rada papildu finansi?los izdevumus.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

17 *Senatex* vada audumu vairumtirdzniec?bas uz??mumu. Katr? no nodok?u deklar?cij?m par 2008.–2011. gadu tas nor?d?ja priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu par komisijas nor??iniem attiec?b? uz saviem tirdzniec?bas p?rst?vjiem, k? ar? par rekl?mas a?enta r??iniem.

18 2013. gada 21. janv?r? nodok?u administr?cija nol?ma laik? no 2013. gada 11. febru?ra l?dz 17. maijam veikt p?rbaudes uz vietas, lai p?rbaud?tu *Senatex* nodok?u deklar?ciju pamatot?bu par 2008.–2011. gadu. Š?s p?rbaudes laik? nodok?u administr?cija uzskat?ja, ka nav iesp?jams atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN par komisijas nor??iniem, ko *Senatex* veicis attiec?b? uz t? tirdzniec?bas p?rst?vjiem, jo šie nor??ini neesot uzskat?mi par likum?giem r??iniem apvienoto *UStG* 15. panta 1. punkta un 14. panta 4. punkta noteikumu izpratn?. Š? administr?cija uzskata, ka šajos dokumentos – ne pašos komisijas nor??inos, ne to pielikumos – nebija ietverts to sa??m?ja nodok?u maks?t?ja numurs vai PVN re?istr?cijas numurs. Turkl?t min?tajos nor??inos neesot bijis nor?des uz k?du citu dokumentu, no kura var?tu tikt secin?ta š? inform?cija. Šo pašu iemeslu d?? nodok?u administr?cija konstat?ja, ka nav at?aujama ar? atskait?šana, kas veikta par rekl?mas a?enta izrakst?tajiem r??iniem.

19 2013. gada 2. maij?, lai gan p?rbaudes uz vietas joproj?m norisin?j?s, *Senatex* laboja komisijas nor??inus par 2009.–2011. gadu attiec?b? uz t? tirdzniec?bas p?rst?vjiem, t?d?j?di šajos dokumentos tika pievienots katra tirdzniec?bas p?rst?vja nodok?u maks?t?ja numurs vai PVN re?istr?cijas numurs. Ar? rekl?mas a?enta r??ini par 2009.–2011. gadu atbilstoši tika kori??ti taj? paš? datum?, proti, laik?, kad tika veiktas p?rbaudes uz vietas.

20 Neraugoties uz šiem apst?k?iem, nodok?u administr?cija 2013. gada 2. j?lij? izdeva pazi?ojumus par nodok?a korekciju par 2008.–2011. gadu, kuros t?, pamatojoties uz konstat?jumiem, kas tika izdar?ti, veicot p?rbaudes uz vietas, samazin?ja summas, kuras *Senatex* tika at?auts atskait?t no PVN, pamatojoties uz to, ka š?s atskait?šanas nosac?jumi nav tikuši izpild?ti attiec?b? uz šiem gadiem, bet tie tikuši izpild?ti tikai br?d?, kad tika veikta šo r??inu korekcija, proti, 2013. gad?.

21 Ar 2013. gada 19. j?lija v?stuli *Senatex* iesniedza s?dz?bu par šiem pazi?ojumiem par nodokli. S?dz?bas izskat?šanas proced?ras laik? izr?d?j?s, ka *Senatex* nebija kori??jis komisijas nor??inus, kas tika izrakst?ti 2008. gad? un uz kuriem attiec?s šie pazi?ojumi par nodokli. T?d?j?di š? sabiedr?ba tikai 2014. gada 11. febru?r? kori??ja komisijas nor??inus attiec?b? uz t? tirdzniec?bas p?rst?vjiem par 2008. gadu un rekl?mas a?enta r??inus, kas tos papildina, nor?dot to nodok?u maks?t?ja numuru vai PVN re?istr?cijas numuru.

22 Ar 2014. gada 3. marta l?mumu nodok?u administr?cija noraid?ja *Senatex* s?dz?bu un turpin?ja uzskat?t, ka, t? k? nosac?jumi PVN atskait?šanai tikuši izpild?ti tikai r??inu korekciju iesniegšanas br?d?, proti, 2013. un 2014. gad?, r??ina korekcijas sekas nevar tikt piem?rotas ar atpaka?ejošu sp?ku, s?kot no pakalpojumu, kas ir š? dokumenta priekšmets, sniegšanas br?ža.

23 2014. gada 5. mart? *Senatex* c?la pras?bu par šo l?mumu iesniedz?jties? – *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa, V?cija). *Senatex* uzskata, ka t? veiktaj?m korekcij?m ir atpaka?ejošs sp?ks, jo t?s tikušas veiktas pirms p?d?j? administrat?v? l?muma, proti, nodok?u administr?cijas 2014. gada 3. marta l?muma, ar kuru tika noraid?ta t? s?dz?ba. Sav? pras?b? *Senatex* t?d?j?di l?dz iesniedz?jtiesu atcelt nodok?u administr?cijas izdotos pazi?ojumus par nodok?u korekciju 2008.–2011. gadam.

24 Šajos apst?k?os *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa) nol?ma

apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai pirmreizējā izdotā rīcība *ex nunc* iedarbībā, ko Tiesa konstatējusi savā [2004. gada 29. aprīlī] spriedumā *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268), ar Tiesas [2010. gada 15. jūlijā] spriedumu *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441), kā arī [2013. gada 8. maijā] spriedumu *Petroma Transports u.c.* (C-271/12, EU:C:2013:297) gadījumā – kāds ir šajā lietā –, kad tiek papildināts nepilnīgs rīcības, ir samazināta tiktāl, ka Tiesa šādā gadījumā galu galā ir gribējusi pieņemt atpakaļejošu spēku?

2) Kādā mērķa minimālajam prasībām ir jāatbilst koriģējamajam rīcībā, lai tam varētu būt atpakaļejošs spēks? Vai saskaņā ar rīcību jau ir jānorāda nodokļu maksājuma numurs vai PVN reģistrācijas numurs vai tas ar šādu norādi var tikt papildināts vēlāk, radot sekas, ka tiek atstāta spēkā priekšnodokļa samaksātais nodokļa atskaitēšana, kas tikusi veikta atbilstoši saskaņā ar rīcību?

3) Vai rīcība korekcija ir savlaicīga, ja tā notiek tikai sākšanās par finanšu iestādes lēmumu (paziņojums par nodokļa korekciju) izskatīšanas procedūras laikā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

25 Ar savu pirmo un otro jautājumu, kas ir jāizskata kopā, iesniedzētāja faktiski vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 167. pants, 178. panta a) punkts, 179. pants un 226. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, saskaņā ar kuru rīcība korekcijai attiecībā uz obligātu norādi, proti, PVN maksājuma identifikācijas numuru, nav atpakaļejoša spēka, tādējādi tiesības uz PVN atskaitēšanu, kas tikušas īstenotas saskaņā ar koriģēto rīcību, attiecas nevis uz gadu, kurā šis rīcības ticis saskaņā ar izrakstīti, bet gan uz gadu, kurā šis rīcības ir ticis koriģēts.

26 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļa maksājuma tiesības no maksājuma PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. pantu tiesības uz nodokļa atskaitēšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kāst iekasjams. Materiālie nosacījumi, kas prasīti, lai šīs tiesības rastos, ir uzskaitīti šīs direktīvas 168. panta a) punktā. Tādējādi, lai varētu izmantot minētās tiesības, pirmkārt, attiecīgajai personai jābūt nodokļu maksājuma minētās direktīvas izpratnē un, otrkārt, ir nepieciešams, lai nodokļu maksājums būtu iepriekš izmantojis preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu tiesības uz nodokļu atskaitēšanu, savām ar nodokli apliekamajām vajadzībām un lai iepriekš šīs preces būtu piegādājis vai pakalpojumus būtu sniedzis cits nodokļu maksājums (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Saist?b? ar form?lajiem ties?bu uz atskait?šanu ?stenošanas nosac?jumiem no Direkt?vas 2006/112 178. panta a) punkta izriet, ka, lai izmantotu š?s ties?bas, [attiec?g?s personas] r?c?b? ir j?b?t r??inam, kas izrakst?ts atbilstoši š?s direkt?vas 226. pantam (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2012. gada 1. marts, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz*, C?280/10, EU:C:2012:107, 41. punkts, un 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 29. punkts). Saska?? ar min?t?s direkt?vas 226. panta 3. punktu r??in? ir j?nor?da PVN re?istr?cijas numurs, ar kuru nodok?u maks?t?js veicis pre?u pieg?di vai sniedzis pakalpojumus.

30 Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka Direkt?vas 2006/112 226. panta 3. punkt? paredz?tais PVN re?istr?cijas numurs s?kotn?ji pamatliet? apl?kotajos r??inos un nor??inos nebija nor?d?ts, šo numuru *Senatex* iek??va tikai vair?kus gadus p?c šo dokumentu izdošanas datuma. Netiek apstr?d?ts, ka šajos r??inos un nor??inos bija iek?auta cita šaj? pant? paredz?t? oblig?t? inform?cija.

31 Iesniedz?jtiesa vaic?, vai Direkt?vai 2006/112 nav pretrun? pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru ties?bas uz PVN atskait?šanu š?dos apst?k?os var tikt ?stenotas tikai attiec?b? uz to gadu, kur? ticis kori??ts s?kotn?jais r??ins, nevis attiec?b? uz gadu, kur? šis r??ins ticis izrakst?ts.

32 Vispirms ir j?nor?da, ka Direkt?v? 2006/112 ir paredz?ta iesp?ja kori??t r??inu, kur? nav iek?autas konkr?tas oblig?tas nor?des. Tas izriet no š?s direkt?vas 219. panta, kur? ir nor?d?ts, ka "jebkuru dokumentu vai pazi?ojumu, kas groza s?kotn?jo r??inu un ?paši un nep?rprotami attiecas uz to, piel?dzina r??inam".

33 Nav str?da par to, ka pamatliet? apl?kotie r??ini ir tikuši atbilstoši kori??ti.

34 Turkl?t Tiesa patieš?m 2010. gada 15. j?lija spriedum? *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441), k? ar? 2013. gada 8. maija spriedum? *Petroma Transports u.c.* (C?271/12, EU:C:2013:297) ir apstiprin?jusi, ka Direkt?va 2006/112 neaizliedz kori??t k??datus r??inus. Tom?r, k? ?ener?ladvok?ts nor?d?jis savu secin?jumu 36. un 37. punkt?, Tiesa šajos spriedumos nav apl?kojusi jaut?jumu par š?das korekcijas iedarb?bu laik? attiec?b? uz ties?bu uz PVN atskait?šanu ?stenošanu.

35 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka atbilstoši Direkt?vas 2006/112 179. panta pirmajai da?ai atskait?šana parasti tiek veikta, no kop?j?s nodok?a summas, kas maks?jama par attiec?go taks?cijas periodu, at?emot PVN summu, "par kuru taj? paš? period? atbilst?gi 178. panta noteikumiem raduš?s un ir ?stenojamas atskait?šanas ties?bas". No t? izriet, ka princip? ties?bas uz PVN atskait?šanu ir j??steno taj? laikposm?, kur?, pirmk?rt, š?s ties?bas ir raduš?s un, otrk?rt, kur? nodok?u maks?t?ja r?c?b? ir r??ins (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2004. gada 29. apr?lis, *Terra Baubedarf-Handel*, C?152/02, EU:C:2004:268, 34. punkts).

36 V?cijas vald?ba uzskata, ka, kori??jot r??inu, pievienojot PVN re?istr?cijas numuru, kura nav bijis s?kotn?ji izrakst?taj? r??in?, pras?ba par to, lai b?tu r??ins, kur? ir nor?d?ts PVN re?istr?cijas numurs, ir izpild?ta tikai š?s korekcijas br?d?, t?d?j?di saska?? ar Direkt?vas 2006/112 178. un 179. pantu ties?bas uz PVN atskait?šanu var tikt ?stenotas tikai korekcijas br?d?.

37 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, pirmk?rt, ka Tiesa vair?kk?rt ir nospriedusi, ka Direkt?vas 2006/112 167. un n?kamajos pantos paredz?t?s ties?bas uz PVN atskait?šanu ir neat?emama PVN meh?nisma sast?vda?a un t?s princip? nevar tikt ierobežotas, un ka š?s ties?bas nekav?joties ir izmantojamas attiec?b? uz visiem ar ien?košajiem dar?jumiem saist?tajiem nodok?iem (šaj? zi??

skat. spriedumu, 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 24. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi, kā tika atgādāts šā sprieduma 27. punktā, atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tomēr ar valsts tiesisko regulējumu, kāds tiek aplūkots pamatlietā, ar kuru nokavējuma procenti tiek piemēroti PVN summām, kuras tajā tiek uzskatītas par maksājumiem pirms sēkotnāji izrakstītā rēķina korekcijas, tiek radīti finansiāli izdevumi, kas izriet no PVN, kurš ir piemērojams šai saimnieciskajai darbībai, kurai savukārt kopā PVN sistēma nodrošina šā nodokļa neitralitāti.

38 Otrkārt, Tiesa ir nospriedusi, ka PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi, lai arī nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formas prasības (šajā ziņā skat. spriedumus, 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 42. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2012. gada 1. marts, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, 43. punkts). Kā tika atgādāts šā sprieduma 29. punktā, rēķina, kurā ir Direktīvas 2006/112 226. pantā paredzētās norādes, esamība ir formāls, nevis materiāltiesisks nosacījums tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanai.

39 Treškārt, lai arī Tiesa 2004. gada 29. aprīlī sprieduma *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268) 38. punktā nosprieda, ka tiesības uz atskaitīšanu ir jāīsteno tajā deklarācijas laikposmā, kurā tikusi īstenota preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana un kurā nodokļu maksātāja rēķinā ir rēķini, jānorāda, ka lieta, kurā tika pasludināts šis spriedums, attiecās uz uzņēmumu, kura rēķinā brīdī, kad tas īstenoja tiesības uz atskaitīšanu, nebija rēķina, un tādējādi Tiesa nelēma par sēkotnāji izrakstītā rēķina korekcijas iedarbību laikā. Kā norāda ģenerālvokāts savu secinājumu 39. punktā, šā lieta atšķiras no pamatlīetas, jo *Senatex* rēķinā brīdī, kad tas īstenoja savas tiesības uz PVN atskaitīšanu, bija rēķini un tas bija samaksājis PVN priekšnodokli.

40 Ceturtkārt, pati Vācijas valdība tiesas sēdē atzina, ka atsevišķos gadījumos vēlākā rēķina korekcija, piemēram, lai labotu kļūdu tajā norādītajā PVN reģistrācijas numurā, neliedz īstenot tiesības uz atskaitīšanu attiecībā uz gadu, kurā rēķins ticis izrakstīts. Turpretī šā valdība nav norādījusi pārliecinošus iemeslus šādu apstākļu nošķiršanai no pamatlīetas apstākļiem.

41 Visbeidzot, ir jāprecizē, ka dalībvalstīm ir tiesības paredzēt sankcijas gadījumā, ja netiek izpildītas formas prasības saistībā ar tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanu. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu dalībvalstīm ir tiesības veikt pasākumus, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu nodokļu nemaksēšanu, ar nosacījumu, ka šie pasākumi nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šādu mērķu sasniegšanai, un neapdraud PVN neitralitāti (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 62. punkts).

42 Tiesas sēdē Vācijas valdība norādīja, ka tiesību uz PVN atskaitīšanu atlikšana līdz gadam, kurā rēķins tika labots, ir uzskatāma par sankciju. Tomēr, lai sodītu par formālo prasību neievērošanu, var tikt noteikts cita veida sods, nevis tikai tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikšana par gadu, kurā ticis izrakstīts rēķins, piemēram, var tikt noteikts naudas sods vai finansiāls sods atbilstoši pārkāpuma smagumam (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 63. punkts). Turklāt saskaņā ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu šo tiesību atlikšana, kas nozīmē, ka tiek piemēroti nokavējuma procenti, katrā ziņā notiek, neņemot vērā apstākļus, kas pamato sēkotnāji izrakstītā rēķina korekciju, un tas pārsniedz to, kas ir nepieciešams šā sprieduma iepriekšējā punktā aprakstīto mērķu sasniegšanai.

43 Ģemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka

Direktīvas 2006/112 167. pants, 178. panta a) punkts, 179. pants un 226. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, saskaņā ar kuru rādīna korekcijai attiecībā uz obligātu norādi, proti, PVN reģistrācijas numuru, nav atpakaļejoša spēka tādējādi, ka tiesības uz PVN atskaitēšanu, kas tikušas ņemtas saskaņā ar koriģēto rādīnu, attiecas nevis uz gadu, kurā šis rādītājs ticis sākotnēji izrakstīts, bet gan uz gadu, kurā šis rādītājs ticis koriģēts.

Par trešo jautājumu

44 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums vai prakse, saskaņā ar kuru tiesības uz PVN atskaitēšanu tiek atteiktas nodokļa maksātājam, ja rādīna korekcija tiek veikta pēc tam, kad nodokļu iestādes ir pieņēmušas lēmumu, ar ko tiek noraidīta PVN atskaitēšana.

45 Šis jautājuma mērķis būtībā ir noskaidrot, vai nodokļu iestādes var uzskatīt, ka rādīna korekcija, norādot obligāto norādi, proti, PVN reģistrācijas numuru, ir notikusi novēloti, ja tā ir veikta tikai pēc tam, kad šīs iestādes ir pieņēmušas lēmumu, ar ko tiek noraidīta PVN atskaitēšana.

46 No Vācijas valdības un Senatex apsvērumiem skaidri izriet, ka pamatlietā nodokļu administrācija ir paziņojusi, ka tā ir iecerējusi pieņemt Senatex iesniegtos koriģētos rādītājus un ka tā tādējādi neuzskata, ka Senatex veikta korekcija būtu notikusi novēloti.

47 Šajos apstākļos uz trešo jautājumu nav jāatbild.

Tiesāšanās izdevumi

48 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167. pants, 178. panta a) punkts, 179. pants un 226. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, saskaņā ar kuru rādīna korekcijai attiecībā uz obligātu norādi, proti, pievienotās vērtības nodokļa reģistrācijas numuru, nav atpakaļejoša spēka tādējādi, ka tiesības uz šīs nodokļa atskaitēšanu var tikt ņemtas tikai par gadu, kurā šis rādītājs ir ticis koriģēts, nevis par gadu, kurā šis rādītājs ir ticis izrakstīts.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.